

# Voluntary Disclosure «bis». Profili soggettivi, profili temporali e aspetti sanzionatori.

A cura di  
**Lorenzo Arienti – ODCEC Bologna**

Nell'ambito del Convegno:  
VOLUNTARY DISCLOSURE E ROTTAMAZIONE DELLE CARTELLE.

3 marzo 2017

Sala Consiglio – Quartiere Santo Stefano – Via Santo Stefano, 119 – Bologna

Organizzato da:

AIGA Bologna

ODCEC Bologna

# Art. 7, DL 193/2016 collegato alla Legge di Stabilità 2017

## NORMATIVA DI RIFERIMENTO

L' art. 7, DL 193/2016 ha modificato il DL 167/1990 convertito con modifiche dalla L. 227/1990

## DL 167/1990 – MONITORAGGIO FISCALE

Art. 5-quater	Collaborazione volontaria	INVARIATO
Art. 5-quinques	Effetti della procedura di collaborazione volontaria	INVARIATO
Art. 5-sexies	Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria	INVARIATO
Art. 5-septies	Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero	INVARIATO
<b>Art. 5-octies</b>	<b>Riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria</b>	<b>INTRODOTTO</b>

## VOLUNTARY 2015 – DL 186/2014

129.565 istanze, 60 miliardi di emersione, quasi 4 miliardi di gettito

<b>Internazionale</b>	98,84% ovvero 128.058; 80% tra Svizzera, Principato di Monaco e Lichtenstein.
<b>«Domestica»</b>	1,16%, ovvero 1.507 istanze presentate.

68% del totale emerso dall'estero riguarda attività che risultano essere ancora all'estero ma intestate ad una società fiduciaria. La quasi totalità di tali attività è stata oggetto di specifici incarichi di amministrazione fiduciaria senza intestazione al fine di consentire al contribuente, sulla base dei chiarimenti forniti dall'Amministrazione fiscale italiana, il massimo beneficio in termini di sanzioni applicabili.

180 miliardi: ammontare non dichiarato in base alle stime di Banca d'Italia.

# PROFILI SOGGETTIVI

## Voluntary «Internazionale»

### Violazioni

Art. 5-quater, c.1,  
DL 167/1990

Violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale (DL 167/1990) relativamente alla detenzione di investimenti esteri e di attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi in Italia, sia in caso di possesso diretto, sia nel caso in cui i soggetti interessati siano titolari effettivi / soggetti interposti di tali investimenti.

### Soggetti

Art. 4 e art. 5-octies, c.  
3, DL 167/1990

- Persone fisiche (frontalieri che non rispettano i requisiti art. 38 DL 78/2010);
- Enti non commerciali (trust e fondazioni);
- Società semplici e soggetti equiparati (associazioni);
- Eredi di investimenti e attività finanziarie detenuti all'estero dal *de cuius* in violazione degli obblighi di monitoraggio.

Non hanno, invece, accesso alla procedura internazionale, le società commerciali di persone e di capitali, gli enti commerciali e i soggetti non residenti in quanto non obbligati alla compilazione del modulo RW.

## Voluntary «Domestica»

### Violazioni

Art. 5-quater, c. 2-6,  
DL 167/1990

Violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA, e dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

### Soggetti

Art. 4 e art. 5-octies, c.  
3, DL 167/1990

Si applica a tutti quei soggetti che, per loro natura o in base al tipo di attività, non sono tenuti all'assolvimento degli obblighi di monitoraggio fiscale.

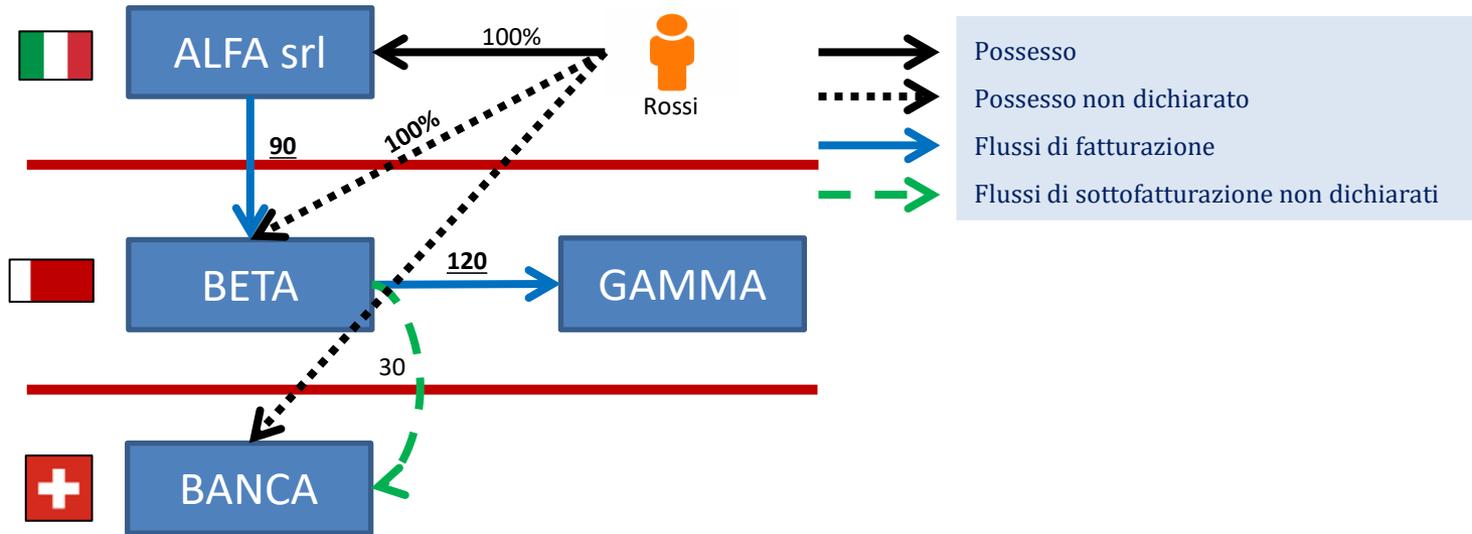
Tutti i soggetti passivi ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive delle imposte sui redditi, IVA, IRAP e sostituti d'imposta residenti o non residenti.

