

PATRIMONI OFFSHORE E INSHORE: ULTIMA “CHIAMATA”, CIRCOLARE N. 19/E DEL 12 GIUGNO 2017

Con la legge 1° dicembre 2016, n. 225, è stata riaperta la *voluntary disclosure*. Un'ultima “chiamata” al fine di bonificare con “riduzioni” le violazioni tributarie ovunque realizzate relative al periodo 2009/2015. In pratica gli stessi anni della prima edizione con l'aggiunta del biennio 2014 e 2015 (1). Così le violazioni tributarie 2009/2010, i cui termini di accertamento scadono il 1° gennaio 2015, dovranno essere autodichiarate in VD II, nella misura in cui la novella proroga per i soli aderenti alla procedura *de qua* fino al 31 dicembre 2018 i relativi termini di accertamento che appunto scadono a decorrere dal 1° gennaio 2015. Dunque, un'estensione dell'orizzonte temporale riguardante la sola VD con il portato che, a latere della stessa, quelle annualità ovvero le evasioni con la prefata cronologia si consolideranno *ex se*. Coloro che aderiranno alla nuova VD saranno esonerati dalla redazione dei quadri reddituali e dal RW per il 2016 e 2017, indicando i dati nella relazione di accompagnamento e liquidando le somme dovute entro il 30 settembre 2017. Invero, l'esonero “copre” solo i redditi *ante* istanza presentata entro il 30 settembre 2017; per quelli conseguiti successivamente e fino al rimpatrio fisico o giuridico permane *de facto* l'obbligo dichiarativo 2018. Tale esonero risponde a finalità di *privacy* ossia eliminare, per coloro che rimpatriano fisicamente o giuridicamente gli *assets* esteri, il modello dichiarativo RW e quello reddituale per il 2016 e 2017 ovvero per una sua frazione: per tale via le attività finanziarie regolarizzate non veicoleranno mai per i modelli dichiarativi periodici per essere state le stesse dichiarate in quelli non ordinari ovvero da *voluntary*. Non necessariamente l'esonero dagli obblighi dichiarativi dev'essere esercitato congiuntamente per il 2016 e per la frazione di anno 2017 (2), potendo il contribuente fare scelte disallineate ossia avvalersi di tale facoltà solo

(1) Sulla cronologia dell'evasione regolarizzabile in VD, cfr. TOMASSINI - LONGO, *La nuova procedura di voluntary disclosure: conferme e (vecchie e nuove) criticità*, in *Corr. trib.*, 2016, 3372 ss., i quali osservano che quanto alle violazioni reddituali la procedura potrà quindi riguardare gli anni dal 2006 al 2015 in caso di presentazione di una dichiarazione infedele e dal 2014 al 2015 in caso di omessa dichiarazione in presenza dei presupposti per applicare il raddoppio dei termini di accertamento. Con riferimenti alle violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale gli anni da regolarizzare sarebbero quelli: dal 2009 al 2015 per le attività che sono detenute in Paesi non considerati *black list*; dal 2004 al 2015 per le attività che sono detenute in Paesi *black list*.

(2) Si veda circ. 12 giugno 2017, n. 19/E, in *Boll. Trib.*, 2017, 948.

in relazione alle attività e alle rendite finanziarie del 2016, indicando invece gli stessi nella dichiarazione per il 2017, lucrando per tale via un breve differimento nel pagamento dei tributi su questi redditi. L'esonero non riguarda i redditi esteri extrafinanziari o quelli finanziari assoggettati ad IRPEF, verificato il riferimento testuale nella novella ai redditi gravati da imposte sostitutive e ritenute a titolo d'imposta, con l'effetto peggiore che l'obbligo dichiarativo permane per le cessioni plusvalenti “*qualificate*” o ancora per i canoni di locazione assoggettati ad IRPEF. Sull'operatività di questo esonero si osserva che lo stesso presuppone iltrasferimento fisico o giuridico degli *assets ante* istanza (con il rimpatrio la fiscalità sugli *assets* grava sugli intermediari residenti attraverso la sostituzione tributaria) ossia prima della relazione da *voluntary*, il cui mancato perfezionamento potrebbe fare rigenerare responsabilità extrafiscali ovvero penali nei gestori esteri e italiani che hanno movimentato quei patrimoni illegali.

