

**Ordine Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili  
di Milano**

**- Gruppo di studio *voluntary disclosure* -**

**DOCUMENTO DI STUDIO n. 1/2016\***

---

\* Gruppo di studio: *Guido Beltrame, Paolo Bifulco, Sandro Botticelli, Angelo Bugané, Massimo Caldara, Davide Campolunghi, Alessandro Cerati, Federico Cocchi, Stefano Damagino, Giancarlo Dello Preite, Annalisa Donesana, Fabio Fiorentino, Nicola Frangi, Natale Galimi, Luca Galassi, Alessandro Galli, Carlo Galli, Antonio Grasso, Giampiero Guarnerio, Alfredo Imparato, Sandro La Ciacera, Duilio Liburdi, Paolo Ludovici, Stefano Maffi, Michaela Marcarini, Giancarlo Modolo, Andrea Moiraghi, Antonio Navassa, Luca Nobile, Massimo Pometto, Marco Rigamonti, Francesco Renne, Marco Salvatore, Corrado Sanvito, Alessandro Savorana, Carlo Sergi, Massimiliano Sironi, Andrea Tavecchio, Luca Luigi Tomasini, Alberto Villani, Andrea Zonca*

## Indice

1. Premessa.....	3
2. Familiari dei frontalieri.....	3
3. Condizioni di accesso alla voluntary disclosure - bis.....	4
4. Tassi di interesse applicati alle maggiori imposte derivanti dalla regolarizzazione.....	6
5. L’esonero da quadro RW.....	6
6. Il meccanismo di autoliquidazione – proposte di modifica.....	8

## **1. Premessa**

Con il D.L. n. 193/2016, pubblicato sulla G.U. n. 249 del 24 ottobre 2016 (*“Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili”*), è stata prevista all’art. 7 (*“Riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria e norme collegate”*) la riapertura dei termini della procedura comunemente denominata *“voluntary disclosure”*.

Il contenuto di tale provvedimento, va al di là di una mera re-definizione dei termini per l’accesso alla procedura, arrivando a delineare alcuni aspetti di rilevante novità (si pensi al meccanismo dell’autoliquidazione delle imposte, in luogo dell’avviso di accertamento con adesione) che meritano alcuni approfondimenti.

In questa prospettiva, e con l’auspicio che il contributo offerto dai componenti del gruppo di studio possa contribuire a raggiungere più efficacemente gli obiettivi perseguiti dal legislatore, attraverso il presente documento si evidenziano alcuni aspetti di criticità contenuti nel D.L. n. 193/2016, cercando di fornire alcune soluzioni di carattere tecnico-giuridico ma che hanno validità anche interpretativa.

## **2. Familiari dei frontalieri**

Con la riapertura della procedura di collaborazione volontaria (c.d. *“voluntary disclosure”*), viene riproposto anche quanto previsto dall’articolo 2, comma 2, lettere b) e b-bis) del D.L. n. 153 del 30.09.2015 (convertito in L. n. 187 del 20.11.2015).

In particolare, la lettera b-bis) prevede l’esonero dagli obblighi dichiarativi previsto dall’articolo 38, comma 13 lettera b) del D.L. n. 78 del 31.05.2010 per il coniuge e i familiari di primo grado eventualmente cointestatari o beneficiari di procure o deleghe sul conto stesso relativamente *“al conto corrente costituito*

*all'estero per l'accredito degli stipendi o altri emolumenti derivanti dalle attività lavorative ivi svolte".*

Rimane, pertanto, l'asimmetria tra la procedura di *voluntary disclosure* e le ordinarie regole di compilazione del quadro RW posto che, l'art. 38 comma 13 lettera b), esonera dagli obblighi dichiarativi esclusivamente *"i soggetti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi"* senza ricomprendere in tale esclusione, il coniuge e i familiari di primo grado eventualmente cointestatari o beneficiari di procure o deleghe sul conto stesso, i quali sono pertanto, obbligati alla compilazione del quadro RW ai soli fini del monitoraggio (barrando la casella 20 del quadro RW).