- Enti commerciali, di persone o di capitali, residenti in Italia o all'estero;
- Stabili organizzazioni (occulte o dichiarate) in Italia di soggetti residenti all'estero.
- Soggetti non residenti nel territorio dello Stato.

### Principio dell' «all-in»

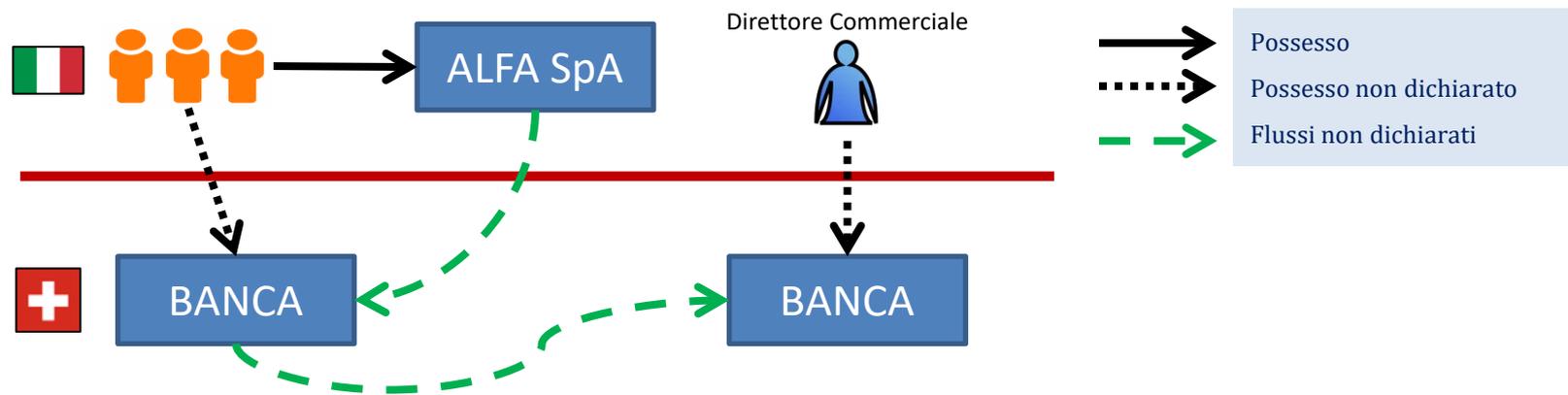
rientrano nella VD «domestica» anche i contribuenti a cui è indirizzata la VD internazionale nel caso di «violazioni nazionali» connesse alle attività estere non dichiarate. Tali soggetti saranno obbligati a dichiarare tutte le **violazioni «nazionali», sia connesse che non connesse alle attività estere.**

# PROFILI SOGGETTIVI



	PRINCIPIO DELL' «ALL-IN»
Voluntary Internazionale	ROSSI > Partecipazione nella società BETA ROSSI > Conto Corrente presso banca Elvetica ROSSI > Dividendi occulti percepiti all'estero
Voluntary «Domestica»	ALFA s.r.l. > Sottofatturazione (tassare in capo alla società il maggior imponibile).

# PROFILI SOGGETTIVI



	PRINCIPIO DELL' «ALL-IN»
<b>Voluntary Internazionale</b>	SOCI > Conto Corrente cointestato presso banca elvetica; SOCI > Dividendi occulti percepiti all'estero; DIRETTORE COMMERCIALE > Conto all'estero;
<b>Voluntary «Domestica»</b>	ALFA SpA > minori redditi dichiarati; ALFA SpA > violazioni dichiarazione sostitutiva sui compensi al Direttore Commerciale; DIRETTORE COMMERCIALE > omessa dichiarazione compensi percepiti;

# PROFILI SOGGETTIVI

	VOLUNTARY INTERNAZIONALE
<b>RESIDENZA</b>	È sufficiente essere <b>residenti</b> nel territorio dello Stato anche in uno solo degli anni accertabili per potervi accedere. Possono aderirvi anche coloro i quali risultino iscritti all' <b>AIRE</b> , ma comunque fiscalmente residenti in Italia, salvo prova contraria, per effetto del loro trasferimento in Stati e territori con un regime fiscale privilegiato, individuati con D.M. 4 maggio 1999.
<b>TITOLARE EFFETTIVO</b>	Devono regolarizzare anche quei soggetti che hanno violato gli obblighi di monitoraggio e che <b>detengono le attività all'estero per il tramite di <u>soggetto interposto</u></b> .

## RESIDENZA PERSONE FISICHE Art. 2, comma 2 e comma 2-bis, DPR 917/1986

«Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile».

«Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

→ **Gli iscritti all'anagrafe della popolazione residente;**

→ **Non iscritti all'anagrafe della popolazione residente ma con domicilio in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta.**

→ **Estero residenti fittizi. Iscritti all'AIRE ma che dimorano abitualmente in Italia.**

→ **Residenti in paesi black list.**

## POTENZIAMENTO DEI CONTROLLI DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA ART. 7, c. 3, DL 193/2016

«I comuni, fermi restando gli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle entrate di cui al comma 16, **inviano entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero i dati dei richiedenti alla predetta agenzia** al fine della formazione di liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati; [...] le attività ivi previste da parte dei comuni e dell'Agenzia delle entrate vengono esercitate anche nei confronti delle persone fisiche che hanno chiesto l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero **a decorrere dal 1° gennaio 2010** e ai fini della formazione delle liste selettive si terrà conto della eventuale mancata presentazione delle istanze di collaborazione volontaria di cui agli articoli da 5-quater a 5-octies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.».

## RESIDENZA SOCIETA' SEMPLICI, ASSOCIAZIONI ED ENTI NON COMMERCIALI Art. 5, c.3, l. d) e 73, c. 1, l. c), DPR 917/1986

Per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la **sede legale**, la **sede amministrativa** o l'**oggetto principale** nel territorio dello Stato.  
Anche soggetti con residenza all'estero fittizia «**esterovestiti**».

# PROFILI SOGGETTIVI

## TITOLARE EFFETTIVO art. 9, c.1, l. c), L. 97/2013 > Art. 1, c. 2, l. u), D.Lgs. 231/2007

A decorrere dal 2013 devono regolarizzare le eventuali violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale anche i titolari effettivi delle attività finanziarie e degli investimenti esteri, ovvero coloro i quali, pur non essendo possessori diretti di dette attività, ne risultano i beneficiari effettivi.

**Nozione di «detenzione» integrata con la nozione di titolare effettivo ai fini della normativa antiriciclaggio.**

	CRITERIO RESIDUALE	CRITERIO GENERALE
<b>SOCIETA' ED ENTI COMMERCIALI</b>	Persona fisica o persone fisiche che esercitano un controllo pari almeno al 25% del patrimonio.	Le persone fisiche (o la persona fisica) che: - possiedono o controllano l'entità giuridica attraverso il possesso o il controllo diretto o indiretto delle partecipazioni al capitale sociale o dei diritti di voto, anche tramite azioni al portatore. - esercitano in altro modo il controllo sulla direzione di un'entità.
<b>TRUST, FONDAZIONI ED ENTI NON COMMERCIALI</b>	TRUST: <u>Se i beneficiari (o il beneficiario) sono individuati</u> , il titolare effettivo è rappresentato dalle persone fisiche (o dalla persona fisica) beneficiarie di almeno il 25% del patrimonio; <u>Se non individuati</u> : circolare 38/E 2013 > non sussistono obblighi monitoraggio (trust irrevocabili, non interposti e discrezionali).	

**La soglia del 25% è criterio residuale: quello generale prevede che il titolare effettivo coincida con la persona o le persone fisiche che, in ultima istanza, possiedono o esercitano il controllo diretto o indiretto sulla società. Il titolare effettivo non manca anche se nessuno supera il 25%: sarebbe facile, altrimenti, mantenere le quote sotto il 25% per evitare l'identificazione. Si considera titolare effettivo anche un amministratore di società nel caso non si individui un socio di riferimento, se l'amministratore esercita un'influenza dominante sulle decisioni societarie, come ad esempio, scrive Banca d'Italia, nelle cooperative.**

## NOVITA' IN TEMA DI ANTIRICICLAGGIO NELLA NUOVA VOLUNTARY Circ. ASSOFIDUCIARIA 31/2017 del 7 febbraio 2017

La nuova procedura di collaborazione volontaria, sotto determinati aspetti risulta profondamente variata rispetto a quella introdotta con la L. 186/2014. La principale novità riguarda l'iter procedurale.

Ai fini dell'ammissione alla procedura non è più richiesto infatti il vaglio preliminare dell'Agenzia delle entrate.

### OBBLIGHI DI ADEGUATA VERIFICA DELLA CLIENTELA

Artt. 18 e ss. D.Lgs.231/2007.

### OBBLIGHI DI SOS

Trasmesse solo ove ricorrano i presupposti di cui all'art. 41, D.Lgs. 231/2007 (Circolare MEF 2/09/2015).



# PROFILI SOGGETTIVI

## CAUSE OSTATIVE

**Presentazione** in passato di altra istanza analoga

Formale conoscenza di accessi ispezioni e verifiche o di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali per violazioni di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura.

Se oggetto della procedura sono attività frutto di reati diversi da quelli tributari

FATTISPECIE A CUI SI APPLICA	FATTISPECIE NON RIENTRANTI
<ul style="list-style-type: none"><li>- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o simili;</li><li>- Dichiarazione infedele o omessa</li><li>- Omesso versamento di ritenute e di IVA;</li></ul> Se commessi in relazione ai predetti reati: <ul style="list-style-type: none"><li>- Riciclaggio (C.P. art. 64-bis)</li><li>- Impiego di denaro beni o utilità illecite (C.P. art. 48-ter);</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Emissione fatture o documenti per operazioni inesistenti;</li><li>- Occultamento o distruzione di documenti contabili;</li><li>- Indebita compensazione;</li><li>- Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte;</li><li>- Appropriazione indebita;</li><li>- Reati societari e finanziari;</li><li>- Corruzione, concussione, reati da attività criminose;</li></ul>

## COMUNICATO STAMPA AGENZIA ENTRATE del 25/10/2016

«Coloro che intendono inviare già a partire da oggi l'istanza di accesso alla nuova procedura di collaborazione volontaria, possono utilizzare il vecchio modello di istanza approvato con Provvedimento n. 13193 del 30 gennaio 2015...».

