Declassificato a
non classificato
Nota 220592
Data 28·7·15
Del III -UTE

COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA

III Reparto Operazioni – Ufficio Tutela Entrate – Sezione Imposte sui Redditi

N. 1037 /INCC

Roma, 18 GIU 2015

OGGETTO: Legge 15 dicembre 2014, n. 186: "*Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio*".
Direttive operative.

AI COMANDI REGIONALI GUARDIA DI FINANZA — **LORO SEDI**

AL COMANDO TUTELA DELLA FINANZA PUBBLICA GUARDIA DI FINANZA — **ROMA**

AL COMANDO TUTELA DELL'ECONOMIA GUARDIA DI FINANZA — **ROMA**

e, per conoscenza:

AI COMANDI INTERREGIONALI GUARDIA DI FINANZA — **LORO SEDI**

AL COMANDO REPARTI SPECIALI GUARDIA DI FINANZA — **ROMA**

Seguito foglio n. 5527 in data 12 gennaio 2015 e radiomessaggio n. 97904 in data 2 aprile 2015.

1. PREMESSA

Con il foglio a seguito, sono state fornite preliminari indicazioni riguardanti l'istituto della collaborazione volontaria (cosiddetta *voluntary disclosure*), introdotta dalla Legge 15 dicembre 2014, n. 186, che ha integrato il D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227 recante la disciplina del monitoraggio fiscale.

A completamento di quanto comunicato, si rappresenta che:

a. in data **30 gennaio 2015** è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2015/13193, con cui è stato approvato il modello di richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria[1];

b. in data **13 marzo 2015** è stata pubblicata la **circolare n. 10/E** con cui l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune indicazioni applicative in merito all'istituto in argomento[2];

c. in data **21 maggio 2015**, l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile il *fac-simile* dell'autorizzazione da rilasciare, ai sensi dell'art. 5-*quinquies*, comma 4, lett. c) del D.L. n. 167/1990, introdotto dalla Legge n. 186/2014, agli intermediari finanziari esteri per trasmettere all'Agenzia stessa tutti i dati e le informazioni concernenti le attività oggetto

[1] Vgs. radiomessaggio n. 30170 in data 3 febbraio 2015 di questo Comando Generale – III Reparto.
[2] Vgs. radiomessaggio n. 97904 in data 2 aprile 2015 di questo Comando Generale – III Reparto.

della procedura di collaborazione volontaria, unitamente alle relative istituzioni per la compilazione.

Inoltre, con il radiomessaggio a seguito, è stata rilasciata la specifica **funzionalità**, accessibile tramite l'applicativo **"Modello Unificato delle verifiche" (M.U.V.)** in ambiente *web*, che consente di conoscere i soggetti che hanno presentato all'Agenzia delle Entrate richiesta di avvalersi della procedura di emersione e, in caso positivo, la data di presentazione dell'istanza.

In relazione alle novità introdotte ed a scioglimento delle riserve formulate al punto 3. del foglio a seguito e al punto 2. del citato radiomessaggio n. 97904, si impartiscono le seguenti direttive per l'esecuzione delle attività ispettive nei confronti dei soggetti che hanno presentato istanza di collaborazione volontaria.

2. PRINCIPALI ASPETTI DI INTERESSE OPERATIVO

a. Profili soggettivi

Secondo l'art. 5-*quater*, comma 1, del D.L. n. 167/1990, introdotto dalla Legge n. 186/2014, **possono accedere** alla procedura di **collaborazione volontaria internazionale**, i **soggetti** che hanno **violato** gli **obblighi dichiarativi** previsti dalla disciplina in materia di **monitoraggio fiscale**, vale a dire le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed associazioni equiparate, **fiscalmente residenti** nel territorio dello Stato.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

(1) per individuare la **residenza** delle **persone fisiche** occorre avere riguardo all'art. 2, comma 2, del TUIR, in base al quale si considerano residenti *"le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"*; pertanto, la richiesta di *voluntary disclosure* può essere presentata anche da coloro che:

(a) pur non essendo iscritti all'anagrafe della popolazione residente, hanno, di fatto, il domicilio o la residenza, ai sensi del Codice Civile, nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta;

(b) i cittadini italiani che, pur essendo iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), hanno comunque mantenuto nel territorio dello Stato il proprio domicilio o continuato, di fatto, a dimorare abitualmente in Italia;

(c) i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato – individuati dal decreto del Ministro delle Finanze 4 maggio 1999 – che, ai sensi dell'art. 2, comma 2-*bis*, del TUIR, si considerano, salvo prova contraria, residenti in Italia;

(2) la nozione di **residenza** fiscale delle **società semplici, delle associazioni e degli enti non commerciali** è disciplinata dagli articoli 5, comma 3, lett. d), e 73, comma 3, del TUIR, per cui si considerano residenti gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Si possono, pertanto, avvalere della procedura di emersione anche i suddetti enti che, pur aventi sede legale all'estero, hanno comunque di fatto la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato, per la maggior parte di uno dei periodi d'imposta interessati dalla procedura, nonché i *trust* residenti in Italia, anche per effetto della presunzione di cui all'art. 73, comma 3, del T.U.I.R.;

(3) **possono presentare istanza** di *voluntary disclosure* **anche**:

(a) i contribuenti che, pur **non** essendo **formalmente possessori** di **attività estere**:

- ne sono i "**titolari effettivi**", ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. u), del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 e del relativo allegato tecnico, tenuti agli obblighi dichiarativi in tema di monitoraggio fiscale per effetto di quanto previsto dalla Legge 6 agosto 2013, n. 97;
- ne hanno la **disponibilità di fatto** tramite un soggetto interposto o una intestazione fiduciaria;

(b) i **soggetti interposti**, ossia i contribuenti che hanno la disponibilità a qualunque titolo di attività finanziarie all'estero, pur non essendone i beneficiari effettivi.

Pertanto, possono **accedere** alla **procedura di emersione** anche le persone fisiche, le società e gli enti, compresi i *trust*, che risultino **esterovestiti**, cioè **fittiziamente residenti all'estero**.

La procedura può riguardare anche **attività** illecitamente detenute all'estero **cointestate** a più soggetti o nella disponibilità di più persone; in tal caso, l'istanza deve essere presentata da ciascuno dei contribuenti interessati per la parte di rispettiva competenza[3].

A fattor comune, la circolare n. 10/E dell'Agenzia precisa che per aderire alla procedura non è necessario che il soggetto interessato sia fiscalmente residente nel territorio dello Stato al momento della presentazione della richiesta, ma è sufficiente che lo fosse in almeno uno dei periodi d'imposta per i quali è attivabile la procedura.

L'art. 1, commi da 2 a 4, della Legge n. 186/2014 disciplina, invece, la **collaborazione volontaria nazionale** a cui possono accedere:

(4) gli **stessi contribuenti** che si avvalgono della procedura di **collaborazione volontaria internazionale**, con riguardo alle **annualità diverse** da quelle interessate da **quest'ultima**;

(5) i **destinatari** degli **obblighi** dichiarativi previsti in materia di **monitoraggio fiscale**, ancorché vi abbiano **adempiuto correttamente**;

(6) i **contribuenti "diversi"** da quelli indicati nell'art. 4, comma 1, del D.L. n. 167/1990, cioè le **società di persone** o di **capitali**, le **società cooperative** e gli **enti commerciali**.

b. **Ambito oggettivo**

La **collaborazione volontaria internazionale** riguarda:

(1) gli **investimenti** e tutte le **attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero**, anche **indirettamente** o per **interposta persona**, in **violazione** degli **obblighi** di **dichiarazione** in materia di **monitoraggio fiscale**;

(2) i **redditi connessi** ovvero i **redditi che servirono per costituire o acquistare tali investimenti e attività finanziarie** nonché quelli **derivanti dalla loro utilizzazione** a qualunque titolo, che **sono** stati sottratti a tassazione;

(3) i **maggiori imponibili non connessi con gli investimenti** e le **attività illecitamente costituiti o detenuti all'estero**, agli effetti delle imposte sui redditi e

[3] In proposito, l'art. 5-*quinquies*, comma 9, del D.L. n. 167/1990 prevede che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, la disponibilità delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione si considera, salva prova contraria, ripartita, per ciascun periodo d'imposta, in quote eguali tra tutti coloro che al termine di ogni anno ne avevano la disponibilità.

relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP, dei contributi previdenziali, dell'IVA e delle ritenute.