Inoltre, la lettera b) dell'art. 38 comma 13 fa espresso riferimento anche *"agli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese in cui svolgono la propria attività lavorativa"* mentre la lettera b-bis) dell'art. 2 comma 2 del D.L. n. 153/2015 richiama esclusivamente il *"conto corrente costituito all'estero"*.

Per ragioni di coordinamento normativo, potrebbe dunque essere opportuno prevedere di allineare le due disposizioni in modo che, a regime, vi sia uniformità di obblighi sia per i titolari che per i delegati/procuratori, specificando che quanto previsto dalla lettera b-bis) dell'articolo 2 comma 2 del D.L. n. 153/2015 debba intendersi nella più ampia accezione estensiva comprendendo anche *"gli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria"*<sup>1</sup>.

### **3. Condizioni di accesso alla *voluntary disclosure-bis***

Le disposizioni contenute nell'articolo 7 del D.L. n. 193/2016 (come emendate rispetto alla previsione iniziale) contengono una indicazione di "alternatività"

---

<sup>1</sup> Vale la pena ricordare che la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con la sentenza 2746/50/15 del 22.06.2015, ha affermato che tutti i frutti derivanti da lavoro prestato all'estero non possano essere configurati quali *"attività di natura finanziaria"*.

all'accesso alla “*voluntary disclosure-bis*” distinta in relazione ai comportamenti seguiti nella *voluntary disclosure* “prima edizione”. In altri termini, si afferma che:

- i) per coloro i quali hanno presentato la *voluntary disclosure* internazionale, in assenza di cause ostative specifiche, diviene possibile (con il D.L. n. 193/2016) accedere alla *voluntary disclosure* nazionale;
- ii) per converso, i soggetti che hanno presentato la *voluntary disclosure* nazionale potranno con il D.L. n. 193/2016 accedere alla procedura di regolarizzazione internazionale.

In ogni caso differente rispetto a quelli sopra enunciati, la norma, fissa il principio di impossibilità di accesso alla sanatoria per coloro che hanno già presentato una istanza secondo le regole di cui alla L. n. 186/2014. Anche se il riferimento normativo puntuale è alla “*presentazione*” (e dunque un termine che non prevede le ipotesi di inammissibilità o impossibilità per precedenti cause ostative), in via interpretativa e proprio avvalendosi della circostanza di alternatività ora sancita dalla nuove disposizioni in materia, si potrebbe sostenere che, ferme restando le cause ostative previste dall'articolo 5-quater, comma 2 D.L. n. 167/1990, possano accedere alla *voluntary disclosure - bis* i contribuenti che, in relazione alla regolarizzazione “prima edizione”, erano interessati da cause ostative *medio tempore* rimosse.

Sempre in tale solco interpretativo, si potrebbe arrivare ad ipotizzare che possano altresì accedere alla *voluntary disclosure-bis* coloro che, pur avendo presentato la *voluntary disclosure* “prima edizione”, hanno ricevuto una comunicazione di inammissibilità o comunque, non sono stati in grado di perfezionare la procedura in caso, ad esempio, di assenza o carenza della necessaria evidenza documentale che ora è invece completa. In questa seconda ipotesi potrebbe concretizzarsi il generale principio della c.d. “buona fede” (correlato nell'esempio specifico fatto, all'assenza di documenti od elementi ora reperiti o comunque disponibili).

In subordine, poiché l'art. 7 del D.L. n. 193/2016, alla lett. b dell'art. 5-*octies*, prevede che i termini di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 e quelli dell'art. 20, comma 1 del D. Lgs. n. 472/1997 sono prorogati al 30 giugno 2017, si potrebbe dare la possibilità al contribuente di veder “riaperta” la propria regolarizzazione già originariamente presentata (c.d. *voluntary disclosure* “prima edizione”) nei casi

in cui egli sia ora in grado di produrre quanto necessario al perfezionamento della procedura.

#### **4. Tassi di interesse applicati alle maggiori imposte derivanti dalla procedura di regolarizzazione**

Il tasso di interesse applicato agli importi derivanti dalle liquidazioni delle procedure, pari al 3,5%, è sensibilmente superiore a quello riscontrabile sui mercati.