## RIFERIMENTO ALLA PRESENTAZIONE DI ALTRA ISTANZA QUALE CAUSA OSTATIVA

- Presentazione istanza e relazione VD2015, dichiarata poi inammissibile per cause ostative che poi sono state rimosse?
- Presentazione istanza e relazione VD 2015, se il contribuente avesse ricevuto una comunicazione di inammissibilità per carenza della documentazione?

# ESTENSIONE DEGLI AMBITI TEMPORALI DI REGOLARIZZAZIONE

## REGOLARIZZAZIONE

Art. 5-octies, c. 1, l. b), DL 167/1990

«*anche in deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni, i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, e all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, **scadenti a decorrere dal 1° gennaio 2015 sono fissati al 31 dicembre 2018 per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria ai sensi del presente articolo, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa e al 30 giugno 2017 per le istanze presentate per la prima volta ai sensi dell'articolo 5-quater, comma 5; non si applica l'ultimo periodo del comma 5 del predetto articolo 5-quater;***»

NOVITA' SULL'ESTENSIONE DELL'AMBITO TEMPORALE DI REGOLARIZZAZIONE			
SANABILI LE VIOLAZIONI COMMESSE FINO AL 30/09/2016		RELATIVE AL 2015	
PROROGA DEI TERMINI ACCERTABILI PER LE SOLE ATTIVITA' OGGETTO DELLA VD «BIS»		DAL 31/12/2014 AL 31/12/2018	
REGOLARIZZAZIONE			
	Violazioni sul monitoraggio	2004	2009
	Violazioni reddituali	2006	2010
PROROGA DEI TERMINI DI SCADENZA DEGLI ATTI DI CONTESTAZIONE PER LA PRIMA VD		DAL 31/12/2016 AL 30/06/2017	

# SANZIONI

<b>LIQUIDAZIONE</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- <b>LIQUIDAZIONE DELL'UFFICIO / ATTO DI CONTESTAZIONE / CONTRADDITORIO / ADESIONE entro 31/12/2018.</b></li><li>- <b>AUTOLIQUIDAZIONE entro 30/09/2017.</b></li></ul>		
<b>FASI DELLA PROCEDURA</b>	<b>ISTANZA</b>	<b>RELAZIONE</b>	<b>CONTRADDITORIO</b>
	<b>Necessaria</b>	<b>Necessaria</b>	<b>Eventuale:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Se non si opta per l'autoliquidazione.</li><li>- Se si opta per l'autoliquidazione ma l'ufficio riconosce maggiori importi.</li></ul>

## ADESIONE ALLA PROCEDURA

- PAGAMENTO IN MISURA PIENA DELLE MAGGIORI IMPOSTE ACCERTATE E DEGLI INTERESSI;
- PAGAMENTO IN MISURA RIDOTTA DELLE SANZIONI;

## SANZIONI RELATIVE ALL'OBBLIGO DI MONITORAGGIO FISCALE

Per le violazioni sull'obbligo di monitoraggio si applica la sanzione minima del 3% (se white list o black list collaborativo) o del 6% (per black list).  
Su queste percentuali si applica la riduzione per l'accesso alla procedura:

- 50% in caso di autoliquidazione;
- 40% in caso di contraddittorio con l'Ufficio.

Infine sulla sanzione così determinata si applica un'ulteriore riduzione di 1/3.

## SANZIONI REDDITUALI

Per le violazioni reddituali ESTERE si applica la sanzione minima del 120% (infedele) o del 240% (omessa).  
Per le violazioni reddituali in ITALIA si applica la sanzione minima del 90% (infedele) o del 180% (omessa).  
Su queste percentuali si applica la riduzione per l'accesso alla procedura:

- 25% in caso di autoliquidazione;
- 15% in caso di contraddittorio con l'Ufficio.

Infine sulla sanzione così determinata si applica un'ulteriore riduzione di 1/6.

## SANZIONI IN CASO DI ERRATA AUTOLIQUIDAZIONE

- Autoliquidazione: riduzione massima delle sanzioni;
- Atto di contestazione da parte dell'ufficio.

Occorre precisare che in caso di autoliquidazione con saldo insufficiente, sulla differenza l'ufficio procederà all'invio dell'atto di contestazione determinando le sanzioni con l'applicazione della riduzione al 60% e un'ulteriore sanzione così determinata:

- Per redditi soggetti ad imposta sostitutiva o ritenuta alla fonte, 3% se quanto accertato è minore/uguale al 10% di quanto dovuto, altrimenti 10%;
- Per tutti gli altri tipi di violazioni, 3% se quanto accertato è minore/uguale al 30% di quanto dovuto, altrimenti 10%.

# SANZIONI SUL MONITORAGGIO

## PENALIZZAZIONI IN VOLUNTARY PER BLACK LIST Art. 12, c. 2 e 2-bis, DL 78/2009

- Presunzione relativa che considera tali investimenti formati con redditi sottratti a tassazione in Italia.
- Raddoppio dei termini di decadenza per violazioni in materia di monitoraggio;
- Raddoppio delle sanzioni amministrative previste per le connesse violazioni reddituali;

### VOLUNTARY 2015 >>> BLACK LIST COLLABORATIVI / CON ACCORDO

Per la riduzione delle sanzioni sul monitoraggio.

Necessitano comunque di WAIVER (documento per autorizzare l'intermediario estero alla condivisione di informazioni con l'erario italiano).

- SINGAPORE aveva già sottoscritto accordi di scambio di informazioni con l'Italia ma il *waiver* era necessario per ogni periodo: Altri Stati avevano sottoscritto protocolli di intesa con una retrodatazione degli effetti, di conseguenza il *waiver* era necessario solo per periodi non coperti:
- LIECHTENSTEIN (26 febbraio 2015);
- SVIZZERA (23 febbraio 2015);
- PRINCIPATO DI MONACO (2 marzo 2015).

