

Artt. 5-quater e 5-septies, D.L. 167/1990
Art. 7, D.L. 193/2016
Art. 26, Modello di Convenzione contro
le doppie imposizioni Ocse

Fabio Ciani
Gioacchino Pantoni
Claudio Sabbatini

Voluntary disclosure bis

Termini decadenziali ordinari e raddoppiati

Premesse generali sulla VD-bis

Il Decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2017 - art. 7, D.L. 22.10.2016, n. 193, conv. con modif. dalla L. 1.12.2016, n. 225 - ha **riaperto i termini** per la presentazione dell'**istanza di collaborazione volontaria** già prevista dagli artt. 5-quater e 5-septies, D.L. 167/1990 [CFF 6451a e 6451d] (introdotti dalla L. 186/2014).

La nuova procedura di **voluntary disclosure** (VD-bis) permetterà agli aderenti di applicare, tra l'altro, alle **violazioni tributarie** «*compiute o trasferite*» in Paesi ex **paradisi fiscali** ovvero con accordo siglato prima dell'entrata in vigore del D.L. 193/2016, i medesimi **benefici** previsti per i Paesi inseriti nella **white list**. Dunque, attraverso tali accordi, dette **violazioni tributarie** non saranno soggette, nella VD-bis (al pari di quanto avveniva per la precedente versione della collaborazione volontaria), al **raddoppio dei termini** e si applicheranno le maggiori **riduzioni** sulle **sanzioni** applicate alle violazioni da **quadro RW**.

La principale differenza rispetto alla prima edizione della VD consiste nell'onere dell'**autoliquidazione** e del versamento delle somme dovute prima della **fase istruttoria** dell'Amministrazione finanziaria; in assenza di rilievi, l'Ente comunica all'aderente il **perfezionamento** della **procedura** mentre, in caso di errata od omessa autoliquidazione, l'Ufficio emette invito al **contraddittorio** demandando ad un **atto formale** le **maggiori imposte, interessi e sanzioni ridotte** e applicando maggiorazioni di **entità variabile** rispetto allo **scostamento** dal dovuto¹.

I numerosi accordi per lo **scambio di informazioni** ai fini fiscali - sulla base dell'art. 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni Ocse - ratificati dall'Italia negli anni recenti, nonché altre **convenzioni** in materia tributaria con Stati che **non** sono più considerati **paradisi fiscali** pongono una serie di problematiche per coloro che intendono aderire alla **nuova procedura di collaborazione volontaria**.

L'esatta individuazione dei nuovi **Paesi collaborativi** consente infatti importanti **benefici** in termini **sanzionatori** e di **raggio temporale di regolarizzazione**.

Importanti novità riguardano anche la **regolarizzazione del contante** e delle **cassette di sicurezza**.

Pertanto, l'evasione da **interposizione fittizia** (ossia, l'alterazione dell'imputazione soggettiva dei redditi) e quelle **interpretative** (abuso/elusione d'imposta) difficilmente andranno in **autoliquidazione**.

Si vuole dire che sulle **violazioni tributarie di dubbia qualificazioni giuridica**, in cui l'Agenzia potrà non condividere la soluzione interpretativa data dal contribuente in **autoliquidazione**, quest'ultimo verosimilmente si asterrà dall'esercitarla (si evitano maggiorazioni in caso di autoliquidazioni errate o, meglio, non condivise).

Pertanto, **veicoli ibridi, intermedi, conduit**, interposti fittiziamente, **trust** revocabili apparenti o nulli potranno essere emendati ovvero azzerati e disconosciuti nella **VD bis** senza liquidazione dei tributi (evitando maggiori sanzioni per divergenze interpretative con l'Agenzia).

Lo stesso dicasi sui **casi controversi** emersi nel corso della prima edizione della VD: il riferimento è all'**accreditamento dell'euroritenuta** che a regime può essere integralmente recuperata in Unico ma

1. Ai sensi dell'art. 5, co. da 1-bis a 1-quinquies, D.Lgs. 19.6.1997, n. 218.

che nell'ambito della prima versione della *voluntary* è stata *de facto* **disconosciuta**.

