

STUDIO DOTT. ANTONIO FRANCESCHETTI

Commercialista – Revisore contabile
20145 - Milano - Via Alberto da Giussano n. 23
Tel. 02-4690303 Fax 02-4690128
e-mail: antonio@franceschetti.com
codice fiscale FRN NTN 69D10 F205Q – partita Iva 02510440130

Milano, 14 novembre 2016

Oggetto: La voluntary-bis fra novità e conferme – ns rif. 12/2016

Il Decreto legge n. 193/2016 riapre i termini per aderire alla voluntary disclosure. È possibile presentare le istanze fino al 31 luglio 2017 e fino al 30 settembre 2017, per la relazione di accompagnamento ed eventuali allegati. Fra le novità spicca la modalità dell'autoliquidazione senza necessità di attendere gli inviti al contraddittorio o gli atti di contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate.

L'art. 7 del D.L. n. 193/2016 (che dovrà essere convertito entro il prossimo 23 dicembre) ha riaperto i termini per aderire alla voluntary disclosure. Già dallo scorso 24 ottobre è possibile presentare l'istanza avvalendosi del modello precedente (come chiarito dal comunicato stampa del 25 ottobre scorso), in attesa che venga varato dall'Agenzia delle entrate il nuovo.

L'istanza di adesione può essere presentata sino al 31 luglio 2017, a condizione che il soggetto che presenta l'istanza non l'abbia già presentata in precedenza, anche per interposta persona, e ferme restando le preclusioni derivanti dalla presenza di eventuali cause ostative ossia la conoscenza formale dell'inizio di accessi, ispezioni e verifiche, procedimenti amministrativi o penali riguardanti l'ambito oggettivo di applicazione della collaborazione volontaria.

L'integrazione dell'istanza, i documenti e la relazione di accompagnamento possono essere presentati entro il 30 settembre 2017.

Gli aspetti temporali

L'impianto della procedura, nel suo complesso, resta confermato seppur adeguato e integrato con alcune rilevanti novità.

Sotto il profilo temporale le violazioni sanabili sono quelle commesse entro il 30 settembre 2016 e dunque devono essere regolarizzati i periodi di imposta fino al 2015. Da questo punto di vista, sarebbe auspicabile che in sede di conversione venga data la possibilità di optare per la voluntary-bis anche a coloro che abbiano presentato l'istanza sulla base della precedente edizione che, come si ricorderà, "copriva" le violazioni commesse fino al periodo di imposta 2013.

I termini di accertamento scaduti o che scadranno dal primo gennaio 2015, in deroga alle disposizioni ordinarie, sono fissati al 31 dicembre 2018 per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria 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.

Questo in sostanza vuol dire che qualora non operi il raddoppio dei termini (si veda infra) le prime annualità da regolarizzare sono, come nella precedente edizione:

- il 2009 per l'RW e le imposte in caso di omessa presentazione della dichiarazione
- il 2010 per le imposte in caso di dichiarazione presentata.

È da notare, peraltro, che il legislatore ha anche approfittato per prorogare al 30 giugno 2017 il termine entro cui l'Agenzia delle entrate deve chiudere i controlli sulle istanze presentate secondo la "voluntary 1.0", prima fissato al 31 dicembre 2016.

Le novità procedurali: esonero da RW e autoliquidazione

Fra le principali novità della "nuova" voluntary va segnalata in primo luogo la possibilità di esonero dalla compilazione del quadro RW e connessi quadri reddituali per il periodo di imposta 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria, a condizione che le stesse informazioni siano analiticamente illustrate nella relazione di accompagnamento.

In tal caso gli interessati provvedono spontaneamente al versamento in unica soluzione, entro il 30 settembre 2017, di quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e, ove applicabili, sanzioni ridotte in funzione delle misure previste nell'ambito del ravvedimento operoso, per il 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza.

Tale semplificazione, peraltro, sembra riguardare le sole attività finanziarie e non anche gli investimenti patrimoniali come per esempio gli immobili per i quali continuano ad applicarsi le regole generali e dunque non si applica alcun esonero in sede di compilazione dell'RW e connessi quadri reddituali relativi al periodo di imposta 2016.