## NOVITA' IN TEMA DI SCAMBIO DI INFORMAZIONI

- ACCORDI SU CAMBIO DI INFORMAZIONI EX ART. 26 MODELLO DI CONVENZIONE OCSE;
- ACCORDI TIEA (Tax Information Exchange Agreement) elaborati dall'OCSE;

## AGEVOLAZIONE IN TERMINI DI SANZIONI PER BLACK LIST CON ACCORDO – Art. 5-octies, c. 1, l. h), DL 167/1990

**Clausola specifica di esclusione da tali penalizzazioni nel caso di stipula di accordi ex art. 26 del modello di convenzione OCSE o accordi sullo scambio di informazioni TIEA, in vigore prima del 24/10/2016, data di entrata in vigore del D.L. 193/2016.**

«La misura della sanzione minima fissata dall'articolo 5-quinquies, comma 7, prevista per le violazioni dell'obbligo di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, indicata nell'articolo 5, comma 2, secondo periodo, nei casi di detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001, **opera altresì se è entrato in vigore prima del presente articolo un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), ovvero se è entrato in vigore prima del presente articolo un accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA)**»;

Prima del 24/10/2016

- ENTRATO IN VIGORE UN ACCORDO TIEA
- ENTRATA IN VIGORE UNA CONVENZIONE



# SANZIONI SUL MONITORAGGIO

PAESE	STIPULA ACCORDO	RATIFICA CON APPOSITA LEGGE	IN VIGORE DAL	D.M. 4/05/1999, Black List «persone fisiche»
Andorra*	11/09/2015	L. 190/2016	20/10/2016	Alderney (Aurigny); Andorra (Principat d'Andorra); Anguilla; Antigua e Barbuda (Antigua and Barbuda); Antille Olandesi (Nederlandse Antillen); Aruba; Bahama (Bahamas); Bahrein (Dawlat al-Bahrain); Barbados; Belize; Bermuda; Brunei (Negara Brunei Darussalam); Costa Rica (República de Costa Rica); Dominica; Emirati Arabi Uniti (Al-Imarat al-'Arabiya al Muttahida); Ecuador (República del Ecuador); Filippine (Pilipinas); Gibilterra (Dominion of Gibraltar); Gibuti (Djibouti); Grenada; Guernsey (Bailiwick of Guernsey); Hong Kong (Xianggang); Isola di Man (Isle of Man); Isole Cayman (The Cayman Islands); Isole Cook; Isole Marshall (Republic of the Marshall Islands); Isole Vergini Britanniche (British Virgin Islands); Jersey; Libano (Al-Jumhuriya al Lubnaniya); Liberia (Republic of Liberia); Liechtenstein (Fürstentum Liechtenstein); Macao (Macao); Malaysia (Persekutuan Tanah Malaysia); Maldive (Divehi); Maurizio (Republic of Mauritius); Monserrat; Nauru (Republic of Nauru); Niue; Oman (Saltanat 'Oman); Panama (Republica de Panamá); Polinesia Francese (Polynésie Française); Monaco (Principauté de Monaco); Sark (Sercq); Seicelle (Republic of Seychelles); Singapore (Republic of Singapore); Saint Kitts e Nevis (Federation of Saint Kitts and Nevis); Saint Lucia; Saint Vincent e Grenadine (Saint Vincent and the Grenadines); Svizzera (Confederazione Svizzera); Taiwan (Chunghua MinKuo); Tonga (Pule'anga Tonga); Turks e Caicos (The Turks and Caicos Islands); Tuvalu (The Tuvalu Islands); Uruguay (Republica Oriental del Uruguay); Vanuatu (Republic of Vanuatu); Samoa (Independent State of Samoa).
Gibilterra*	2/10/2012	L. 187/2014	12/06/2015	
Guernsey*	5/09/2012	L. 16/2015	10/06/2015	
Hong Kong**	14/01/2013	L. 96/2015	10/08/2015	
Isole Cayman*	3/12/2012	L. 100/2015	13/08/2015	
Isole Cook*	17/05/2011	L. 157/2014	17/02/2015	
Isola di Man*	16/09/2013	L. 12/2015	10/06/2015	
Stato di Jersey*	13/03/2012	L. 158/2014	26/01/2015	
Svizzera*	23/02/2015	L. 69/2016	19/05/2015	
Panama**	30/12/2010	L. 208/2016	21/11/2016	
Liechtenstein*	26/02/2015	L. 210/2016	23/11/2016	
Bermuda**	23/04/2012	L. 216/2016	25/11/2016	
Principato di Monaco*	2/03/2015	L. 231/2016	22/12/2016	

\*\* Convenzione OCSE; \*TIEA (Tax Information Exchange Agreement)

## BLACK LIST CON ACCORDO

Nella prima VD erano considerati stati black list con accordo solo alcuni di quelli che avevano già sottoscritto accordi o protocolli di intesa sullo scambio di informazioni con l'Italia come Singapore ma non Jersey, nonché quelli che avevano sottoscritto simili protocolli di intesa entro il 2/03/2015 prevedendo tuttavia una retrodatazione degli effetti dell'accordo, vedi Svizzera Liechtenstein e Principato di Monaco.