Sulla cronologia dell'evasione coperta dalla VD II (3), come retro ampiamente illustrato, gli anni da regolarizzare sono gli stessi della VD I ovvero dal 2009 al 2013 con l'aggiunta del 2014 e 2015 (Paesi *white list* o collaborativi). La VD II imbarca i nuovi accordi di cooperazione amministrativa conformi all'art. 26 del modello OCSE o TIEA entrati in vigore prima del 24 ottobre 2016, con equiparazione dei Paesi ex paradisiaci con accordo a quelli *white list*. Per la Confederazione elvetica inclusa nell'elenco degli Stati

(3) Sul perimetro della VD II e la sua nuova estensione temporale (rigenerano aa. 2010 e 2011) cfr. BARBAGELATA - BUZZI, *Brevi note sulla riapertura dei termini della c.d. “Voluntary disclosure”*, in *Boll. Trib.*, 2016, 1691 ss., i quali osservano che «Per l'effetto, i periodi rilevanti ai fini delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale sono ex lege - ma limitatamente ai contribuenti che si avvalgono della disclosure - prorogati rispetto ai termini ordinari, interessando, ai fini della procedure, le annualità dal 2004 (per le attività detenute in Paesi *black list*) e dal 2009 (per quelle *white list* e, in linea di principio, quelle detenute in Svizzera, Monaco e Liechtenstein) per le quali i termini ordinari per l'accertamento sarebbero già decaduti al 31 dicembre 2015 ... Dacché l'estensione dell'ambito temporale delle annualità interessate riguarda solo quelle oggetto di disclosure, resta salva la possibilità per il contribuente, come peraltro già riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria, di avvalersi dell'istituto del ravvedimento che, in base al testo riformato dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190, può interessare tutti i periodi d'imposta per i quali non sono scaduti i termini ordinari per l'accertamento, a prescindere dall'eventuale inizio di accessi, ispezioni e verifiche e anche qualora le violazioni siano già state constatate, salvo la formale notifica degli atti di liquidazione e di accertamento».

con i quali è attuabile lo scambio di informazioni (ved. D.M. 4 settembre 1996), unitamente a quelli che recentemente sono stati ivi inclusi, non sarà necessario presentare il *waiver* per lucrare i maggiori benefici da VD (4).

Dunque, per il 2009 e il 2010 ricompresi nella VD II il legislatore ha previsto una sospensione dei termini decadenziali del controllo fiscale (moratoria) ossia una proroga dei termini decadenziali in scadenza il 1° gennaio 2015 fino al 31 dicembre 2018, con l'effetto deteriore che le violazioni tributarie in queste annualità *de facto* rigenerano in VD II. Difatti, queste evasioni *a latere* della VD II ovvero per colui che non vi aderirà sarebbero cristallizzate, consolidate ovvero sistemicamente non più accertabili. Invece, come ampiamente *retro* ricordato, in VD II devo autodichiararmi anche sulle violazioni tributarie del 2009 e 2010 unitamente a quelle già incluse nella prima edizione con l'aggiunta del prefato biennio 2014-2015.

L'approccio alla nuova VD è sempre analitico e duale, esteso anche agli attivi italiani non dichiarati nella VD I Internazionale e viceversa. Così la procedura internazionale potrà essere attivata solo da coloro che non l'abbiano già esperita in precedenza o da coloro che avevano aderito a una VD nazionale (cfr. la citata circ. n. 19/E/2017). Lo stesso dicasi per i contribuenti che volessero sanare le violazioni dichiarative nell'ambito della VD nazionale, pur avendo aderito alla procedura internazionale. Le cause di interdizione alla VD I che hanno determinato la sua inammissibilità – mancato perfezionamento – se rimosse mediante definizione dell'atto impositivo o archiviazione dell'iniziativa penale liberano l'accesso alla II edizione di questo contribuente. I mancati pagamenti liquidati e reclamati dall'Agenzia delle entrate nella VD I, *de facto* non perfezionata, impediscono l'accesso alla nuova VD II: si vuol dire che le violazioni autodichiarate nella VD I e non “coperte” dai versamenti dovuti non potranno essere riesumate nella VD II per mancato perfezionamento della VD I. L'improcedibilità della VD I per carenza di documentazione e per la non piena *disclosure* del contribuente non impedisce l'accesso alla nuova VD II di tale contribuente se, ovviamente, non intervengono prima della presentazione della nuova istanza cause interdittive e preclusive, ved. ancora circ. n. 19/E/2017.

