

Roma, 20/07/2017

OGGETTO: Modifiche alla disciplina della voluntary disclosure recate dall'articolo 1-ter del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 nel testo modificato in sede di conversione dalla legge 21 giugno 2017 n. 96.

Premessa	3
1. Detrazione delle imposte pagate all'estero nell'ambito della collaborazione volontaria.....	3
2. Determinazione delle somme dovute in caso di pagamento spontaneo carente	4
3. Esonero dagli obblighi dichiarativi.....	7
4. Ulteriori chiarimenti sui Paesi che consentono di massimizzare gli effetti premiali della procedura.....	9

Premessa

Il decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016 n. 225, recante “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili*” ha inserito l’articolo 5-*octies* nel decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 (di seguito *decreto legge*) che ha previsto la riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria disciplinata dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186, in un intervallo temporale che va dal 24 ottobre 2016 al 31 luglio 2017.

I chiarimenti interpretativi relativi alla nuova edizione della cosiddetta *voluntary disclosure* sono stati forniti dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 19/E del 12 giugno 2017.

Successivamente, l’articolo 1-*ter* del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, nel testo convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha modificato il citato articolo 5-*octies* del *decreto legge*.

Con la presente circolare sono pertanto illustrate le ultime novità normative in materia di *voluntary disclosure* e, con l’occasione, si forniscono ulteriori chiarimenti riguardo ai Paesi di detenzione degli investimenti e delle attività estere che consentono di massimizzare gli effetti premiali della procedura di collaborazione volontaria ed all’esonero dagli obblighi dichiarativi previsti per i soggetti che vi accedono.

1. Detrazione delle imposte pagate all'estero nell'ambito della collaborazione volontaria

Ai sensi della lettera *a-bis*) del comma 1 dell’articolo 5-*octies* del *decreto legge*, inserita dall’articolo 1-*ter* del citato decreto legge n. 50 del 2017, nel caso in cui i redditi di lavoro dipendente (articolo 6, comma 1, lettera c) del TUIR) e di lavoro autonomo (articolo 6, comma 1, lettera d) del TUIR) concorrano a formare il reddito complessivo, non si applica la disposizione contenuta nel comma 8 dell’articolo 165 del TUIR.

Tale ultima disposizione prevede, in generale, che la detrazione delle imposte pagate all'estero non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

La novità normativa in commento consente quindi, esclusivamente nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, di detrarre le imposte pagate all'estero a titolo definitivo relative a redditi esteri da lavoro dipendente o autonomo, anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione di tali redditi.

Pertanto, nel determinare le somme da versare a titolo di imposta e sanzioni il contribuente dovrà considerare quale "maggiore imposta" l'importo risultante al netto della detrazione relativa alle imposte pagate all'estero a titolo definitivo per i redditi di lavoro ivi prodotti.

Tale soluzione risulta quindi improntata a principi di equità ed è coerente con i recenti interventi normativi volti ad agevolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente, consentendo, limitatamente alla *voluntary disclosure*, di superare il suddetto divieto previsto dal comma 8 dell'articolo 165 del TUIR.

Peraltro, ai sensi del comma 2 del citato articolo 1-*ter* del decreto legge n. 50 del 2017, la disposizione in commento si applica anche agli atti non ancora definiti alla data di entrata in vigore della disposizione medesima (24 giugno 2017), emanati in relazione alla precedente edizione della procedura di collaborazione volontaria; resta invece normativamente precluso in ogni caso il rimborso delle imposte già pagate.

2. Determinazione delle somme dovute in caso di pagamento spontaneo carente

Con la riapertura dei termini per accedere alla procedura di collaborazione volontaria, prevista dall'articolo 7 del citato decreto legge n. 193 del 2016, il legislatore, pur confermando in gran parte l'impianto normativo che ha caratterizzato la precedente edizione della *voluntary disclosure*, ha introdotto una

importante novità consistente nella possibilità per il contribuente di usufruire delle medesime riduzioni sanzionatorie previste per la precedente edizione della procedura, purché lo stesso autoliquidi e versi spontaneamente le somme dovute entro il 30 settembre 2017.