### CONVENZIONE ITALIA SVIZZERA - novità -

Con la pubblicazione sulla G.U. del 6 dicembre 2016, del comunicato del Ministero degli Affari esteri che dà conto dell'**avvenuto scambio** degli strumenti di ratifica tra i due Stati, si è formalmente concluso il processo che ha portato alla piena operatività del Protocollo aggiuntivo alla Convenzione Italia-Svizzera. Il Protocollo, che ha riscritto l'art. 27 della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Svizzera al fine di adeguare le procedure di scambio di informazioni ai criteri dell'art. 26 del modello OCSE, è stato firmato a Milano il 23 febbraio 2015 ed è stato ratificato dall'Italia con la legge n. 69 del 4 maggio 2016. Per la piena operatività dell'accordo era, tuttavia, necessario lo scambio degli strumenti di ratifica, fatto che il comunicato ieri pubblicato sulla Gazzetta "certifica", facendone **retroagire gli effetti** al 13 luglio 2016. Con l'entrata in vigore del Protocollo (6/12/2016) ciascuna delle due Amministrazioni potrà, richiedere informazioni in merito alla posizione dei suoi contribuenti all'Amministrazione dell'altro Stato, limitatamente alle situazioni esistenti alla data del **23 febbraio 2015** (data di sottoscrizione del Protocollo) o a date successive, ma non a date anteriori, per le quali sarà necessario il waiver.



# SANZIONI SUL MONITORAGGIO

## BLACK LIST: CONDIZIONI PER EVITARE IL RADDOPPIO DEI TERMINI EX ART. 12 DL 78/2009 – SE SUSSISTONO ENTRAMBE –

- Per le attività oggetto di accertamento si dovrà procedere, alternativamente:
  - **al trasferimento** in Italia (**rimpatrio fisico o giuridico**) o altro Stato che abbia con l'Italia un accordo in vigore sullo scambio di informazioni;
  - **al rilascio del «waiver»** con cui l'autore delle violazioni autorizza l'intermediario a trasmettere alle autorità italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione;
  - deve essere **entrato in vigore entro il 24/10/2016 un accordo sullo scambio di informazioni (TIEA o convenzione OCSE)**.

### BLACK LIST SENZA ACCORDO: IL RILASCIO DEL «WAIVER» O IL RIMPATRIO MITIGANO LE SANZIONI.

Presentando il «waiver», il contribuente può ottenere la riduzione delle sanzioni della metà del minimo edittale per le violazioni degli obblighi dichiarativi, previsti dall'art. 4 del DL n. 167/1990, **anche se mantiene o trasferisce le attività finanziarie, oggetto della procedura di collaborazione volontaria presso un intermediario fuori dall'Italia o dagli Stati membri dell'Ue o aderenti al See.**

Inoltre, al contribuente che presenta il «waiver» non si applica il raddoppio dei termini (articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, del DL n. 78/2009), nel caso in cui le attività finanziarie continuino a essere detenute in uno dei paesi black list con accordo.

PAESE	OMESSA DICHIARAZIONE					INFEDELE DICHIARAZIONE					Totale			
	Black list senza accordo		Black list con accordo			White list		Black list senza accordo		Black list con accordo				
CONDIZIONI	NO	SI	NO	SI	NON CAMBIA	NO	SI	NO	SI	NON CAMBIA	NO	SI	NON CAMBIA	
MONITORAGGIO	2004-2015	2004-2015	2004-2015	2009-2015	2009-2015	2006-2015	2006-2015	2006-2015	2009-2015	2009-2015	2006-2015	2006-2015	2009-2015	
IMPOSTE	2004-2015	2004-2015	2004-2015	2010-2015	2010-2015	2006-2015	2006-2015	2006-2015	2010-2015	2010-2015	2006-2015	2006-2015	2010-2015	
Valori in % SANZIONI MONITORAGGIO	autoliquidazione	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totale
White list Black list con accordo e con condizioni	SI	-	-	-	-	-	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	3,50
	NO	-	-	-	-	-	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	0,60	4,20
Black list con accordo senza condizioni	SI	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	9,00
	NO	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	10,20
Black list no accordo si waiver	SI	0,83	0,83	0,83	0,83	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	11,32
	NO	1,00	1,00	1,00	1,00	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	1,20	13,60
Black list no accordo no waiver	SI	1,25	1,25	1,25	1,25	1,50	1,50	1,50	1,50	1,50	1,50	1,50	1,50	17,00
	NO	1,42	1,42	1,42	1,42	1,70	1,70	1,70	1,70	1,70	1,70	1,70	1,70	19,28



# SANZIONI REDDITUALI

## SANZIONI RELATIVE ALLE IMPOSTE

Tributi all'estero e tributi nel territorio dello stato.

Nel determinare le sanzioni è prevista l'applicazione del *FAVOR REI* a seguito della riforma del 2015 ad opera del D.Lgs. 158/2015 in tema di sanzioni amministrative tributarie che, con l'art. 15, comma 1, l. a), ha mitigato i minimi edittali e previsto una sanzione ridotta qualora:

- l'imposta evasa sia inferiore ad € 30.000;
- l'imposta evasa sia inferiore al 3% dell'imposta versata;

Sotto questo aspetto si evidenzia che la legge di stabilità 2016 (L. 208/2015) da un lato aveva anticipato l'entrata in vigore del nuovo regime sanzionatorio, tuttavia dall'altro l'art.1, comma 133, aveva espressamente negato tale applicazione ai fini della VD ex DL 186/2014.

Le nuove istruzioni relative all'istanza sembrerebbero continuare a ritenere inapplicabile il *FAVOR REI*.