L'attuale norma prevede una proroga (30.06.2017) a favore dell'Agenzia delle Entrate per completare la liquidazione delle istanze presentate entro il 31.12.2016.

Tale proroga introdotta dal D.L. n. 193/2016 modifica l'originaria scadenza prevista (31.12.2015) per la liquidazione delle istanze, traducendosi nei fatti in un aggravio dei costi per quei contribuenti (che indipendentemente dalla loro volontà) dovessero vedersi liquidate le istanze presentate tempestivamente, oltre il termine a suo tempo previsto. Ciò è inoltre suscettibile di generare una potenziale situazione di disparità tra contribuenti che si trovano nella medesima situazione (accesso alla procedura e presentazione di tutta la documentazione richiesta entro il 31.12.2015), per una causa (la liquidazione di quanto dovuto a seguito di regolarizzazione) a loro non imputabile.

Al fine di evitare tale situazione, si propone per le sole liquidazioni riguardanti le istanze presentate entro il 31.12.2015, l'applicazione del tasso di interesse legale per il periodo 01.01.2017 – 30.06.2017.

#### **5. L'esonero da quadro RW**

La riapertura dei termini della *voluntary disclosure* introduce un'importante modifica rispetto alla versione originaria della procedura, in tema di violazioni del quadro RW, ossia l'esonero dall'obbligo dichiarativo con riferimento a tale quadro

ed ai relativi redditi finanziari per il 2016 e per la frazione del periodo d'imposta 2017 antecedente la data di presentazione dell'istanza.

A tal fine i richiedenti dovranno illustrare nella relazione accompagnatoria in modo analitico le informazioni per la liquidazione delle imposte sui redditi e la compilazione del quadro RW, versando in un'unica soluzione entro il 30 settembre 2017 le relative imposte, interessi e sanzioni.

Tale novità ha il pregio di assicurare una maggiore *privacy* a coloro che optano per il rimpatrio fisico o giuridico, ma alcuni aspetti richiedono di essere chiariti, soprattutto con riferimento alla frazione d'anno relativa al 2017.

E' anzitutto poco probabile che gli intermediari italiani ed esteri assicurino l'esecuzione delle operazioni di rimpatrio senza aver ancora avuto prova della presentazione dell'istanza, poiché potrebbero non sentirsi tutelati pienamente dal rischio di incorrere nel reato di riciclaggio e/o concorso nell'autoriciclaggio del cliente: fra la presentazione dell'istanza (e della relazione) e il perfezionamento del rimpatrio potrebbero quindi passare alcuni giorni, e maturare nuovi redditi non coperti dall'esonero di cui alla lett. c) dell'art. 5-*octies*: sarebbe auspicabile che l'Agenzia chiarisse che l'intermediario italiano potrà assumere contrattualmente l'impegno di assoggettare ad imposta sostitutiva anche i suddetti redditi.

Un'altra criticità, su cui è necessaria un'interpretazione da parte dell'Agenzia, riguarda il riferimento ai "fondi comuni di investimento non conformi alla direttiva 2009/65/CE", per i quali la norma prevede l'applicazione dell'aliquota marginale massima stante l'impossibilità di determinare l'effettivo ammontare di redditi del contribuente e l'aliquota marginale applicabile. Sarebbe opportuno, in assenza di correttivi in sede di conversione, che l'Agenzia specificasse che la norma intende riferirsi ai fondi diversi da quelli gestiti da un soggetto sottoposto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della direttiva 2011/61/UE, per i quali l'art. 10-ter, comma 2 L.77/1983 prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva in luogo della tassazione progressiva.

Infine dovrebbe essere chiarito che l'esonero previsto dalla lett. c) dell'art. 5-*octies* non rappresenta una facoltà da esercitare congiuntamente per il 2016 e il 2017, ma una facoltà da esercitare disgiuntamente; ad esempio è verosimile che chi deciderà di non avvalersi del rimpatrio fisico o giuridico (circa il 60% dei contribuenti nella prima edizione della *voluntary disclosure*) potrebbe inserire in

relazione le attività ed i redditi finanziari del 2016 e invece dichiarare l'anno 2017 e versare le relative imposte nei modi e nei termini ordinari.