Ancora: le **minusvalenze** ovvero i **differenziali negativi** dichiarati in esubero ai **plusvalori** rilevati in un anno il cui **riporto** è stato negato dall'Agenzia, riconoscendo quest'ultima solo lo **scomputo** dai **plusvalori** realizzati nello stesso anno, ancora al «netto di frontiera» sui **redditi** introitati senza l'intervento di intermediari residenti, «tassati» in dichiarazione appunto al netto delle **imposte estere** (art. 18, D.P.R. 917/1986 [CFF 5118]), ma che nella **prima versione** della **VD** sono stati liquidati dall'Agenzia al lordo dei **tributi esteri**. Situazioni controverse sulle quali l'Agenzia a livello periferico ha avuto atteggiamenti fluttuanti che non favoriranno il **regime opzionale** dell'**autoliquidazione**.

La **richiesta di adesione** alla procedura può essere presentata sino al **31.7.2017**. Invece, la **documentazione** e le **informazioni** necessarie per ricostruire la provenienza dei **redditi** ed il loro utilizzo, unitamente all'eventuale istanza integrativa, nonché i **dati** e gli elementi per calcolare gli **imponibili** oggetto di regolarizzazione, potranno essere forniti fino al **30.9.2017** mediante la presentazione della **relazione di accompagnamento** all'**istanza di adesione**.

Con il Comunicato stampa 3.2.2017, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i contribuenti che desiderano inviare la richiesta di **accesso** alla **procedura di collaborazione volontaria** possono avvalersi del nuovo **modello** di **istanza** approvato con il Prov. Agenzia Entrate 30.12.2016, n. 233984 e trasmetterlo esclusivamente per **via telematica**, con le **modalità** previste al punto n. 1 del Prov. Direttore Agenzia Entrate 3.2.2017, n. 25749 che ha approvato le **specifiche tecniche**².

La **riapertura dei termini** per accedere alla **procedura di collaborazione volontaria**, dunque, consente ai contribuenti di emendare, con **benefici** sotto il **profilo sanzionatorio**, le **violazioni tributarie** - reddituali e dell'obbligo sul monitoraggio fiscale - ovunque realizzate e relative al periodo **2009/2015**

(2004/2015 per le evasioni/violazioni «compiute o trasferite» in Paesi *black list*). Trattasi, in pratica, dei medesimi anni della prima edizione, ma con l'aggiunta delle annualità **2014** e **2015**.

In tema di **accordi internazionali** si segnala, inoltre, che a partire dal periodo d'imposta **2017** decorre la raccolta dei **dati** dei **contribuenti esteri** prevista dal **Crs** (*Common reporting standard*)³, che consiste nel nuovo **standard globale** dello **scambio automatico** delle **informazioni fiscali** tra le Amministrazioni finanziarie di oltre 100 Stati aderenti all'Ocse.

Nel dettaglio, con il *Common Reporting Standard*, dopo l'implementazione del **Fatca** (*Foreign account tax compliance act*) gli **intermediari finanziari** italiani saranno obbligati ad acquisire e, per effetto di una procedura di verifica simile a quella del FATCA, a trasmettere le **informazioni** relative ai **conti finanziari** detenuti da **soggetti** fiscalmente **residenti** in tutti i **Paesi esteri**, europei e non, aderenti al **Crs**.

Altra circostanza che indurrà - chi ancora non l'avesse fatto - ad aderire alla **procedura di collaborazione volontaria** è rappresentata dalle **modifiche** alla Direttiva 2011/16/Ue (da recepire entro il 31.12.2017 perché siano applicabili dal **2018**) sulla **cooperazione amministrativa fiscale**; lo scopo è quello di autorizzare l'utilizzo delle **informazioni antiriciclaggio** nel perseguimento del «nero» internazionale utilizzando le **informazioni** presenti nella banche dati sul titolare effettivo dei rapporti finanziari (anche dei *trust*) per individuare **prestanomi** e **strutture interposte** a fini elusivi.