Un fenomeno circolare di attrazione e riassorbimento della VD nazionale in quella internazionale si è verificato nella prima VD per le evasioni endosocietarie in cui convivono profili multilaterali e di collegamento (ved. *infra* sulla necessaria “chiamata” collettiva della VD su queste evasioni, violazioni tributarie plurime *de facto* connesse). Il riferimento è alle utilità e attività *offshore* del socio che rivengono in senso verticale dalle proprie società partecipate, le cui evasioni hanno *ex se* finanziato le disponibilità sull'estero del socio (cfr. i ben noti accertamenti da ristretta base sociale). In tali casi, la VD di quest'ultimo ha avuto quale effetto attrattivo/incidentale la VD nazionale delle seconde al

fine di bonificare tutta la verticale dell'evasione endosocietaria e non lasciare, dunque, fuori da essa le violazioni madre presupposte delle proprie società (violazioni tributarie “connesse”, con profili di collegamento negli autori, regolarizzate con un approccio duale ovvero VD internazionale e nazionale). Queste ultime *de facto* hanno provocato e generato le disponibilità *offshore* del socio. Lo stesso dicasi, “effetto attrattivo”, nell'ipotesi di una pluralità di soci, i quali hanno dovuto autodichiararsi sui dividendi in nero riallocati *offshore* al fine di bonificare attraverso una VD nazionale le evasioni delle proprie partecipate (occultamenti di ricavi, e sovrapproduzione di costi), quando gli apporti *offshore* rivengono dall'attività non dichiarata prestata in Italia. Pertanto, la VD del socio apre inevitabilmente la strada alla VD degli altri soci e della società stessa in qualità di soggetti tutti “collegati” da indicare nella relazione di uno di questi. In questi fenomeni evasivi multilaterali o plurisoggettivi che ritroveremo nella VD II, le violazioni tributarie bonificate riguardano i dividendi del socio, le ritenute sugli stessi omesse dalla società partecipata se le partecipazioni in essa detenute dal socio sono “non qualificate” e le evasioni (retro illustrate) della società partecipata (IVA – se ricorre il profilo territoriale – IRES e IRAP). Sull'entità imponibile di questi dividendi da dichiarare in VD dal socio si sono registrati atteggiamenti fluttuanti delle agenzie periferiche nella misura in cui alcune di esse li hanno tassati al lordo degli oneri fiscali diretti dovuti dalla società, altre invece al netto dell'IRES. Invero in VD devo ricreare la situazione che si sarebbe verificata laddove quelle somme fossero state regolarmente dichiarate dalla società e dal suo socio e non fosse prevista la retrocessione da parte della società delle tasse IRES dal socio anticipate per via della propria VD Internazionale, ossia i dividendi da dichiarare dal socio vanno ridotti dell'IRES (IRAP) dovuta dalla società partecipata e pagata dal primo se non restituita da quest'ultima. Nei casi di mancata restituzione al socio delle tasse societarie da lui anticipate in VD internazionale, le agenzie hanno richiesto un impegno irrevocabile alla non restituzione al socio delle somme (equivalenti all'IRES) da questo *de facto* versate e anticipate. In conclusione, sulle evasioni endosocietarie si aggiunge che se i conti esteri sono sostanzialmente delle società italiane, con “sopra” deleghe e procure speciali sugli amministratori soci, molte Agenzie correttamente non hanno tassato queste attività *offshore* quale dividendo del socio se non quanto lo stesso ha effettuato prelievi da questi conti esteri per utilizzi personali privatistici. Se sono stati effettuati prelievi da questi conti per operare pagamenti in nero dei fornitori allora non emergeranno mai dividendi del socio da dichiarare in VD internazionale (consumazione all'interno del circuito imprenditoriale). In altri termini, sul *timing* dell'evasione, il dividendo del socio è stato accertato solo se vi sono stati suoi prelievi da questi conti esteri per finalità e utilizzi endopersonali. Sull'alimentazione di questi conti esteri *de facto* delle società italiane, l'Agenzia correttamente ha tassato sulla stessa quegli incrementi e apporti imponendo ad essa una VD nazionale senza coinvolgimento del socio che non

(4) Cfr. ancora circ. n. 19/E/2017, cit.

ha prelevato per finalità e utilizzi endopersonali. In altri termini, andavano in VD nazionale i versamenti su questi conti esteri per dichiarare un'evasione della società partecipata. Difatti, come ampiamente ricordato, gli utilizzi esogeni ovvero extra-imprenditoriali di quelle utilità da parte del socio non obbligano lo stesso a una VD internazionale.