## **6. Il meccanismo di autoliquidazione – proposte di modifica**

Mentre nella procedura antecedente era compito dell'Agenzia delle Entrate emettere l'atto di accertamento (i.e.: l'invito a comparire o l'atto di contestazione delle sanzioni) e liquidare le somme dovute, l'art. 7 del Decreto dispone ora che:

- il contribuente provvede spontaneamente a versare in un'unica soluzione (entro il 30 settembre 2017) o in un massimo di tre rate (di cui la prima entro il 30 settembre 2017), il quantum dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni. Il versamento delle somme dovute comporta i medesimi effetti previsti dalla precedente *voluntary disclosure*, sia sotto il profilo penale, sia con riferimento al versante sanzionatorio amministrativo (non punibilità per alcuni reati e riduzione delle sanzioni). Gli effetti favorevoli penali e sanzionatori decorrono dal versamento in unica soluzione o della terza rata<sup>2</sup>. L'Agenzia delle Entrate si limita a comunicare l'avvenuto perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria, fatto salvo il diritto di effettuare i dovuti controlli (comma 1, lettera e), del nuovo articolo 5-*octies*). La norma non prevede un termine massimo entro il quale l'Agenzia delle Entrate è tenuta a comunicare il perfezionamento della procedura;
- in caso di mancato o insufficiente versamento delle somme dovute entro i termini di legge, l'Agenzia delle Entrate può esperire le procedure dell'adesione all'invito a comparire, secondo le norme vigenti prima del 31 dicembre 2015 (abrogate dalla legge di stabilità 2015 nell'alveo della complessiva riforma del ravvedimento operoso - comma 1, lettera f), del nuovo articolo 5-*octies*). Con riferimento alle conseguenze sanzionatorie del

---

<sup>2</sup> Le violazioni sanabili sono quelle commesse fino al 30 settembre 2016. Limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria, le condotte previste dall'articolo 648-*ter* 1 del codice penale (autoriciclaggio) non sono punibili se commesse in relazione ai delitti previsti dal D.L. n. 167/1990 (cfr. art. 5-*quinqies* comma 1 lettera a), sino alla data di versamento della prima o unica rata.



mancato o insufficiente versamento spontaneo, le norme differenziano il trattamento riservato al mancato versamento da quello previsto per il versamento insufficiente; inoltre, per il caso di insufficiente versamento, sono previste conseguenze diverse in base allo scostamento dal *quantum* dovuto (comma 1, lettera g), del nuovo articolo 5-octies).

L'impostazione della nuova procedura, probabilmente mossa anche dall'esigenza di anticipare il gettito per l'Erario entro la fine del 2017, presenta una serie di problematiche:

- I. la previsione di sanzioni maggiorate in caso di incorretta determinazione dell'imponibile (e quindi dell'insufficiente versamento) è eccessivamente penalizzante, posto che nella maggior parte dei casi si andrebbero a sanzionare semplici errori di calcolo commessi in buona fede. L'esperienza maturata dai professionisti e dagli Uffici nel corso della precedente procedura di *voluntary disclosure* dimostra chiaramente come la corretta determinazione dell'imponibile non sia un'operazione affatto semplice, richiedendo lo svolgimento di complessi conteggi e di delicate valutazioni "qualificatorie" (si pensi al disconoscimento o meno di alcuni strumenti o enti);
- II. la previsione di sanzioni maggiorate risulta peraltro "ridondante" e inutile nella misura in cui la stessa sia finalizzata a disincentivare omissioni di natura "dolosa". Il contribuente è infatti già incentivato ad indicare in maniera completa tutte le attività estere e tutti i redditi non dichiarati, pena la possibile invalidazione della procedura;
- III. la maggiorazione delle sanzioni potrebbe inoltre indurre molti professionisti (co-responsabili di eventuali errori) ad essere meno propositivi nei confronti della procedura e, soprattutto, a consigliare i clienti di attendere "prudenzialmente" la liquidazione da parte dell'Ufficio (seppure a fronte di un minimo aggravio sanzionatorio), la quale potrebbe avvenire con lunghe tempistiche, vista la scadenza del 31 dicembre 2018. Ciò genererebbe,

quindi, un effetto contrario rispetto all'esigenza di anticipare l'incasso entro il termine del 2017;

