

# Proroga per la voluntary bis al 2 ottobre

## Fattori che hanno contribuito al probabile (in)successo



**Andrea Brignoli**

Dottore commercialista, LL.M. (W.U.), Studio Lucchini ACBGroup, Bergamo, Cultore della materia di International and EU Tax Law e di Diritto Tributario, Università degli Studi di Bergamo

*L'adesione alla procedura di collaborazione volontaria bis potrebbe essere dettata dai medesimi motivi che hanno caratterizzato la prima "finestra", chiusasi lo scorso 30 novembre 2015; la nuova disposizione normativa contiene alcuni ulteriori elementi che possono premiare senz'altro il contribuente attendista. Tali nuovi elementi sono probabilmente insufficienti in quanto è tutt'ora aperto il "nodo contante"; non è stata infatti confermata l'iniziale ipotesi di tassazione con un'aliquota forfettaria. Ad ogni buon conto, lo scambio di informazioni è imminente e si aprirà nel 2018 (se non prima) una nuova stagione per i contribuenti italiani recalcitranti per mettersi in regola con l'Erario.*

I. Premessa .....	223
II. Motivi per aderire alla procedura di collaborazione .....	224
III. Fattori che hanno contribuito al probabile insuccesso .....	225

### I. Premessa

Il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 26 luglio 2017<sup>[1]</sup> ha concesso una proroga del termine di presentazione della domanda di collaborazione volontaria o anche *voluntary bis*, ex D.L. n. 193/2016<sup>[2]</sup>, al 30 settembre 2017 (ma, in considerazione del sabato, il termine slitta a lunedì 2 ottobre<sup>[3]</sup>).

[1] Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, del 26 luglio 2017, Differimento dei termini per l'assolvimento di alcuni adempimenti correlati alla presentazione, trasmissione, comunicazione di dichiarazioni fiscali, in: GU n. 175 del 28 luglio 2017.

[2] Decreto Legge n. 193, del 22 ottobre 2016, Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili, in: GU n. 249 del 24 ottobre 2016.

[3] Entro tale data deve essere effettuato il pagamento (almeno la prima rata), nonché il deposito della relazione accompagnatoria; pertanto, in considerazione dei tempi tecnici, la domanda telematica deve essere obbligatoriamente inviata qualche giorno prima della nuova scadenza.

In precedenza, il termine era fissato al 31 luglio, ma come già avvenuto per la prima domanda di collaborazione, nonché per i precedenti "condoni" e "scudi", è arrivata la proroga dell'ultimo minuto. Tale proroga, che si potrebbe definire tecnica in quanto non modifica il dettame normativo, è un timido tentativo di migliorare i deludenti risultati di gettito (500 milioni di euro di incassi ovvero un terzo di quanto ipotizzato dal Governo italiano)<sup>[4]</sup>.

Come noto, la *voluntary* consiste nell'emersione delle attività e dei redditi non dichiarati con uno sconto sulle sanzioni. La seconda versione ricalca le modalità ed i periodi d'imposta della prima<sup>[5]</sup> e ciò in deroga ai normali termini di decadenza del potere accertativo<sup>[6]</sup>; infatti, in caso di avvenuta presentazione della normale dichiarazione fiscale (cd. Modello Unico o Modello 730, anche se, ovviamente, la dichiarazione è incompleta), per i calcoli *voluntary* si parte dall'anno 2009 per le sanzioni sul monitoraggio fiscale (RW) e dal 2010 per i redditi.

Nonostante le particolarità e la complessità della procedura, la *voluntary bis* sembrerebbe, ad oggi, l'ultima chiamata per regolarizzare la posizione di residenti (o ex residenti) italiani, in considerazione del fatto che lo scambio automatico di informazioni (ed anche la cooperazione) tra amministrazioni è iniziato sia a livello europeo, che bilateralmente con gli Stati Uniti d'America (attraverso la cd. FATCA), nonché a livello mondiale con il *common reporting standard* (CRS). Tale ultimo protocollo è partito il 21 agosto 2017 in 54 Paesi (tra cui l'Italia).

[4] MARCO PIAZZA, Termine più lungo ma il tempo stringe, in: Norme e Tributi, Sole 24 Ore dell'8 agosto 2017, p. 16.