Analisi dei termini decadenziali alla luce dei nuovi accordi

Nel dettaglio, con riferimento alle **violazioni reddituali**, la **procedura** potrà riguardare gli anni: dal **2010** al **2015**, in caso di presentazione di una **dichiarazione infedele**, e dal **2009** al **2015** in caso di **dichiarazione omessa**; dal **2006** al **2015**, in caso di presentazione di una **dichiarazione infedele**, e dal **2004** al **2015** in caso di **omessa dichiarazione**, in

2. In precedenza, con il Comunicato 25.10.2016, l'Agenzia delle Entrate aveva previsto che i contribuenti che desideravano inviare la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria potevano avvalersi del modello di istanza approvato con il Prov. Direttore Agenzia Entrate 30.1.2015, n. 13193. Successivamente, con il Comunicato stampa 3.2.2017, è stato chiarito che «(...) I contribuenti che, per accedere alla collaborazione volontaria disciplinata dal DL n. 193/2016, hanno nel frattempo inviato il "vecchio" modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 13193 del 30 gennaio 2015, a seguito dell'apertura del canale telematico [operativo dal 7.2.2017] dovranno provvedere a trasmettere il "nuovo" modello pubblicato sul sito delle Entrate. In questo caso, nel modello dovrà essere barrata la casella "Istanza trasmessa in precedenza».

3. Gli accordi Crs sono stati recepiti dall'Italia con D.M. 28.12.2015, oggetto di successive modifiche, emanato in attuazione della L. 18.6.2015, n. 95.

presenza dei presupposti per applicare il **raddoppio dei termini di accertamento**⁴.

Invece, in relazione alle **violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale**, gli anni da regolarizzare sono i seguenti: dal **2009 al 2015**, per le attività detenute in **Paesi non** considerati **black list** (anche in virtù di specifici accordi internazionali); dal **2004 al 2015**, per le attività detenute in **Paesi black list**⁵.

In particolare, non si applica il **raddoppio dei termini di accertamento** laddove entro il **24.10.2016** sia entrato in vigore un **accordo** che consente un **effettivo scambio di informazioni fiscali** sulla base del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'Ocse, ovvero un accordo assimilato, come il Tiewa (*Tax Information Exchange Agreement*).

Più diffusamente, ai soli fini della **voluntary disclosure**, il **raddoppio dei termini** non opera in caso di **detenzione** delle attività in Paesi che hanno con l'Italia un **accordo per l'efficace scambio d'informazioni**:

› entrato in **vigore** entro il **24.10.2016**, come per Cipro, Corea del Sud, Ecuador, Emirati Arabi Uniti, Filippine, Gibilterra⁶, Guernsey⁷, Hong Kong⁸, Isola di Man⁹, Isole Cayman¹⁰, Isole Cook¹¹, Jersey¹², Libano, Lussemburgo, Malaysia, Malta, Oman, San Marino, Singapore, Taiwan;

› o siglato entro il **2.3.2015**, come per il Liechtenstein, Monaco e la Svizzera (rispettivamente in data 26.2.2015, 2.3.2015 e 23.2.2015)¹³.

Vieppiù, la **non operatività** dei citati **termini raddoppiati** sottende la ricorrenza delle **condizioni** previste dall'art. 5-quinquies, co. 4 e 5, D.L. 167/1990, vale a dire che le **attività estere** vengano trasferite in **Italia** o in **Stati Ue** inclusi nella **white list** o **See**, ovvero che l'autore delle **violazioni dichiarative** rilasci il **waiver** all'**intermediario finanziario estero**.

Invero, una leggera **discrasia** con il dato normativo è rinvenibile nelle **istruzioni del modello**, che prevedono che la **neutralizzazione del raddoppio dei termini di accertamento** opera anche per i Paesi il cui **accordo** sia stato stipulato entro il **24.10.2016**¹⁴, anche se non ancora entrato in vigore a tale data. Di talché, potrebbero anche essere interessati Paesi quali Andorra¹⁵, Barbados, Bermuda¹⁶, Costa Rica e Panama¹⁷.

Vi sono poi altri Paesi che, pur non avendo un accordo per l'efficace **scambio di informazioni** con l'Italia, aderiscono alla **Convenzione di Strasburgo** sull'**assistenza amministrativa** in campo fiscale: Aruba, Anguilla, Antille Olandesi, Belize, Caicos, Costa Rica, Isole Vergini, Montserrat, Turks e Seychelles.