In altri termini, la procedura di **collaborazione internazionale** permette di regolarizzare **non solo** le **violazioni** connesse all'**illecita detenzione** all'**estero** di investimenti e attività finanziarie, nonché all'**omessa** o **infedele dichiarazione** dei **redditi utilizzati** per **costituirli**, derivanti dal loro utilizzo o connessi a tali disponibilità estere, ma **anche** quelle relative agli **obblighi dichiarativi** ai fini delle **imposte *sub* (3) non riguardanti i capitali esteri**.

La **collaborazione volontaria nazionale** consente, invece, di **regolarizzare** le **violazioni** degli obblighi di **dichiarazione** ai fini delle **imposte sui redditi** e **relative addizionali**, delle **imposte sostitutive** delle imposte sui redditi, dell'**imposta regionale sulle attività produttive** e dell'**imposta sul valore aggiunto**, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei **sostituti d'imposta**, commesse **fino al 30 settembre 2014**, anche se non riguardano **disponibilità illecitamente detenute all'estero**.

c. **Cause di inammissibilità**

Ai sensi dell'art. 5-*quater*, comma 2, del D.L. n. 167/1990, introdotto dalla Legge n. 186/2014, la facoltà di accedere alla **collaborazione volontaria** (sia internazionale che nazionale) è **preclusa** qualora l'autore della violazione abbia avuto **formale conoscenza dell'inizio di accessi, ispezioni o verifiche o di altre attività amministrative di accertamento**, nonché di **procedimenti penali per violazione di norme tributarie**, relativi all'**ambito oggettivo di applicazione** della procedura.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

(1) nell'ambito delle "*altre attività amministrative di accertamento*" sono:

(a) compresi gli inviti, le richieste e i questionari, previsti dall'art. 51, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 32, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973;

(b) escluse le richieste di indagini finanziarie rivolte agli intermediari finanziari, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 600/1973[4], nonché le comunicazioni derivanti dalla liquidazione delle imposte o dal controllo formale delle dichiarazioni, effettuate dall'Amministrazione finanziaria rispettivamente ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973;

(2) con riferimento alla causa di inammissibilità connessa al coinvolgimento del contribuente, a titolo di **indagato o di imputato**, in **procedimenti penali**, la preclusione opera per i procedimenti riguardanti **tutti i reati tributari** e non solo per quelli la cui punibilità è esclusa dall'art. 5-*quinques*, comma 1, lett. a) del D.L. n. 167/1990 (sul punto, cfr. successivo paragrafo e.);

(3) l'operatività della preclusione per effetto delle citate cause di inammissibilità è legata alla ***"formale"* conoscenza** delle stesse da parte del contribuente interessato ad attivare la procedura, che per:

(a) le **attività amministrative**, deve ritenersi sussistente in tutti i casi in cui il contribuente stesso ne abbia avuto contezza in modo certo (ad esempio, a seguito di notifica o di altra modalità equivalente, quale la consegna di un processo verbale di verifica o di constatazione[5]);

---

[4] In altri termini, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le comunicazioni che gli intermediari sono tenuti ad effettuare ai contribuenti, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 7), ultimo periodo, del D.P.R. n. 600/1973, riguardanti le richieste di indagini finanziarie formulate dall'Amministrazione finanziaria nei loro confronti non sono idonee ad integrare la "formale conoscenza" richiesta dall'art. 5-*quater*, comma 2, del D.L. n. 167/1990.

[5] Secondo quanto indicato nella citata circolare n. 10/E del 2015, costituiscono causa preclusiva solo i processi verbali di constatazione in cui siano formulati rilievi.