[5] Cfr. ANDREA BRIGNOLI/MAURIZIO DI SALVO, Aspetti della voluntary disclosure italiana, in: Samuele Vorpe (a cura di), Contravvenzioni e delitti fiscali nell'era dello scambio internazionale di informazioni, Scritti in onore di Marco Bernasconi, Manno 2015, p. 612 ss. e ANDREA BRIGNOLI, Aspetti critici della nuova procedura di collaborazione volontaria, in: <http://www.dirittobancario.it/approfondimenti/fiscalita/aspetti-critici-della-nuova-procedura-di-collaborazione-volontaria> (consultato il 17.08.17).

[6] Per un contribuente italiano, che detiene attività estere non dichiarate in un Paese *white list*, gli ordinari termini di accertamento possono applicarsi a partire dal 2012, in caso di infedele dichiarazione.

La Svizzera[7], nota in passato per il proprio segreto bancario, ha approvato la LSAI[8], che disciplina l'attuazione dello scambio automatico di informazioni tra la Svizzera e gli Stati *partner*. Quest'ultima procederà ai primi scambi a partire dal 2018, congiuntamente ad altri 50 Paesi e ad eccezione degli Stati Uniti d'America (che sembra abbiano sostituito la Svizzera in fatto di riservatezza verso i non cittadini americani).

### II. Motivi per aderire alla procedura di collaborazione

La possibile adesione all'ultimo minuto, grazie alla proroga, potrebbe essere dettata dai medesimi motivi (e l'elenco sotto riportato intende essere meramente illustrativo e non esaustivo) che hanno caratterizzato la prima "finestra" chiusasi lo scorso 30 novembre 2015 ovvero:

- volontà di regolarizzazione e conseguente libero utilizzo in Italia dei propri *assets* non dichiarati al fisco italiano;
- copertura di alcuni reati tributari, ex D.Lgs. 74/2000[9], e del cd. reato di autoriciclaggio ex art. 648-ter.1 del Codice penale italiano;
- sanzioni ridotte sui redditi e sul monitoraggio fiscale (quadro RW);
- sanzione sul monitoraggio fiscale equamente divisa tra titolari e procuratori dell'attività estera;
- inibizione del raddoppio dei termini di accertamento e dell'applicazione dell'art. 12 comma 2 del D.L. 78/2009[10] per alcuni Paesi considerati *black list* o anche *ex black list*[11];
- sblocco dell'operatività delle proprie attività estere, inibita da alcuni intermediari finanziari esteri in attesa

[7] Per un'analisi della tematica in ambito italo-svizzero, cfr. SAMUELE VORPE/ GIOVANNI MOLO, Lo scambio automatico d'informazioni fiscali, in: RtiD II-2015, p. 625 ss. e Ammissibilità delle domande raggruppate in materia di assistenza amministrativa. Esposizione critica della giurisprudenza del Tribunale federale e delle sue ripercussioni, in particolare sui rapporti tra Svizzera ed Italia, in: RtiD I-2017, p. 575 ss.

[8] Legge federale sullo scambio automatico internazionale di informazioni a fini fiscali, del 18 dicembre 2015 (RS 653.1).

[9] Decreto Legislativo n. 74, del 10 marzo 2000, Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205, in: GU n. 76 del 31 marzo 2000.

[10] Che recita: "[I]n deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 107, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione [...]"; in: <http://www.camera.it/parlam/leggi/decreti/09078d.htm> (consultato il 17.08.2017).

[11] Si segnala un'interpretazione restrittiva per gli *ex* Paesi *black list* (tra cui San Marino) da parte dell'Amministrazione finanziaria che applicherebbe, per i periodi d'imposta riguardanti il periodo non collaborativo, sia il raddoppio dei termini che la presunzione di redditività; tale atteggiamento è tenuto anche con la Svizzera, Paese considerato collaborativo dopo il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (D.M.) del 9 agosto 2016, ma ancora presente nell'elenco del D.M. del 4 maggio 1999; a tal riguardo cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21, del 20 luglio 2017, p. 9, in: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/normativa+e+prassi/circolari/archivio+circolari/circolari+2017/luglio+2017/circolare+n.+21+d+el+20+luglio+2017/Circolare+n.+21+del+20+luglio+2017.pdf> (consultato il 17.08.2017).

dell'attestazione della regolarizzazione della posizione tributaria da parte del residente italiano.