4. Sul punto si veda art. 12, co. 2-bis, D.L. 1.7.2009, n. 78, conv. con modif. dalla L. 3.8.2009, n. 102.

5. Ai sensi dell'art. 12, co.2-ter, D.L. 78/2009.

6. Accordo del 2.10.2012 ratificato con L. 3.12.2014, n. 187.

7. Accordo del 5.9.2012 ratificato con L. 10.2.2015, n. 16.

8. Accordo del 5.9.2012 ratificato con L. 10.2.2015, n. 16.

9. Accordo del 16.9.2013 ratificato con L. 10.2.2015, n. 12.

10. Accordo del 3.12.2012 ratificato con L. 18.6.2015, n. 100.

11. Accordo del 17.5.2011 ratificato con L. 17.10.2014, n. 157.

12. Accordo del 17.5.2011 ratificato con L. 17.10.2014, n. 157.

13. Le ratifiche del Protocollo di modifica della convenzione contro le doppie imposizioni sono state ratificate con L. 3.11.2016, n. 210 (Liechtenstein), L. 1.12.2016, n. 231 (Principato di Monaco) e L. 4.5.2016, n. 69 (Svizzera).

14. Per la VD prima versione l'art. 5-quinquies, co. 7, D.L. 167/1990 aveva ritenuto sufficiente, al fine di garantire gli effetti premiali della VD in tema di termini di accertamento e di sanzioni, che l'accordo fosse stato stipulato, ancorché non entrato in vigore. Il problema si pone per quei Paesi – come Andorra, Bermuda e Panama – per i quali l'entrata in vigore degli accordi è successiva al 24.10.2016, come prevede l'art. 5-octies, co. 1, lett. h), D.L. 167/1990.

15. Accordo del 22.9.2015 ratificato con L. 3.10.2016, n. 190.

16. Accordo del 23.4.2012 ratificato con L. 3.11.2016, n. 216.

17. Per Panama la ratifica ed esecuzione della Convenzione, conclusa il 30.12.2010, è avvenuta con L. 3.11.2016, n. 208.

Come tali, figurano nella **nuova white list italiana** (D.M. 4.9.1996 [CFF ● 6540]) che comprende anche “Paesi che, in assenza di una Convenzione, assicurino comunque un sistema di scambio di informazioni, anche attraverso la stipula di accordi nel campo dell'assistenza amministrativa fra autorità fiscali”.

La seconda edizione della procedura apre ai **nuovi trattati** con Paesi ancorché non espunti dalle **black list**, giusti DD.MM. 4.5.1999 [CFF ● 5740] e 21.11.2001 [CFF ● 5930], la cui presenza nelle predette **black list** comporterà *de facto*, a latere della procedura in esame, il **raddoppio dei termini di accertamento** ai sensi dei co. 2-bis e 2-ter dell'art. 12, D.L. 78/2009 [CFF ● 6913].

Pertanto, alla luce della loro **equiparazione ai Paesi white list** per via di tali accordi, gli **ex paradisi fiscali** non saranno in **VD bis** soggette al **raddoppio dei termini**.

Di tutta evidenza risulta il **vantaggio** della nuova **VD bis** rispetto a questi Paesi, nella misura in cui le **violazioni tributarie** più datate (antecedenti il 2010), non «andranno» in istanza.

Queste annualità, ormai decadute, si cristallizzano in quanto non opera il **raddoppio dei termini**.

In aggiunta, su tali **evasioni**, gli aderenti conseguiranno anche le **maggiori «riduzioni»** delle **sanzioni** sulle violazioni del **quadro RW** e gli effetti estintivi sul piano penal-tributario.

Paesi come, a titolo meramente esemplificativo, Andorra e Hong Kong potranno essere regolarizzati nei **termini ordinari dell'accertamento** (si dichiareranno le violazioni 2009-2015).

Pertanto, coloro che non hanno aderito alla **VD prima versione** potranno beneficiare in **VD bis** dell'**estensione dei nuovi accordi** a Paesi, come Bermuda e Panama, che erano invece considerati **black list** nella **prima edizione**, e conseguentemente conseguire i **maggiori benefici premiali** già previsti per i Paesi **white list**, *supra* illustrati.

Infine, sulla patologia «da evasioni» che non sono state costituite *ab origine* in (ex) **paradisi fiscali**, ma solo ivi conferite in un momento successivo alla loro generazione in Italia (ipotesi del trasferimento dall'Italia verso un paradiso fiscale) dovrebbero rilevare da tale momento di «arrivo» sull'**estero** ai fini del **controllo fiscale**.