(b) i **procedimenti penali per reati tributari**, non si configura con l'iscrizione nel registro degli indagati, essendo necessaria la notifica dell'informazione di garanzia, ai sensi dell'art. 369 C.P.P., o di un "atto equipollente", quale, ad esempio[6], l'invito a presentarsi a norma dell'art. 375 C.P.P. o l'avviso di conclusione delle indagini preliminari, ai sensi dell'art. 415-*bis* C.P.P.;

(4) la conoscenza delle cause di inammissibilità va riferita non solo all'autore della violazione ma anche ai soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o, nel caso di procedimenti penali, ai concorrenti nel reato.

Pertanto, il **contribuente non potrà accedere alla procedura** anche **se altro soggetto**, solidamente obbligato in via tributaria[7] o concorrente nel reato, **abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di una attività istruttoria amministrativa o penale nei suoi confronti**;

(5) **l'effetto preclusivo è circoscritto**:

(a) alle **sole annualità interessate dall'avvio delle attività di accertamento amministrativo**, per cui gli **altri periodi** d'**imposta potranno essere ricompresi** nella procedura di **emersione**, anche se riguardano la medesima fattispecie oggetto di controllo;

(b) al **tributo oggetto delle attività istruttorie**, per cui la procedura sarà **validamente esperibile** per le **altre imposte**;

(c) alla **tipologia di procedura** (nazionale o internazionale) **scelta dal contribuente**; infatti, qualora sia stata avviata un'attività ispettiva riguardante aspetti non connessi agli investimenti e alle attività finanziarie illecitamente detenuti all'estero, il richiedente potrà accedere alla procedura di collaborazione volontaria internazionale, ma non a quella nazionale;

(6) le **cause di inammissibilità** possono essere **rimosse** attraverso gli istituti previsti dall'ordinamento tributario, tra i quali il **ravvedimento operoso** e l'**adesione ai verbali di constatazione** ai sensi dell'art. 5-*bis* del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nonché quelli **deflativi** del contenzioso previsti dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;

(7) il **doloso occultamento** di una **causa di inammissibilità** da parte del contribuente rende configurabile la nuova fattispecie di cui all'**art. 5-*septies* del D.L. n. 167/1990**, introdotto dalla Legge n. 186/2014.

A questo riguardo, l'Agenzia ha precisato che, qualora l'occultamento della causa di inammissibilità sia stato scoperto:

(a) **prima del perfezionamento della procedura**, quest'ultima non si realizza, con conseguente integrale irrogazione delle sanzioni relative alle violazioni del periodo d'imposta e del tributo considerati;

(b) **dopo che la procedura si è perfezionata**, "*l'Ufficio si limiterà a rappresentare i fatti compiutamente all'Autorità giudiziaria*"[8], senza procedere alla integrale contestazione delle sanzioni.

---

[6] Tenuto conto che l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tali fattispecie costituiscono una mera esemplificazione, si ritiene che il requisito della formale conoscenza possa sussistere anche nel caso in cui l'eventuale notizia dell'esistenza di un procedimento penale sia stata acquisita dal contribuente a seguito di istanza formulata, ai sensi dell'art. 335, comma 3, C.P.P..

[7] Per soggetti solidalmente obbligati in via tributaria, si intendono coloro che in relazione all'obbligo tributario riconducibile ai maggiori imponibili accertati o alle dichiarazioni omesse assumono la qualifica di coobbligati solidali d'imposta.

[8] In proposito, la circolare n. 10/E precisa che è di esclusiva competenza della Autorità giudiziaria la valutazione in merito alla rilevanza penale – anche agli effetti del reato di cui all'art. 5-*septies*, comma 1, del D.L. n. 167/1990 – di ulteriori elementi emersi nell'ambito di attività di controllo successive al perfezionamento della

d. **Termini di decadenza della potestà di accertamento e per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale**

Secondo quanto previsto dall'art. 5-*quater*, comma 1, lett. a) del D.L. n. 167/1990, **l'emersione** deve riguardare **tutti i periodi d'imposta** per i quali, **alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione della violazione** degli obblighi di dichiarazione in tema di **monitoraggio fiscale**[9].