La procedura si colloca in un arco temporale caratterizzato da profondi mutamenti nello scenario nazionale e internazionale. Basti pensare alla mole di Paesi che hanno perso o sono prossimi a perdere la qualifica di paradisi fiscali. Infatti, i molteplici accordi sullo scambio di informazioni fondanti sull'art. 26 del modello OCSE (c.d. Tiewa, ovvero *Tax information exchange agreement*) unitamente ai Trattati bilaterali siglati dall'Unione europea hanno gettato le basi per un più efficace contrasto alle giurisdizioni non trasparenti con la previsione di norme di rango sovranazionale che vincolano il legislatore italiano. Tra le intese e gli accordi più significativi si segnalano quelli conclusi con Hong Kong, Monaco e Svizzera, Liechtenstein, Singapore, Andorra, Isola di Man, Jersey, Gibilterra, Isole Cayman e Guernsey. Tuttavia, queste novità non hanno ancora prodotto effetti compiuti nel nostro Paese se si considera che alcuni dei Paesi anzidetti permangono a tutt'oggi nelle *black list* italiane. Basti pensare a Hong Kong e alle Isole Cayman che sono stati recentemente inseriti nella *white list* di cui al D.M. 4 settembre 1996, ma che restano ancora inclusi nella *black list* prevista ai sensi del D.M. 4 maggio 1999, che genera l'inversione dell'onere della prova circa la residenza fiscale in Italia delle persone fisiche che si trasferiscono in questi Paesi. In merito si precisa che i termini di accertamento sono raddoppiati in relazione alle attività detenute nei Paesi *black list* di cui al D.M. 4 maggio 1999 (per le persone fisiche) e 21 novembre 2001 (*Controlled Foreign Companies*). Tuttavia, ai soli fini della VD il raddoppio non opera se le attività erano detenute in Paesi aventi un accordo per lo scambio d'informazioni con l'Italia entrato in vigore entro il 24 ottobre 2016 o firmato entro il 2 marzo 2015. Per non subire il raddoppio dei termini di accertamento le attività devono essere rimpatriate in Italia o in Paesi dell'Unione europea che non hanno posto riserve alla possibilità di scambiare informazioni bancarie oppure il contribuente deve aver rilasciato il *waiver* all'intermediario finanziario estero (5).

Veicoli ibridi, intermedi, *conduit*, interposti fittiziamente, *trust* revocabili, apparenti e nulli (6)

(5) Come si è osservato *supra* sull'esclusione del *waiver* per la Svizzera, ved. circ. n. 19/E/2017.

(6) Sulla destrutturazione delle entità intermedie, cfr. CIANI, *Interposizione fittizia. Art. 37, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, driver nel contrasto all'evasione internazionale: strutture "leggere", conduit, trust "nulli" e regolarizzazioni da voluntary II*, in *Boll. Trib.*, 2016, 1696 ss., il quale osserva che «La voluntary disclosure II è un'occasione madre per azzerare e destrutturare le entità fittizie e ibride al fine di ricondurre e imputare gli assets all'effettivo possessore. In voluntary ci si autodenuncia sulla fittizietà di questi veicoli, si sanano attraverso i prefati effetti riallocativi le violazioni reddituali e si riabilitano e rigenerano, in futuro, l'effettività nella proprietà di questi assets. A regime la fiscalità di questi patrimoni destrutturati, bonificati e riattribuiti all'interponente