Si vuole dire che, queste **evasioni** trasferite dall'Italia (lo stesso dicasi da un Paese **white list**) in un Paese **black list**, dovrebbero essere considerate come prodotte ai fini del **controllo fiscale** (termini decadenziali) nel momento della loro «costituzione» nel **paradiso fiscale**.

Difatti, l'art. 12, D.L. 78/2009 ha *de facto* **natura sostanziale**, dando vita ad un nuovo **presupposto impositivo** rappresentato appunto dalla «costituzione» (e/o trasferimento) **offshore** delle attività patrimoniali (tassazione per «equivalente»).

In altri termini, l'**evasione** una volta approdata nel **paradiso fiscale** si affranca della propria storia Italia o **white list** diventando *ex se* **imponibile ed accertabile** da questo momento (principio attrattivo).

Regolarizzazione del contante e delle cassette di sicurezza

In sede di conversione del D.L. 193/2016 è stata introdotta la possibilità di avvalersi della **disclosure nazionale** per chi ha aderito alla sola **voluntary internazionale** (e viceversa) prima versione; ciò per consentire la **regolarizzazione del contante** anche ai **contribuenti** che, avendo già aderito alla **VD internazionale**, ne sarebbero esclusi ai sensi dell'art. 5-octies, co. 1, D.L. 167/1990.

Rispetto alla prima edizione, la **VD bis** non ha introdotto significative **modifiche** in tema di **trattamento fiscale del contante**.

Difatti, nella **VD prima versione** i versamenti sono stati generalmente ripresi a **tassazione** in virtù della **presunzione** di cui all'art. 12, D.L. 78/2009¹⁸, in talune circostanze qualificati come **redditi diversi** mentre, in altre, ricondotti a **redditi di lavoro autonomo** o di **impresa**, con conseguenze ai **fini Iva e contributivi**. Laddove il contribuente non sia stato in grado di giustificare l'**utilizzo** dei **fondi** prelevati all'**estero**, anche questi sono stati talora considerati come rimasti fisicamente all'**estero** e, quindi, assoggettati sia alle **sanzioni** per il **monitoraggio fiscale** sia alle **imposte**, alle **sanzioni** ed agli **interessi** legati al **rendimento presuntivo** di cui all'art. 6, D.L. 167/1990.

Ulteriori difficoltà sono state segnalate – e riscontrate in occasione del contraddittorio con gli Uffici

¹⁸ Secondo cui «gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (...) in violazione degli obblighi di dichiarazione (...), ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione».

per la liquidazione della VD prima versione - anche in merito alle **cassette di sicurezza**, stante la complessità nel produrre le cd. **prove indirette** richieste dalla C.M. 27/E/2015, par. 2.9.

In aggiunta, la richiamata circolare ha chiarito che i **valori** detenuti in Italia che non sono oggetto di **evasione fiscale** in periodi d'imposta ancora aperti e che non hanno comportato alcuna **violazione** degli **obblighi dichiarativi** in materia di **monitoraggio fiscale**, non devono essere indicati nella **relazione di accompagnamento** in quanto irrilevanti ai fini del **perfezionamento** della **procedura**; ne discende, pertanto, che l'accesso alla **procedura** resta esteso a quei soggetti che detengono in Italia contante riferito ad **annualità** non più **accertabili**, i quali potranno giustificare la **formazione ultraquinquennale** dello stesso (prescritto) e dunque l'esclusione di ogni gravame fiscale.

Circa gli **attivi** detenuti in Italia (*recte*, le evasioni) il D.L. 193/2016 introduce *de facto* una **presunzione legale relativa di imponibilità**, con l'effetto che si dovranno sempre dichiarare tali 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** di modo che, verosimilmente, l'imposizione su questi **valori** avverrà con le **aliquote marginali Irpef più basse**.

La **presunzione** anzidetta è **relativa**, nella misura in cui si consente al contribuente di produrre una **prova contraria**, liberatoria, al fine di sottrarsi ai rigori della **tassazione presunta**, ossia dimostrare l'origine extrafiscale del contante o, ancora, la prescrizione del **controllo fiscale** su tali averi o la **contitolarietà** nel **possesso** condiviso degli stessi. ●