CASISTICA		AUTOLIQUIDAZIONE		LIQUIDAZIONE DELL'UFFICIO Art. 5-octies, c. 1, l. g), n.1, DL 167/1990	
VERSAMENTI		SUFFICIENTE Art. 5-octies, c. 1, l. e), DL 167/1990	INSUFFICIENTE Art. 5-octies, c. 1, l. g), n.2/3, DL 167/1990	AL RICEVIMENTO DELL'ATTO DI CONTESTAZIONE	
S A N Z I O N I	TRIBUTI Estero	INFEDELE	<b>15,00%</b> 1/6 del 75% del minimo (120%)	<b>17,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (120%) sulla differenza	<b>17,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (120%)
		OMESSA	<b>30,00%</b> 1/6 del 75% del minimo (240%)	<b>34,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (240%) sulla differenza	<b>34,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (240%)
		FAVOR REI INFEDELE	<b>10,00%</b> 1/6 del 75% del minimo (80%)	<b>11,33%</b> 1/6 del 85% del minimo (80%) sulla differenza	<b>11,33%</b> 1/6 del 85% del minimo (80%)
		FAVOR REI OMESSA	<b>20,00%</b> 1/6 del 75% del minimo (160%)	<b>22,66%</b> 1/6 del 85% del minimo (160%) sulla differenza	<b>22,66%</b> 1/6 del 85% del minimo (160%)
	TRIBUTI Italia	INFEDELE	<b>11,25%</b> 1/6 del 75% del minimo (90%)	<b>12,75%</b> 1/6 del 85% del minimo (90%) sulla differenza	<b>12,75%</b> 1/6 del 85% del minimo (90%)
		OMESSA	<b>22,50%</b> 1/6 del 75% del minimo (180%)	<b>25,50%</b> 1/6 del 85% del minimo (180%) sulla differenza	<b>25,50%</b> 1/6 del 85% del minimo (180%)
		FAVOR REI INFEDELE	<b>7,50%</b> 1/6 del 75% del minimo (60%)	<b>8,50%</b> 1/6 del 85% del minimo (60%) sulla differenza	<b>8,50%</b> 1/6 del 85% del minimo (60%)
		FAVOR REI OMESSA	<b>15,00%</b> 1/6 del 75% del minimo (120%)	<b>17,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (120%) sulla differenza	<b>17,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (120%)

# SANZIONI PER INSUFFICIENTE O ERRATA AUTOLIQUIDAZIONE

**AUTOLIQUIDAZIONE** – Art. 5-octies, c. 1, l. e), DL 167/1990

**ENTRO IL 30/09/2017 (essendo sabato si va al 2/10/2017).**

- Vietata la compensazione ex art. 17, D.Lgs. 241/1997 (visto pesante).
- Versamento in un'unica soluzione o 3 rate mensili di pari importo ex art. 5-quater D.L. 167/1990.

Possibilità di applicare il **cumulo giuridico** nella determinazione delle sanzioni:

- sia per violazioni relative ai diversi tributi (ex art. 12, c. 8, D. Lgs. 472/1997);
- sia per violazioni da monitoraggio (ex art. 12, c. 1 e 5, D. Lgs. 472/1997) > richiamo ad art. 16, D. Lgs. 472/1997, in tema di monitoraggio obbligherebbe a versare una somma maggiore rispetto alla sanzione che sarebbe irrogata in assenza di definizione agevolata.

PRO	CONTRO
<ul style="list-style-type: none"><li>- <b><u>RIDUZIONE MASSIMA DELLE SANZIONI;</u></b> Calcolate in base a disposizioni D.Lgs. 472/1997, commi 1 e 5 per violazioni monitoraggio, comma 8 per violazioni in materia di imposte.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- <b>INCERTEZZE SULLA CHIUSURA DELLA PROCEDURA;</b> manca un termine entro il quale gli uffici sono tenuti a comunicare il perfezionamento della procedura.</li><li>- <b>DIFFICOLTA' DI QUALIFICAZIONE E QUANTIFICAZIONE:</b> Si pensi al caso di qualificazione giuridica di fatti come per i contanti e relativa prova contraria di derivazione da evasione;</li><li>- <b>NON CONDIVISIONE DELLE EVENTUALI MAGGIORAZIONI APPLICATE DALL'A.F..</b></li></ul>

# SANZIONI PER INSUFFICIENTE O ERRATA AUTOLIQUIDAZIONE

## SALDO AUTOLIQUIDATO INSUFFICIENTE

In ipotesi di saldo insufficiente, gli Uffici comunicano al contribuente entro il 31/12/2018 con le modalità già utilizzate nella prima edizione della procedura con specifiche maggiorazioni a seconda dei casi.

Ai soli fini della procedura, il **legislatore ha reintrodotto le disposizioni dell'art. 5, c. 1-bis, D.Lgs. 218/1997 «adesione al contraddittorio»**, abrogato dalla L. 190/2014, ma che quindi continuano ad applicarsi ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, e dell'art. 16, c. 3, D.Lgs. 472/1997.

## SANZIONI PER AUTOLIQUIDAZIONE INSUFFICIENTE

Nel caso in cui le somme autoliquidate non fossero sufficienti, sulla differenza gli uffici invieranno gli atti di contestazione applicando le sanzioni maggiorate.

Inoltre sono previste **ulteriori sanzioni in base al tipo di violazione**:

- Nel caso in cui si tratti redditi soggetti ad imposta sostitutiva o ritenuta alla fonte a titolo di imposta, se quanto accertato è minore o uguale al 10% di quanto dovuto, si applicherà una sanzione ulteriore pari al 3% del maggior importo dovuto. Quando tale differenza è maggiore del 10% la sanzione è elevata al 10%.
- In tutti gli altri casi, se quanto accertato è minore o uguale al 30% di quanto dovuto, si applicherà una sanzione ulteriore pari al 3% del maggior importo dovuto. Quando tale differenza è maggiore del 30% la sanzione è elevata al 10%.