potranno essere regolarizzati ovvero destrutturati e azzerati nella VD. Anche le evasioni da interposizione fittizia, unitamente a quelle di evasione interpretativa (ved. abuso/elusione d'imposta), potranno essere riassorbite nella nuova VD. Il riferimento è all'art. 37, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che regola un fenomeno di dissimulazione soggettiva relativa della titolarità della fonte reddituale diversa dal suo titolare effettivo (*beneficial owner*). Nell'interposizione fittizia abbiamo condotte simulatorie danti luogo a fenomeni di tipo evasivo e non di elusione; il reddito viene *ex se* dichiarato da un soggetto (apparente) diverso dal suo titolare effettivo; una divergenza fra il possessore reale del reddito e quello apparente. La norma *de qua* è dissuasiva, diretta a contrastare questi fenomeni di volontaria distrazione della fonte reddituale. Punisce gli atti dispositivi della fonte reddituale, gli utilizzi impropri o ingiustificati di strumenti giuridici (inopponibili) quando lo scopo è l'evasione d'imposta. L'imposizione avviene su un soggetto differente da colui al quale può imputarsi effettivamente la fonte reddituale: occultare artificiosamente la titolarità della fonte reddituale per opacizzare il patrimonio personale e lucrare le minori aliquote proporzionali IRES; minimizzare l'onere fiscale nei pagamenti dei dividendi verso l'estero attraverso strutture finanziarie "passanti" (ved. *infra* le *conduit company*) utilizzate nelle operazioni di LBO dai fondi di *private equity* esteri per fruire degli esoneri (ritenute) di cui agli artt. 26, comma 3-ter, e 27-bis del D.P.R. n. 600/1973, sui dividendi *outbound intra-UE*. Difatti, vedremo che l'imputazione di dividendi e plusvalenze ad apparenti entità giuridiche intermedie estere UE consente l'azzeramento delle ritenute in uscita su questi pagamenti. Lo stesso dicasi (esonero da ritenute) per gli interessi e i canoni (ved. Direttiva 2003/749/CE). Le prefate violazioni tributarie dei sostituti d'imposta sull'omessa effettuazione delle ritenute fiscali nei "pagamenti" a soggetti esteri fittiziamente interposti potranno essere regolarizzate con la VD nazionale. La VD è dunque un'occasione "madre" per disconoscere questi veicoli non effettivi e privi di sostanza economica, applicando il regime ordinariamente previsto per l'investimento diretto, appunto non intermediato da veicoli inesistenti intermedi, ben potendo l'Amministrazione finanziaria contestare la natura di interposto in capo alle strutture intermedie. È evidente che l'introduzione della possibilità di autoliquidare in VD II i tributi dovuti (opzione) con maggiori "riduzioni" e l'inasprimento delle sanzioni nel caso di errate autoliquidazioni porterà a riflettere sull'opportunità nella preferenza di questo regime opzionale. Invero sugli errori da autoliquidazione, si devono considerare le aperture dell'Agenzia delle entrate, ved. la citata circolare n. 19/E, che ha chiarito che le maggiorazioni previste dall'art. 5-*octies*, primo comma, lett. g), nn. 2 e 3, del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227), non troveranno applicazione nel caso di riqualificazione giuridica della fattispecie

graverà su questi ultimi, i quali eviteranno attraverso la disclosure il disconoscimento delle strutture interposte e i gravosi riflessi sanzionatori fiscali ed extrafiscali ovvero penali».

da parte dell'Amministrazione finanziaria rispetto a quella ipotizzata dal contribuente.

Il disconoscimento nella VD del veicolo/vincolo interposto e simulato consente di ripristinare coerenze perdute. Il disponente/beneficiario dovrà dichiarare in *voluntary* le attività solo fittiziamente vincolate in un *trust* o indirettamente detenute per il tramite di un veicolo simulato, *de facto* un'autodenuncia sulla loro artificiosità e fittizietà. Sarà dunque possibile procedere a una regolarizzazione di *trust* revocabili, apparenti, nulli, veicoli ibridi, intermedi, *conduit*. Più nello specifico, occorrerà effettuare un'autodenuncia in merito alla fittizietà di questi veicoli e vincoli apparenti, per poi sanare le violazioni dichiarative (IRPEF, IVA) e quelle relative al monitoraggio fiscale e, infine, ripristinare in futuro l'effettiva proprietà degli *assets* posseduti indirettamente tramite i primi. L'aderente dovrà poi indicare nella sezione "*soggetti collegati*" gli altri eventuali beneficiari/proprietari effettivi, ad esempio del *trust* nullo, i quali a loro volta, avendo violato gli obblighi sul monitoraggio fiscale, dovranno sanare queste violazioni patrimoniali unitamente a quelle reddituali. Invece, nell'ipotesi in cui il *trust* sia effettivo i beneficiari individuati potranno sanare le violazioni reddituali e patrimoniali, laddove obbligati, al quadro RW essendo gli stessi titolari effettivi ovvero aventi diritto a una quota superiore al 25% del patrimonio segregato nel vincolo. Rimarrà invece preclusa la detrazione dell'IVA, non configurandosi la soggettività impositiva nella patologia da "*interposizione fittizia*" (sul punto cfr. l'art. 9 della Direttiva 112/2006 così come recepito dall'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), con il portato che sarà possibile riassorbire in VD le indebite detrazioni IVA beneficate dal veicolo interposto. Ai fini dell'IVA, l'istanza di VD dovrà essere presentata dal soggetto interposto, il quale dovrà sterilizzare le indebite detrazioni IVA.