Conseguentemente, dovranno essere ricomprese nella procedura di collaborazione (tanto quella internazionale, quanto quella nazionale) tutte le violazioni agli **obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP**, commesse nei periodi d'imposta **dal 2010 al 2013**, mentre in caso di omessa dichiarazione dovranno essere oggetto di emersione anche le violazioni della specie commesse nel **2009**, conformemente a quanto previsto dall'art. 43 del D.P.R n. 600/1973[10] e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972.

Nell'ambito della **collaborazione volontaria internazionale**, relativamente ai redditi connessi con gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti negli Stati *black list*, l'art. 12, comma 2-*bis*, del D.L. n. 78/2009, ha previsto il raddoppio dei termini per l'accertamento dei maggiori imponibili basati sull'applicazione della presunzione contenuta nel comma 2 del medesimo articolo[11].

Pertanto, in questo caso, saranno oggetto della procedura di collaborazione internazionale i **redditi connessi agli investimenti e alle attività finanziarie detenuti in detti Paesi *black list***, non dichiarati nei periodi d'imposta **dal 2006 al 2013** qualora sia stata presentata la dichiarazione, mentre nel caso di **omessa dichiarazione** dovranno essere oggetto della procedura i periodi di imposta a decorrere dal **2004**.

Tuttavia, per effetto di quanto previsto dall'art. 5-*quater*, comma 4 del D.L. n. 167/1990, introdotto dalla Legge n. 186/2014, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, per la determinazione dei periodi d'imposta per i quali non sono scaduti i termini di accertamento, **non si applica il raddoppio dei termini previsto al richiamato art. 12, comma 2-*bis***, del D.L. n. 78/2009, a condizione che ricorrano **congiuntamente** le condizioni previste dall'art. 5-*quinquies*, commi 4, primo periodo, lett. c), 5 e 7 del D.L. n. 167/1990, in base alle quali è necessario che:

(1) il **Paese *black list*** presso il quale erano o sono detenuti gli investimenti e le attività estere oggetto della collaborazione volontaria **abbia stipulato con l'Italia, entro il 2 marzo 2015, un accordo che consenta un effettivo scambio di informazioni**;

(2) **l'autore delle violazioni rilasci all'intermediario finanziario** estero presso cui le attività sono detenute, **l'autorizzazione a trasmettere alle Autorità finanziarie italiane** richiedenti tutti i **dati concernenti le attività oggetto di collaborazione**

---

procedura di collaborazione, riferite ad annualità interessate dalla stessa, nonché all'emergere dell'esistenza di cause di inammissibilità della procedura.

[9] Tale previsione riguarda espressamente la procedura di collaborazione volontaria internazionale; tuttavia, analoga disposizione è contenuta nell'art. 1, comma 3, lett. a), della Legge n. 186/2014, con riferimento alla procedura di collaborazione volontaria nazionale, secondo cui l'istanza deve riguardare tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento.

[10] Con riferimento alle violazioni alla disciplina dell'IRAP, si applicano i termini previsti per le imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 25 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che rinvia alla disciplina prevista dal D.P.R. n. 600/1973.

[11] L'art. 12, comma 2, del D.L. n. 78/2009 prevede che gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti negli Stati e territori a regime fiscale privilegiato di cui ai decreti ministeriali 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001, quest'ultimo modificato dal D.M. 30 marzo 2015, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, del D.L. n. 167/1990, si presumono costituiti ai soli fini fiscali, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

volontaria, allegando copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di adesione;

(3) in caso di trasferimento, successivamente alla presentazione della richiesta, delle attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dell'Italia o di uno degli Stati membri dell'Unione europea o aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo, **il contribuente rilasci l'autorizzazione *sub* (2) all'intermediario presso cui le attività sono state trasferite**.

In ogni caso, **resta fermo il raddoppio dei termini di decadenza** per le infedeltà o omissioni dichiarative che comportino l'obbligo di comunicazione di notizia di reato per uno dei **delitti tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000**, a prescindere dalla circostanza che l'eventuale perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria (sia internazionale che nazionale) comporti la non punibilità dello stesso.