A seguito delle recenti modifiche normative (D.L. 50/2017[12]) e della prassi (tra cui le Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 16, 19 e 21 del 2017), la collaborazione volontaria ha provato ad essere più attrattiva della prima edizione. Ai precedenti motivi sopra elencati se ne possono pertanto aggiungere di nuovi (anche di dubbia legittimità in quanto favorirebbero in maniera discriminatoria il contribuente attendista)[13]:

- inclusione tra i Paesi *ex black list*, per cui non vale ora il raddoppio dei termini di accertamento, di Isole Cayman, Hong Kong, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Isole Cook e Gibilterra[14];
- opportunità di bloccare, attraverso la procedura di autoliquidazione, la maturazione degli interessi (oggi ad un tasso senz'altro fuori mercato del 3,5%) e versare quanto prima il dovuto all'Erario, senza dover attendere l'emissione degli atti impositivi da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- nuova procedura di autoliquidazione per ottenere le medesime riduzioni di sanzioni che, in ogni caso, non saranno più gravose della liquidazione dell'Ufficio[15];
- allineamento della *voluntary bis* all'istituto del ravvedimento operoso (che si ricorda, però, non offre la copertura penale ed è applicabile solo nel caso di avvenuta precedente presentazione di dichiarazione), con il riconoscimento di eventuali crediti di imposta esteri per i soli redditi di lavoro autonomo e dipendente[16];
- esclusione degli adempimenti dichiarativi afferenti i redditi e le attività estere per il 2016 e la prima frazione del 2017, se inseriti nella relazione d'accompagnamento alla procedura di collaborazione;
- esonero, per attività che continuano ad essere detenute in Paesi non più *black list* (ad esempio la Svizzera), della produzione del *waiver*[17];
- non debenza del versamento IVA (ma sanzioni minime inferiori al punto percentuale) nel caso di collaborazioni volontarie domestiche con fatture passive false ricevute da

[12] Decreto Legge n. 50, del 24 aprile 2017, Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo, in: GU n. 95 del 24 aprile 2017.

[13] Cfr. a tal riguardo PAOLO LUDOVICI, Anche sulla *voluntary bis* si gioca la credibilità dell'intero sistema, in: Il Quotidiano del Fisco, Sole 24 Ore del 23 novembre 2016 e MAURIZIO LEO, La *voluntary bis* tra novità e aspettative, in: Il fisco 44/2016, p. 4207.

[14] Cfr. Circolare n. 21 (nota 11), p. 10.

[15] Come precisato dalla Circolare n. 21 (nota 11), p. 7, l'autoliquidazione del *quantum* è finalizzato ad evitare che il contribuente possa trovarsi in una situazione più onerosa rispetto a quello "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".

[16] Restano comunque non riconosciuti i crediti d'imposta per le altre tipologie reddituali e ciò, come già sottolineato in dottrina, è una sanzione proporzionata per il contribuente (cfr. GIUSEPPE MARINO, Società estero-vestite e capitali illegittimamente detenuti in Italia, in: Voluntary disclosure, Sole 24 Ore del 2015).

[17] Circolare n. 21 (nota 11), p. 10.

un operatore dell'Unione europea<sup>[18]</sup>;

- possibilità di utilizzare un notaio anche italiano per la certificazione dei contenuti delle cassette di sicurezza italiane.

Si segnala, inoltre, che lo strumento della collaborazione volontaria potrebbe anche essere utile nei casi di contestazione di doppia residenza di un contribuente, ovvero quando una persona fisica è considerata residente in due diversi Stati, tra cui l'Italia, e la norma pattizia non è dirimente. La *voluntary* potrebbe essere in tal senso risolutiva al fine di stabilire almeno la residenza in un solo Stato (ovviamente l'Italia) ed avere pertanto un utilizzo diverso da quello della regolarizzazione di redditi e patrimoni esteri non dichiarati.