- IV. la possibilità di scelta (versamento spontaneo o attesa dell'accertamento da parte dell'Ufficio) unitamente alla creazione di quattro diversi livelli di soglie sanzionatorie (liquidazione spontanea, mancato versamento, insufficiente versamento "lieve", e insufficiente versamento "grave") crea notevole confusione e non consente al contribuente di avere un'immediata percezione del costo della procedura di collaborazione. Questi elementi di incertezza potrebbero condizionare, o comunque ritardare, la decisione di ricorrere o meno alla procedura;
- V. infine, con l'impostazione attualmente adottata dal Decreto viene meno il carattere accertativo della procedura e, peraltro, mancando un termine entro il quale gli Uffici sono tenuti a comunicare il perfezionamento della procedura, si lascia il contribuente a lungo in una posizione "sospesa".

Alla luce di quanto precede, si propone che la procedura di accertamento e di liquidazione delle somme dovute nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure* sia improntata sui seguenti principi:

- tenere ferma l'impostazione della procedura di collaborazione volontaria del 2014, in base alla quale:
  - a) spetta all'Ufficio accertare e liquidare le somme dovute a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni;
  - b) gli effetti premiali della procedura si cristallizzano solo in seguito all'accertamento da parte dell'Ufficio e alla conseguente adesione del contribuente;
  - c) per tenere conto delle esigenze di cassa, prevedere un obbligo da parte del contribuente di versare entro sessanta giorni (in una o tre rate mensili) dalla presentazione dell'istanza un importo, a titolo d'acconto, pari all'100% delle somme dovute in base alle risultanze che emergono

dall'istanza di collaborazione presentata (ovvero da un'eventuale istanza integrativa). In caso di tardivo o insufficiente versamento rispetto alle somme indicate nell'istanza si potrebbe prevedere una maggiorazione del 10% delle somme dovute e l'inammissibilità dell'istanza nell'ipotesi in cui il versamento non avvenga entro il 31 dicembre 2017 (o, ove antecedente, entro l'emissione degli atti da parte dell'Ufficio);

- d) escludere per contro l'applicazione di sanzioni nel caso gli importi versati a titolo d'acconto, e in linea con quanto indicato nell'istanza dal contribuente, siano inferiori rispetto agli importi dovuti sulla base dell'accertamento dell'Ufficio. Come detto, eventuali omissioni "dolose" nell'istanza (e non dovute a involontari errori) sono già punite con l'invalidazione dell'istanza stessa.

Si propone, quindi, di modificare l'articolo 7 del Decreto come segue.

\* \* \*

<b><u>DECRETO (VERSIONE ATTUALE)</u></b>	<b><u>PROPOSTA DI MODIFICA</u></b>
<p>Il comma 1, lettera d), del nuovo articolo 5-octies prevede attualmente: <i>"limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria di cui al presente articolo, le condotte previste dall'articolo 648-ter.1 del codice penale non sono punibili se commesse in relazione ai delitti previsti dal presente decreto all'articolo 5-quinquies, comma 1, lettera a), sino alla data del versamento della prima o unica rata, secondo quanto previsto alle lettere e) e f)"</i></p>	<p>Il comma 1, lettera d), del nuovo articolo 5-octies è sostituito dal seguente <i>"limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria di cui al presente articolo, le condotte previste dall'articolo 648-ter.1 del codice penale non sono punibili se commesse in relazione ai delitti previsti dal presente decreto all'articolo 5-quinquies, comma 1, lettera a), sino alla data del versamento della prima o unica rata, secondo quanto previsto alla lettera f)".</i></p>
<p>Il comma 1, lettera e), del nuovo articolo 5-octies prevede attualmente: <i>"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</i></p>	<p>Il comma 1, lettera e), del nuovo articolo 5-octies è sostituito dal seguente <i>"Gli autori delle violazioni provvedono al versamento in unica soluzione di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni in base all'istanza presentata, entro</i></p>