L'autoliquidazione

Ma la principale novità riguarda le modalità di versamento delle somme dovute. Gli autori delle violazioni possono provvedere spontaneamente al versamento in unica soluzione di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni in base all'istanza, entro il 30 settembre 2017, senza avvalersi della compensazione; il versamento può essere ripartito in tre rate mensili di pari importo ed in tal caso il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2017. In caso di pagamento rateale, ad ogni modo, il perfezionamento della procedura si ha solo con il pagamento di tutte le rate.

Sotto il profilo sanzionatorio, è previsto espressamente che ai fini delle penalità sul monitoraggio fiscale è applicabile il cumulo giuridico di cui all'art. 12, commi 1 e 5, del D.Lgs. n. 472/1997 (che nella precedente edizione della voluntary è stato raramente applicato dagli Uffici) secondo cui:

- è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione (comma 1);

- quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo (comma 5).

Con riferimento alle sanzioni sulle imposte, invece, viene richiamato l'art. 12, comma 8, del D.Lgs. n. 472/1997, che di fatto limita il cumulo (in caso di adesione, mediazione e conciliazione) ai fini della determinazione di una sanzione unica in ipotesi di progressione, prevedendo che le relative disposizioni si applichino separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta.

Le riduzioni "a valle" delle sanzioni, ad ogni modo, sono confermate rispetto alla precedente versione della procedura nella misura del sesto ai fini delle imposte e del terzo ai fini dell'RW.

A "monte" invece operano riduzioni delle sanzioni (della metà per l'RW e al 75% per quanto riguarda le imposte) che, qualora il contribuente non versi spontaneamente le somme dovute, sono meno premiali.

La suddetta modalità dell'autoliquidazione, in sostanza, non è una modalità "obbligatoria" ma presumibilmente sarà quella più utilizzata dai contribuenti in quanto consente di massimizzare gli sconti sulle sanzioni.

In particolare, se gli autori delle violazioni non provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il 30 settembre 2017 o qualora il versamento delle somme dovute risulti insufficiente, l'Agenzia, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria e limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della stessa, può applicare, fino al 31 dicembre 2018, le disposizioni e le procedure tipiche della precedente versione della voluntary, ossia l'invito al contraddittorio per quanto riguarda le imposte (a cui può far seguito l'eventuale istanza di adesione da parte del contribuente che fa però scattare la riduzione delle sanzioni a un terzo e non più a un sesto) e l'atto di contestazione ai fini delle sanzioni RW.

Se, però, gli autori delle violazioni non provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il termine del 30 settembre 2017, le sanzioni applicate dall'Agenzia delle entrate nei relativi atti sono determinate ai fini dell'RW, in luogo della misura pari al 50% o 75% del minimo edittale, in misura pari:

- al 60% del minimo edittale qualora ricorrano le ipotesi del rimpatrio/trasferimento/detenzione in Paesi collaborativi (di cui al D.M. 4 settembre 1996) o del rilascio del waiver;
- all'85% del minimo edittale negli altri casi.

La medesima misura dell'85% (in luogo del 75%) del minimo edittale si applica anche alle violazioni in materia di imposte.

Se gli autori delle violazioni provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute, ma in misura insufficiente vi sono maggiorazioni differenti a seconda dello scostamento rispetto al dovuto e della tipologia di importo non versato.

In particolare, se lo scostamento si realizza per una frazione superiore al 10% delle somme da versare e se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi o per una frazione superiore al 30% delle somme da versare negli altri casi, fermo restando il versamento effettuato, l'Agenzia provvede al recupero delle somme ancora dovute, calcolate non solo maggiorando le sanzioni come visto in precedenza (in caso di mancato versamento spontaneo) ma anche incrementando le somme da versare del 10%.

Se invece gli autori delle violazioni provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute in misura insufficiente: per una frazione inferiore o uguale al 10% delle somme da versare se tali somme sono afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e alle sanzioni, incluse quelle sulle attività suscettibili di generare tali redditi o per una frazione inferiore o uguale al 30% delle somme da versare negli altri casi, fermo restando il versamento effettuato, l'Agenzia provvede al recupero delle somme ancora dovute, calcolate maggiorando non solo le sanzioni come visto in precedenza (in caso di omesso versamento spontaneo) ma anche incrementando le somme da versare del 3%.

D'altro canto viene opportunamente previsto che se il contribuente versa spontaneamente più di quanto dovuto, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione.