A contribuire al successo della collaborazione volontaria si aggiunge che il sopra citato art. 7 del D.L. 193/2016 prevede che i Comuni italiani debbano inviare (entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero [A.I.R.E.]), i dati dei richiedenti all'Agenzia delle Entrate, al fine della formazione di liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati. Tali controlli saranno esercitati anche nei confronti delle persone fisiche che hanno chiesto l'iscrizione all'A.I.R.E. a decorrere dal 1° gennaio 2010. Ai fini della formazione di tali liste selettive si terrà proprio conto della eventuale mancata presentazione delle istanze di collaborazione volontaria<sup>[19]</sup>.

Per quanto riguarda l'euroritenuta, ex Direttiva risparmio 2003/48/CE, si segnala che né il legislatore né l'Amministrazione finanziaria hanno provveduto a regolamentare in senso favorevole al contribuente. Al contrario, fortunatamente, la giurisprudenza italiana di merito si allinea alla dottrina<sup>[20]</sup> iniziando a prendere posizione sull'argomento.

Con la sentenza della Commissione provinciale di Varese n. 309, del 30 maggio 2017, è stata accolta la richiesta di rimborso di euroritenuta da parte di un contribuente che aveva perfezionato domanda di collaborazione volontaria. Ciò in quanto l'euroritenuta non è assimilabile ai crediti di imposta esteri, ex art. 165 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi

[18] La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16, del 11 maggio 17, in: [http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/normativa+e+prassi/circolari/archivio+circolari/circolari+2017/maggio+2017/circolare+n.+16+del+11+maggio+2017/ENTRATE\\_circolare+reverse+charge+28.4.2017.pdf](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/documentazione/normativa+e+prassi/circolari/archivio+circolari/circolari+2017/maggio+2017/circolare+n.+16+del+11+maggio+2017/ENTRATE_circolare+reverse+charge+28.4.2017.pdf) (consultato il 17.08.2017), nel rispetto del principio di proporzionalità richiamato più volte dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, ha chiarito la mancata obbligazione di pagamento dell'IVA indebitamente assolta anche nel caso dell'inversione contabile. Si era infatti assistito, nella passata edizione della *voluntary*, ad alcune posizioni di uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate che ritenevano dovuto il versamento dell'IVA pure essendo in *reverse charge*; un chiara distorsione rispetto ad una fattura falsa non comunitaria che non scontava ovviamente tale imposta; cfr. FRANCO RICCA, L'Agenzia delle Entrate illustra violazione e sanzioni nell'applicazione del *reverse charge*, in: *Corriere Tributario* 25/2017, p. 1943 ss. e LUCA SABBÌ, *Reverse Charge*, violazioni formali e diritto di detrazione nell'IVA, in: *Bollettino Tributario d'informazioni* 9/2017, p. 648 ss.

[19] MARCO PIAZZA/GIANMARIA FAVALORO/ALESSIO SPITALERI, Liste selettive AIRE, Anagrafe tributaria e scambio di informazioni: il fisco insegue gli italiani all'estero, in: *Fiscalità e commercio internazionale*, 6/2017, p. 5 ss.

[20] STEFANO LOCENTE/NICOLA GUARAGNELLA, Euroritenuta, ok al rimborso, in: *Italia Oggi* del 28 giugno 2017, p. 33.

(TUIR), che concorrono alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente. Tale dettame normativo, invocato dall'Amministrazione Italiana come preclusione al rimborso, non si applica in presenza di redditi assoggettati a ritenute a titolo d'imposta (come interessi, dividendi e *capital gain* di strumenti finanziari non qualificati). Pertanto pare che, per vedere riconosciuta a credito o rimborso l'euroritenuta, per ora si debba instaurare, purtroppo, un contenzioso<sup>[21]</sup>.

### III. Fattori che hanno contribuito al probabile insuccesso

I freni che possono portare all'insuccesso della procedura sono molti.

Un primo può essere l'obbligatorietà della totale *disclosure* dei redditi e patrimoni esteri, attuali e passati. Infatti, l'omissione di attività o soggetti collegati può portare al mancato perfezionamento della procedura.

Nella precedente *voluntary* si è spesso assistito, durante la fase di analisi degli atti da parte dell'Agenzia delle Entrate, ad acquisizioni di ulteriori dati che hanno modificato ed integrato la domanda di collaborazione originaria, senza fortunatamente inficiarla, anche quando tali informazioni venivano acquisite su iniziativa dell'Amministrazione stessa, mediante l'interrogazione delle banche dati che davano rilievo dei movimenti finanziari, da e verso l'estero, per importi superiori a 10'000 euro.