base all'istanza, entro il 30 settembre 2017, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni; 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. Il versamento delle somme dovute nei termini e con le modalità di cui al periodo precedente comporta i medesimi effetti degli articoli 5-quater e 5-quinquies del presente decreto anche per l'ammontare delle sanzioni da versare per le violazioni dell'obbligo di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1 e per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto, anche in deroga all'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Ai fini della determinazione delle sanzioni dovute, si applicano le disposizioni dell'articolo 12, commi 1 e 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per le violazioni di cui all'articolo 4, comma 1, del presente decreto e le disposizioni dell'articolo 12, comma 8, del medesimo decreto legislativo, per le violazioni in materia di imposte, nonché le riduzioni delle misure sanzionatorie previste dall'articolo 5, comma 1-bis, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014, e dall'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997. Gli effetti di cui all'articolo 5-quater e 5-quinquies

sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza stessa, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni; 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 sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza. In caso di integrazione dell'istanza, il contribuente provvede al versamento di eventuali maggiori somme dovute a titolo di imposte, ritenute, contributi, interessi e sanzioni entro sessanta giorni dall'integrazione dell'istanza stessa, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni; 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 sessanta giorni dall'integrazione dell'istanza. Se dall'integrazione dell'istanza emerge che inizialmente sono state versate somme in misura superiore alle somme dovute, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione. In caso di tardivo o insufficiente versamento delle somme dovute ai sensi del presente comma è prevista una maggiorazione delle somme dovute pari al 10% e, in tale caso, il versamento avviene in un'unica soluzione. A tali fini non si considera insufficiente il versamento effettuato in conformità con gli importi dichiarati nell'istanza. In caso di mancato versamento entro il 31 dicembre 2017 e comunque entro l'emissione degli atti



<p><i>del presente decreto decorrono dal momento del versamento di quanto dovuto in unica soluzione o della terza rata; in tali casi l’Agenzia delle entrate comunica l’avvenuto perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria con le modalità di notifica tramite posta elettronica certificata previste nell’articolo 1, comma 133, della legge 28 dicembre 2015, n. 208”;</i></p>	<p><i>da parte dell’Agenzia delle Entrate ai sensi della successiva lettera f) del presente comma, la procedura è inammissibile”.</i></p>
<p><i>Il comma 1, lettera f), del nuovo articolo 5-octies prevede attualmente: “Se gli autori delle violazioni non provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il termine di cui alla lettera e) o qualora il versamento delle somme dovute risulti insufficiente, l’Agenzia, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria di cui al presente articolo 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 di cui all’articolo 5, commi da 1-bis a 1-quinquies del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014 e l’autore della violazione può versare le somme dovute in base all’invito di cui all’articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, secondo le ulteriori modalità indicate nel comma 1-bis del medesimo articolo per l’adesione ai contenuti dell’invito, ovvero le somme dovute in base all’accertamento con adesione entro</i></p>	<p><i>Il comma 1, lettera f), del nuovo articolo 5-octies è sostituito dal seguente “L’Agenzia delle Entrate, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria di cui al presente articolo 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, applica, fino al 31 dicembre 2018, le disposizioni di cui all’articolo 5, commi da 1-bis a 1-quinquies del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014 e l’autore della violazione versa le somme dovute in base all’invito di cui all’articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, in un’unica soluzione entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, secondo le ulteriori modalità indicate nel comma 1-bis del medesimo articolo per l’adesione ai contenuti dell’invito, ovvero le somme dovute in base all’accertamento con adesione entro venti giorni dalla redazione dell’atto, oltre alle somme dovute in base all’atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione</i></p>



venti giorni dalla redazione dell'atto, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, del presente decreto entro il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni. Il mancato pagamento di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura. Ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria di cui al presente articolo, per tutti gli atti che per legge devono essere notificati al contribuente si applicano, in deroga ad ogni altra disposizione di legge, le modalità di notifica tramite posta elettronica certificata previste nell'articolo 1, comma 133, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Con esclusivo riguardo alla notifica tramite posta elettronica certificata effettuata ai sensi del periodo precedente, è esclusa la ripetizione delle spese di notifica prevista dall'articolo 4, comma 3, della legge 10 maggio 1976, n. 249".

degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, del presente decreto entro il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni. Dalle somme dovute vanno sottratte le somme già versate a titolo di acconto in base al precedente comma 1, lettera e). Se in sede di acconto sono state versate somme in misura superiore alle somme dovute, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione. Il versamento delle somme dovute nei termini e con le modalità di cui al presente comma 1, lettera e), comporta i medesimi effetti degli articoli 5-quater e 5-quinquies del presente decreto anche per l'ammontare delle sanzioni da versare per le violazioni dell'obbligo di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1 e per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto, anche in deroga all'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Ai fini della determinazione delle sanzioni dovute, si applicano le disposizioni dell'articolo 12, commi 1 e 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per le violazioni di cui all'articolo 4, comma 1, del presente decreto e le disposizioni dell'articolo 12, comma 8, del medesimo decreto legislativo, per le



	<p><i>violazioni in materia di imposte, nonché le riduzioni delle misure sanzionatorie previste dall'articolo 5, comma 1-bis, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014, e dall'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997. Gli effetti di cui all'articolo 5-quater e 5-quinquies del presente decreto decorrono dal momento del versamento di quanto dovuto in unica soluzione. Ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria di cui al presente articolo, per tutti gli atti che per legge devono essere notificati al contribuente si applicano, in deroga ad ogni altra disposizione di legge, le modalità di notifica tramite posta elettronica certificata previste nell'articolo 1, comma 133, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Con esclusivo riguardo alla notifica tramite posta elettronica certificata effettuata ai sensi del periodo precedente, è esclusa la ripetizione delle spese di notifica prevista dall'articolo 4, comma 3, della legge 10 maggio 1976, n. 249'.</i></p>
<p>Il comma 1, lettera g), del nuovo articolo 5-octies prevede attualmente: <i>“nelle ipotesi di cui alla lettera e) del presente comma:</i> 1) <i>se gli autori delle violazioni non provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute entro il termine del 30 settembre 2017, in deroga all'articolo 5-quinquies, comma 4, le sanzioni di cui all'articolo 5, comma 2, sono determinate in misura pari al 60 per cento del minimo edittale qualora ricorrano le ipotesi previste dalle lettere a) , b) o c) dello stesso comma e sono determinate in misura pari all'85 per</i></p>	<p>Il comma 1, lettera g), del nuovo articolo 5-octies è abrogato.</p>



*cento del minimo edittale negli altri casi; 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;*

*2) se gli autori delle violazioni provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute in misura insufficiente: 1.1) per una frazione superiore 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 o 1.2) per una frazione superiore al 30 per cento delle somme da versare negli altri casi, fermo restando il versamento effettuato, l'Agenzia, secondo le procedure previste dalla lettera f) del presente comma, provvede al recupero delle somme ancora dovute, calcolate ai sensi del punto 1) della presente lettera, maggiorando le somme da versare del 10 per cento;*

*3) se gli autori delle violazioni provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute in misura insufficiente: 1.1) per una frazione 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 o 1.2) per una frazione inferiore o uguale al 30 per cento delle somme da versare negli altri casi, fermo restando il versamento effettuato, l'Agenzia, secondo le procedure previste dalla lettera f) del presente comma, provvede al recupero delle somme ancora dovute, calcolate ai sensi del punto 1) della presente lettera, maggiorando le somme da versare del 3 per cento;

4) se gli autori delle violazioni provvedono spontaneamente al versamento delle somme dovute in misura superiore alle somme da versare, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione".

\* \* \*

Milano, il 17 Novembre 2016

Gruppo di studio *voluntary disclosure*

Ordine Dottori Commercialisti ed esperti contabili di Milano