Nel caso in cui il contribuente non proceda all'autoliquidazione e al pagamento spontaneo, ovvero vi proceda ma il versamento è carente, l'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera g), del *decreto legge* ne disciplina le conseguenze.

In particolare, la citata lettera g), al numero 1), prevede che se gli autori delle violazioni non provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il 30 settembre 2017, in deroga all'articolo 5-*quinquies*, comma 4, del *decreto legge*, le sanzioni previste in caso di violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale (articolo 5, comma 2, del *decreto legge*) sono determinate:

- in misura pari al 60 per cento del minimo edittale qualora ricorrano le ipotesi previste dalle lettere a), b) o c) del citato comma 4 dell'articolo 5-*quinquies* del *decreto legge*;
- in misura pari all'85 per cento del minimo edittale negli altri casi.

In caso di mancato pagamento spontaneo, la medesima misura dell'85 per cento del minimo edittale si applica anche alle violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore degli immobili all'estero, di imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero, di imposta sul valore aggiunto e di ritenute.

Nei casi di insufficiente versamento spontaneo, la medesima lettera g) del comma 1 dell'articolo 5-*octies*, ai numeri 2) e 3), prevede che le somme ancora dovute, che nella versione precedente alla modifica normativa recata dal decreto legge n. 50 del 2017 dovevano essere determinate in base a quanto previsto dalla medesima lettera g), al numero 1), ossia con sanzioni calcolate in misura pari al 60 o all'85 per cento a seconda delle varie ipotesi sopra illustrate, siano maggiorate del 10 per cento se l'insufficienza del versamento supera:

- il 10 per cento 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;
- il 30 per cento delle somme da versare negli altri casi.

La maggiorazione prevista in caso di pagamento spontaneo insufficiente è invece del 3 per cento, qualora la carenza sia inferiore o uguale:

- al 10 per cento 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;
- al 30 per cento delle somme da versare negli altri casi.

Il legislatore, in sede di conversione del citato decreto legge n. 50 del 2017, è intervenuto nella disciplina della collaborazione volontaria introducendo alcuni correttivi al procedimento, in particolare in relazione alla modalità di determinazione da parte del competente ufficio delle somme dovute dal contribuente nel caso in cui il pagamento spontaneo effettuato a seguito di autoliquidazione risulti carente all'esito dei controlli.

In particolare, l'articolo 1-*ter* del decreto legge 50 del 2017, alla lettera c), è intervenuto sul regime applicabile in caso di insufficiente versamento spontaneo, modificando l'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera g), numeri 2) e 3), del *decreto legge*, prevedendo che l'importo della sanzione base su cui calcolare i suddetti aumenti del 10 o del 3 per cento sia determinato utilizzando le riduzioni sanzionatorie previste in caso di versamento spontaneo (articolo 5-*octies*, comma 1, lettera e), del *decreto legge*) e che l'importo totale ottenuto a seguito delle operazioni di maggiorazione, compreso quanto già versato, non possa in nessun caso essere superiore rispetto a quanto sarebbe dovuto in caso di comportamento inerte da parte dell'istante.

Infatti, considerato che gli aumenti percentuali previsti dai richiamati numeri 2) e 3) del comma 1 della lettera g) si applicano non solo alle sanzioni ma a tutte

le somme (imposta, sanzioni e interessi) non correttamente versate, tale disposizione, che fissa un limite massimo all'importo che l'Agenzia delle entrate potrà richiedere a seguito del riscontro della carenza del versamento spontaneo effettuato dell'istante, è finalizzata ad evitare che il medesimo, possa trovarsi in una situazione più onerosa rispetto al contribuente che è rimasto completamente inerte, attendendo l'azione dell'Amministrazione finanziaria, pur esprimendo la sua condotta un livello di *compliance* maggiore rispetto al contribuente che non ha effettuato alcun versamento spontaneo.

3. Esonero dagli obblighi dichiarativi

In sede di conversione del decreto legge n. 50 del 2017 è stata modificata la normativa in materia di esonero dagli obblighi dichiarativi per i soggetti che presentano istanza di accesso alla nuova edizione della procedura di collaborazione, estendendola anche agli adempimenti dichiarativi relativi all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e all'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE).