Il professionista del contribuente, in tale fase, instaurava un costruttivo rapporto di collaborazione che potrebbe però essere mancante per le *voluntary bis* nel caso in cui, come già accennato, si sceglierà la strada dell'autoliquidazione delle imposte. A tal riguardo è comunque ragionevole supporre che il contribuente utilizzi l'autoliquidazione solamente nei casi più semplici.

Persiste, sia nella presente edizione che nella passata, l'incertezza dell'esatta quantificazione della base imponibile soggetta a tassazione. Con particolare riferimento ai dividendi di società familiari, si sono notati nella prima edizione comportamenti difformi da parte delle varie Agenzie delle Entrate. Infatti, le imposte versate su redditi non dichiarati dalle società italiane con la procedura di *voluntary* nazionale dovrebbero essere riconosciute in capo ai soci che hanno ricevuto solitamente all'estero tali guadagni sotto forma di dividendo. Un mancato riconoscimento di tali imposte porterebbe ad una doppia tassazione, vietata dall'ordinamento italiano.

*Ad abundantiam* si segnalano anche casi dove l'Agenzia, oltre a non riconoscere le imposte versate dalla società in capo al

[21] È d'uopo ricordare che la cd. Direttiva risparmio stabiliva un regime generale consistente nello scambio automatico di informazioni tra autorità fiscali afferenti gli investimenti dei non residenti ed un regime transitorio, dove veniva mantenuto il segreto bancario a fronte dell'applicazione della cd. euroritenuta. L'euroritenuta non rientra espressamente tra le imposte ricomprese nei trattati internazionali, tuttavia la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 55, del 30 dicembre 2005, in: [http://www.finanzaefisco.it/cir\\_ris\\_05/cir55-05.htm](http://www.finanzaefisco.it/cir_ris_05/cir55-05.htm) (consultato il 10.08.2017), ha precisato sull'argomento che "il credito di imposta e la relativa detrazione devono essere comunque calcolati".

socio, ha tassato al 100% (anziché alla prevista percentuale del 49,72%) dei dividendi qualificati.

Inoltre, il recente provvedimento di rottamazione delle liti pendenti dello scorso aprile, che segue la cd. rottamazione delle cartelle, non aiuta a convincere il contribuente recalcitrante circa il fatto che la scadenza del prossimo 2 ottobre sia l'ultima opportunità. Infatti, i citati provvedimenti, per sole ragioni di cassa dell'Erario, prevedono la definizione del *quantum* richiesto dall'Amministrazione finanziaria per la sola quota capitale al netto delle sanzioni, ovvero ad un costo inferiore della *voluntary*[22].

Resta da ultimo aperta la problematica questione afferente il contante. A tal riguardo è d'uopo ricordare che il provvedimento in commento copre solamente alcune fattispecie di reati tributari e che la domanda di collaborazione volontaria viene trasmessa d'ufficio al Pubblico Ministero.

La recente Circolare n. 19[23] ha cercato di agevolare la *disclosure* del contante con la presunzione che sia reddito sottratto a tassazione in quote costanti nell'anno 2015 e nei quattro precedenti; tale presunzione agevolativa sembra essere comunque poco appetibile rispetto all'aliquota forfettaria del 35% inizialmente ipotizzata dal Governo. A ciò si aggiunge che sono poco più di un milione le cassette di sicurezza tenute nelle banche italiane ed i nominativi dei possessori sono già ben conosciuti all'Amministrazione finanziaria tramite l'anagrafe tributaria[24].

---

[22] Il *discrimen* è sempre l'art. 12 comma 2 del D.L. 78/2009 (nota 10).

[23] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19, del 12 giugno 17, p. 39, in: [http://def.finanze.it/DocTribFrontend/RS2\\_HomePage.jsp](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/RS2_HomePage.jsp) (consultato il 17.08.2017).

[24] CRISTIANO DELL'OSTE/GIOVANNI PARENTE, Conti correnti ai raggi x: dalle banche 500 milioni di nuovi dati nella super anagrafe del fisco, in: Norme e Tributi, Sole 24 Ore del 21 marzo 2017.