Le sanzioni in caso di capitali in paesi black list

Per quanto concerne le penalizzanti disposizioni previste in caso di detenzione dei capitali in Paesi Black list, viene confermato che qualora prima del 24 ottobre sia stato stipulato con il Paese estero un accordo per l'effettivo scambio di informazioni (in forza dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni o di uno specifico trattato cd. "TIEA") le sanzioni RW sono ridotte alla metà e inoltre ai fini delle imposte non trova applicazione il raddoppio delle sanzioni previste dall'art. 12, D.L. n. 78/2009.

Va peraltro evidenziato che se oltre all'accordo per lo scambio di informazioni i capitali sono rimpatriati in Italia o trasferiti in un Paese collaborativo, o, in alternativa, viene rilasciato all'istituto bancario il waiver, è sterilizzato anche il raddoppio dei termini di accertamento e contestazione ai fini rispettivamente delle imposte e delle sanzioni RW.

La procedura, in effetti si presenta particolarmente vantaggiosa rispetto a quella passata, proprio con riferimento ai Paesi che, negli ultimi tempi hanno sottoscritto accordi finalizzati allo scambio di informazioni che, nell'ambito della VD, vengono di fatto trattati alla stessa stregua di Svizzera, Montecarlo e Liechtenstein (che avevano già stipulato accordi di questo tipo nelle more della precedente versione della collaborazione volontaria) e dunque come se si trattasse di Stati non "paradisiaci". All'elenco dei Paesi che godono di questo status di favore, pertanto, nella VD 2.0 si aggiungono Isole Cayman, Hong Kong, Guernesey, Isola di Man, Jersey, Isole Cook e Gibilterra.

Nessuna semplificazione per i contanti

Nessuna forfettizzazione, infine, è stata prevista con riferimento all'eventuale regolarizzazione dei contanti, il che, evidentemente, non agevolerà di certo la relativa emersione (salvo ovviamente modifiche in sede di conversione) come già avvenuto nella precedente edizione. Ad ogni modo, se la collaborazione volontaria ha ad oggetto contanti o valori al portatore è espressamente previsto che i contribuenti:

- a) rilasciano unitamente alla presentazione dell'istanza una dichiarazione in cui attestano che l'origine di tali valori non deriva da condotte costituenti reati diversi da quelli di natura penalfiscale "scudati" dalla VD;
- b) provvedono, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, all'apertura e all'inventario in presenza di un notaio, che ne accerti il contenuto all'interno di un apposito verbale, di eventuali cassette di sicurezza presso le quali i valori oggetto di collaborazione volontaria sono custoditi;
- c) provvedono entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati al versamento dei contanti e al deposito dei valori al portatore presso intermediari finanziari, a ciò abilitati, su una relazione vincolata fino alla conclusione della procedura.

Per i professionisti e intermediari che assistono i contribuenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, restano fermi gli obblighi prescritti per finalità di prevenzione del riciclaggio e di finanziamento del terrorismo di cui al D.Lgs. n. 231/2007.

A tal fine, in occasione degli adempimenti previsti per l'adeguata verifica della clientela, i contribuenti dichiarano modalità e circostanze di acquisizione dei contanti e valori al portatore oggetto della procedura.

Cenni sui risvolti penali

Sotto il profilo penale, infine resta confermata l'impostazione della precedente edizione della procedura di collaborazione volontaria basata essenzialmente sui seguenti principi:

- esclusione della punibilità della gran parte dei reati di natura penale tributaria previsti dal D.Lgs. n. 74/2000;
- esclusione, fra l'altro, della punibilità dei reati di riciclaggio e autoriciclaggio con riferimento alle operazioni di regolarizzazione di capitali derivanti da reati di cui al punto precedente;
- nessun "paracadute" per reati diversi da quelli sopra menzionati eventualmente commessi dal contribuente che intende aderire alla voluntary.

Sotto quest'ultimo aspetto, particolare attenzione merita la disposizione specificamente introdotta secondo cui chiunque fraudolentemente si avvale della procedura di collaborazione volontaria al fine di far emergere attività finanziarie e patrimoniali, contanti provenienti da reati diversi da quelli "scudati" dalla voluntary è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, ferma restando l'applicabilità, fra l'altro, delle norme penali in tema di contrasto al riciclaggio e all'autoriciclaggio.

Distinti saluti.

Studio Dott. Antonio Franceschetti