In particolare, ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera c), del *decreto legge* i soggetti che accedono alla riapertura dei termini per la collaborazione volontaria sono esonerati dagli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale previsti dall'articolo 4 del medesimo decreto, limitatamente al 2016 e alla frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria.

I medesimi soggetti, in relazione all'ambito temporale sopra indicato, sono altresì esonerati dalla indicazione in dichiarazione per i redditi, generati da attività oggetto di collaborazione volontaria, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, e per i redditi derivanti dall'investimento in azioni o quote di fondi comuni di investimento non conformi alla direttiva 2009/65/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 luglio 2009, per i quali è versata l'IRPEF con l'aliquota massima oltre alla addizionale regionale e comunale.

Tali esoneri dagli obblighi dichiarativi sono previsti dalla legge a condizione che le informazioni non indicate nella dichiarazione siano analiticamente illustrate nella relazione di accompagnamento all'istanza di collaborazione volontaria e sia versato spontaneamente in unica soluzione, entro il 30 settembre 2017, quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e, ove applicabili, sanzioni ridotte nei termini previsti dalle norme sul ravvedimento operoso previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni, per il 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza.

Per effetto della modifica normativa recata alla disposizione appena illustrata dall'articolo 1-ter del decreto legge n. 50 del 2017, l'esonero dagli obblighi dichiarativi, sempre limitatamente al 2016 e alla frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria, per i soggetti che accedono alla nuova edizione della *voluntary disclosure* e in relazione alle attività che ne sono oggetto, vale alle medesime condizioni anche per le imposte di cui all'articolo 19, commi 13 e 18, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativi all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e all'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE).

Con tale disposizione si è pertanto reso omogeneo l'esonero per tutti gli obblighi dichiarativi connessi alla mera detenzione all'estero di attività sia finanziarie che patrimoniali (a prescindere dalla maturazione sulle stesse di eventuali redditi).

Da ciò consegue che nel versamento unico da effettuarsi entro il 30 settembre 2017, dovranno includersi anche l'IVAFE e l'IVIE dovute per il 2016 e per la frazione dell'anno di imposta 2017.

Sempre in relazione alla disciplina dell'esonero dagli obblighi dichiarativi, previsto in sede di riapertura dei termini per accedere alla collaborazione volontaria, si forniscono ulteriori chiarimenti con particolare riferimento alla frazione del 2017 che può essere oggetto di esclusione da tali adempimenti.

Ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera c) del *decreto legge*, l'esonero da vari adempimenti dichiarativi per i soggetti che accedono alla procedura di collaborazione volontaria, è limitato al 2016 e alla frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria.

In base al dettato normativo il termine finale della frazione di anno 2017 che può beneficiare dell'esonero in argomento coincide con la data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente che accede alla procedura di collaborazione volontaria.

Giova al riguardo precisare che in caso di presentazione di istanza integrativa, che in base alla legge può essere trasmessa entro il 30 settembre 2017, il termine finale della frazione di 2017 che può essere oggetto di esonero dagli obblighi dichiarativi andrà a coincidere con la data di presentazione di quest'ultima.

4. Ulteriori chiarimenti sui Paesi che consentono di massimizzare gli effetti premiali della procedura

L'accesso alla nuova edizione della collaborazione volontaria consente di usufruire di vari benefici anche in relazione a Paesi c.d. *black list* (Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 4 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001) da cui emergono gli investimenti e le attività finanziarie estere oggetto della procedura.

Tali effetti premiali sono differenziati a seconda delle varie ipotesi normativamente previste.

In particolare, ai sensi del combinato disposto degli articoli 5-*quinqüies*, comma 7 e 5-*octies*, comma 1, lettera h) del *decreto legge*, possono beneficiare della sanzione minima prevista per le violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale (pari al 3 per cento) i contribuenti che accedono alla *voluntary disclosure* per l'emersione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria detenuti in Paesi c.d. *black list*, nei confronti dei quali sia entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 193 del 2016) un accordo che consente un effettivo scambio di

informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, ovvero, sia entrato in vigore prima di tale data, un accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

Pertanto, l'elenco dei Paesi per i quali è possibile usufruire di tale beneficio si è ampliato rispetto a quello della precedente edizione della *voluntary disclosure*, includendo oltre i Paesi che già erano in tal senso agevolati, anche i Paesi che hanno sottoscritto un accordo di scambio informativo in vigore alla data del 24 ottobre 2016 (Guernsey, Hong Kong, Isole Cayman, Isola di Man, Isole Cook, Jersey, Gibilterra).