Con riferimento al trattamento fiscale del contante si segnala che la VD II non ha introdotto significative modifiche rispetto alla prima edizione. Difatti, nella precedente edizione i versamenti sono stati generalmente ripresi a tassazione, in virtù della presunzione *ex art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78* (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), in talune circostanze qualificati come "*redditi diversi*" mentre, in altre, ricondotti a redditi di lavoro autonomo o di impresa, con conseguenze ai fini dell'IVA e contributivi. Laddove il contribuente non sia stato in grado di giustificare l'utilizzo dei fondi prelevati all'estero anche questi sono stati a volte considerati come ancora "*fisicamente*" all'estero e, quindi, assoggettati sia alle sanzioni per il monitoraggio fiscale sia alle imposte, sanzioni e interessi legati al rendimento presuntivo di cui all'art. 6 del D.L. n. 167/1990. Ulteriori difficoltà sono state segnalate anche in merito alle cassette di sicurezza, stante la complessità nel produrre le cosiddette "*prove indirette*" richieste dalla

circolare 16 luglio 2015, n. 27/E (7).

Circa gli attivi detenuti in Italia (*recte*, le evasioni) il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225), introduce *de facto* una presunzione legale relativa di imponibilità, con il portato che si dichiareranno sempre queste utilità nella VD. Invero, su tali averi il legislatore stempera la tassazione "*per equivalente*" del contante in VD attraverso la sua dichiarazione in quote costanti negli anni 2011/2015 (esclusi il 2009 e il 2010); verosimilmente l'imposizione su questi valori avverrà con le aliquote marginali più basse. La presunzione anzidetta è relativa nella misura in cui si consente al contribuente di produrre una prova contraria, liberatoria per sottrarsi ai rigori della tassazione presunta, ossia dimostrare l'origine extrafiscale del contante o, ancora, la prescrizione del controllo fiscale su questi averi o la contitolarità nel possesso condiviso degli stessi. Nel caso in cui i valori siano detenuti all'estero dovrà attivarsi la collaborazione internazionale, diversamente, nel caso cioè in cui i valori in argomento siano detenuti in Italia, si dovrà accedere alla collaborazione nazionale (cfr. sempre la circ. n. 19/E/2017). Appare evidente che la normativa avendo una portata universale prescinde dalla territorialità nazionale o estera in cui gli stessi sono detenuti.

L'introduzione dell'opzione per l'autoliquidazione dei tributi e dei profili sanzionatori se favorita da una maggiore "*riduzione*" del profilo sanzionatorio può rischiare di tradursi in un aggravio. Il riferimento è alla perdita di questo maggiore beneficio da VD II gravato di oneri ultronei laddove le stime del contribuente risultino non collimanti con le determinazioni finali dell'Amministrazione finanziaria. Questo rischio sarà verosimile nelle fattispecie di evasione interpretativa di dubbia qualificazione fiscale, effetti deteriori circolari per non aver esattamente autoliquidato i tributi e le sanzioni o, più semplicemente, per aver diversamente interpretato la fattispecie autodichiarata. Ritengo invece che le prefate differenze interpretative non possano mai portare a un effetto *tranchant* di decadenza della VD II, verificata l'ostensione del contribuente che non ha omesso/occultato ossia ha osservato i principi di spontaneità, completezza e veridicità, veri pilastri della VD. Invero sulle differenze da autoliquidazione imputabili a riqualificazioni giuridiche dell'Amministrazione finanziaria, come si è osservato *supra*, non si applicheranno le maggiorazioni, con il portato che queste ultime troveranno ingresso solo sugli esuberanti dichiarati e non versati integralmente (insufficienti versamenti come prevede la circ. n. 19/E/2017).

Avv. Fabio Ciani

(7) In *Boll. Trib.*, 2015, 1084.