## ESEMPIO DI APPLICAZIONE DELLE MAGGIORAZIONI DA INSUFFICIENTE O ERRATA AUTOLIQUIDAZIONE:

Versamento in autoliquidazione di € 500.000 tra imposte sanzioni e interessi derivanti da redditi non tassati, soggetti a imposta sostitutiva. Dal ricalcolo dell'AdE emerge che il totale da versare è:

570.000	$70.000 + 7.000 (10\% \text{ di } 70.000) = 77.000$
540.000	$40.000 + 1.200 (3\% \text{ di } 40.000) = 41.200$

## AVVISO DI ACCERTAMENTO / ATTO DI CONTESTAZIONE – CONTRADDITTORIO – Art. 5-octies, c. 1, l. f), DL 167/1990

### ENTRO IL 31/12/2018

- se gli autori delle violazioni **non provvedessero spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il termine**. In questo caso le somme dovute in base all'invito vanno versate **entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione**;
- se il **versamento delle somme dovute in autoliquidazione risultasse insufficiente**. In questo caso le somme dovute in base all'accertamento con adesione vanno versate **entro venti giorni dalla redazione dell'atto**.

Vietata la compensazione ex art. 17, D.Lgs. 241/1997 (visto pesante).

Ai soli fini della procedura, il **legislatore ha reintrodotto le disposizioni dell'art. 5, c. 1-bis, D.Lgs. 218/1997 «adesione al contraddittorio»**, abrogato dalla L. 190/2014, ma che quindi continuano ad applicarsi ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, e dell'art. 16, c. 3, D.Lgs. 472/1997.

PRO	CONTRO
- <b>Certezza di versare quanto dovuto e chiudere la procedura;</b>	- <b>Sanzioni maggiori.</b>

# RIEPILOGO SANZIONI

CASISTICA		AUTOLIQUIDAZIONE				LIQUIDAZIONE DELL'UFFICIO Art. 5-octies, c. 1, l. g), n.1, DL 167/1990
VERSAMENTI		SUFFICIENTE Art. 5-octies, c. 1, l. e), DL 167/1990	INSUFFICIENTE Art. 5-octies, c. 1, l. g), n.2/3, DL 167/1990		AL RICEVIMENTO DELL'ATTO DI CONTESTAZIONE	
S A N Z I O N I	<b>MONITORAGGIO</b> White list , Black list con accordo e condizioni	<b>0,50%</b> 1/3 del 50% del minimo (3%)	<b>0,60%</b> 1/3 del 60% del minimo (3%) sulla differenza		<b>0,60%</b> 1/3 del 60% del minimo (3%)	
	<b>REDDITI</b> Estero	<b>INFEDELE</b>	<b>15,00%</b> 1/6 del 75% del minimo (120%)	<b>17,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (120%) sulla differenza		<b>17,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (120%)
		<b>OMESSA</b>	<b>30,00%</b> 1/6 del 75% del minimo (240%)	<b>34,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (240%) sulla differenza		<b>34,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (240%)
		<b>FAVOR REI INFEDELE</b>	<b>10,00%</b> 1/6 del 75% del minimo (80%)	<b>11,33%</b> 1/6 del 85% del minimo (80%) sulla differenza		<b>11,33%</b> 1/6 del 85% del minimo (80%)
		<b>FAVOR REI OMESSA</b>	<b>20,00%</b> 1/6 del 75% del minimo (160%)	<b>22,66%</b> 1/6 del 85% del minimo (160%) sulla differenza		<b>22,66%</b> 1/6 del 85% del minimo (160%)
	<b>REDDITI</b> Italia	<b>INFEDELE</b>	<b>11,25%</b> 1/6 del 75% del minimo (90%)	<b>12,75%</b> 1/6 del 85% del minimo (90%) sulla differenza		<b>12,75%</b> 1/6 del 85% del minimo (90%)
		<b>OMESSA</b>	<b>22,50%</b> 1/6 del 75% del minimo (180%)	<b>25,50%</b> 1/6 del 85% del minimo (180%) sulla differenza		<b>25,50%</b> 1/6 del 85% del minimo (180%)
		<b>FAVOR REI INFEDELE</b>	<b>7,50%</b> 1/6 del 75% del minimo (60%)	<b>8,50%</b> 1/6 del 85% del minimo (60%) sulla differenza		<b>8,50%</b> 1/6 del 85% del minimo (60%)
		<b>FAVOR REI OMESSA</b>	<b>15,00%</b> 1/6 del 75% del minimo (120%)	<b>17,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (120%) sulla differenza		<b>17,00%</b> 1/6 del 85% del minimo (120%)
	<b>ULTERIORE SANZIONE RELATIVA AD EVENTUALI ERRORI DI AUTOLIQUIDAZIONE</b>					
<b>DIFFERENZA RISPETTO A QUANTO DOVUTO</b>	Nessuna	<b>Redditi soggetti a ritenuta alla fonte, imposta sostitutiva e sanzioni</b>		<b>Tutti gli altri casi</b>		Nessuna
		> 10%	≤ 10%	> 30%	≤ 30%	
<b>MAGGIORAZIONE</b>	Nessuna	<b>10%</b>	<b>3%</b>	<b>10%</b>	<b>3%</b>	Nessuna

# *Grazie per la cortese attenzione!*

*Queste slides sono frutto del mio lavoro e della mia interpretazione e non impegnano in alcun modo il pensiero e l'orientamento dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna. Allo stesso modo, non costituiscono parere professionale. Mi scuso anticipatamente per eventuali refusi, errori ed inesattezze che dovessero risultare; sarò grato a chi avrà la cortesia di segnalarmeli.*

*Lorenzo Arienti*