Tali considerazioni valgono anche per il beneficio della disapplicazione del raddoppio delle sanzioni per le violazioni di omessa o infedele dichiarazione, previsto dall'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n.102, in relazione ai redditi sottratti a tassazione con cui il contribuente ha costituito investimenti e attività di natura finanziaria nei cosiddetti paradisi fiscali, detenuti in violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, qualora non sia in grado di dimostrare una diversa origine delle somme che servirono alla loro costituzione.

Infatti, ai sensi dell'articolo 5-*octies*, comma 2, del *decreto legge*, il predetto raddoppio delle sanzioni non si applica al ricorrere della condizione di cui al comma 1, lettera h), del medesimo articolo, ossia la detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria nei Paesi c.d. *black list*, per i quali sia entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, ovvero o un accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

L'ulteriore effetto premiale consistente nella riduzione alla metà del minimo edittale della sanzione prevista per la violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale (articolo 5-*quinquies*, comma 4, del *decreto legge*) è poi riconosciuto dalla normativa in materia di collaborazione volontaria a favore di contribuenti che facciano emergere investimenti e attività estere di natura finanziaria detenuti in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996.

Invece, in caso di emersione di attività detenute in Paesi diversi da questi ultimi, ai sensi dell'articolo 5-*quinquies*, comma 4, del *decreto legge*, per usufruire del beneficio sopra indicato, occorre il rimpatrio fisico o in alternativa il rilascio all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, dell'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione (c.d. *waiver*), da allegare alla richiesta di collaborazione volontaria.

Negli ultimi anni, essendosi ampliato l'elenco dei Paesi incluso nel citato decreto ministeriale del 4 settembre 1996, si è corrispondentemente ridotto quello degli Stati per i quali è possibile far emergere attività estere nell'ambito della collaborazione volontaria, usufruendo della riduzione alla metà della sanzione per violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale con la necessità di procedere al rimpatrio fisico o al rilascio del c.d. *waiver*.

Come illustrato nella circolare n. 19/E del 12 giugno 2017, tra tali Paesi rientra la Svizzera, ma anche altri Stati in condizione analoga, come ad esempio il Liechtenstein (incluso nell'elenco di cui al decreto ministeriale del 4 settembre 1996 in vigore dal 22 agosto 2016) ed il Principato di Monaco (incluso nell'elenco di cui al decreto ministeriale del 4 settembre 1996 in vigore dal 3 aprile 2017).

Considerazioni analoghe a quelle appena svolte valgono anche per il beneficio della disapplicazione del raddoppio dei termini per l'accertamento e la

contestazione delle violazioni dichiarative in materia di monitoraggio fiscale, previsto dall'articolo 5-*octies*, comma 2, del *decreto legge*, tenuto conto del richiamo in esso contenuto al citato 5-*quinquies*, comma 4.

Inoltre, per effetto del richiamo all'articolo 5-*octies*, comma 1, lettera h) del *decreto legge*, contenuto nel comma 2 del medesimo articolo, per la fruizione di tale beneficio occorre anche l'ulteriore requisito che ad emergere nell'ambito della *voluntary disclosure* siano investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria detenuti nei Paesi c.d. *black list*, per i quali sia entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE, ovvero o un accordo conforme al modello di accordo per lo scambio di informazioni elaborato nel 2002 dall'OCSE e denominato Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

Per quanto non diversamente chiarito con la presente circolare si fa rinvio al contenuto dei seguenti documenti di prassi:

- Circolare n. 10/E del 13 marzo 2015;
- Circolare n. 27/E del 16 luglio 2015;
- Circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015;
- Circolare n. 31/E del 28 agosto 2015;
- Circolare n. 19/E del 12 giugno 2017.

PER IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Aldo Polito

Firmato digitalmente