Conseguentemente, potranno essere oggetto di regolarizzazione anche le annualità per le quali opera il raddoppio dei termini per l'accertamento, vale a dire dal 2006 in caso di presentazione di dichiarazione infedele, e dal 2004, in caso di omessa dichiarazione.

Per quanto riguarda, invece, gli **obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale,** dovranno essere ricomprese nella procedura di collaborazione volontaria internazionale le violazioni relative agli investimenti illecitamente detenuti all'estero alla data del 31 dicembre 2009, fino a quelle riguardanti le attività illecitamente detenute nel corso del 2013, in conformità a quanto previsto dall'art. 20 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472[12].

Con riferimento agli investimenti e alle attività finanziarie detenute in Paesi *black list* individuati con i Decreti ministeriali datati 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001[13], senza tener conto delle limitazioni ivi previste, l'art. 12, comma 2-*ter*, del D.L. n. 78/2009 dispone che: *"...i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono raddoppiati"*.

In proposito, si evidenzia che l'art. 10, comma 12-*quaterdecies*, del D.L. 31 dicembre 2014, n. 192, convertito dalla Legge 27 febbraio 2015, n. 11 (cosiddetto "*Decreto milleproroghe*"), ha modificato il comma 4 dell'art. 5-*quater* del D.L. n. 167/1990, prevedendo che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, il raddoppio dei termini per la contestazione della violazione agli obblighi dichiarativi in tema di monitoraggio fiscale[14], previsto dal citato art. 12, comma 2-*ter*, del D.L. n. 78/2009, non si applichi qualora ricorrano le condizioni previste dall'art. 5-*quinquies*, commi 4, primo periodo, lett. c), 5 e 7, del D.L. n. 167/1990, di cui è cenno *sub* (1), (2) e (3).

Queste ultime si sostanziano, in sintesi, nell'esistenza di un accordo che consenta lo scambio di informazioni con il Paese *black list* in cui sono detenute le attività finanziarie e nel rilascio, anche in caso di trasferimento delle disponibilità finanziarie dopo la presentazione della richiesta, all'intermediario finanziario estero dell'autorizzazione a trasmettere alle Autorità finanziarie italiane tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria.

e. **Effetti della procedura di collaborazione volontaria**

L'art. 5-*quinques*, comma 1, lett. a), del D.L. n. 167/1990, introdotto dalla Legge n.

---

[12] L'art. 20 del D.Lgs. n. 472/1997 prevede che la notifica degli atti di contestazione deve essere effettuata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

[13] Come modificato dal D.M. 30 marzo 2015.

[14] Si tratta della violazione, prevista dall'art. 5, comma 2, del D.L. n. 167/1990, dell'obbligo contenuto nell'art. 4, comma 1, dello stesso D.L. n. 167/1990, di indicare nella dichiarazione annuale dei redditi gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato previsti dai decreti ministeriali 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001 (quest'ultimo modificato dal D.M. 30 marzo 2015), senza tener conto delle limitazioni ivi previste.

186/2014, stabilisce che i soggetti che aderiscono alla procedura di collaborazione volontaria sono **esclusi dalla punibilità per i reati di**:

(1) **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 2, D. Lgs. n. 74/2000);

(2) **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3, D. Lgs. n. 74/2000);

(3) **dichiarazione infedele** (art. 4, D. Lgs. n. 74/2000);

(4) **omessa dichiarazione** (art. 5, D. Lgs. n. 74/2000);

(5) **omesso versamento delle ritenute certificate** (art. 10-*bis*, D. Lgs. n. 74/2000);

(6) **omesso versamento di IVA** (art. 10-*ter*, D. Lgs. n. 74/2000).

Rimangono, invece, **punibili** i reati di **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 8 del D. Lgs. n. 74/2000)[15], **occultamento o distruzione delle scritture contabili** (art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000), **indebita compensazione** (art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000) e **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** (art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000).

E' inoltre **esclusa**, ai sensi del citato art. 5-*quinques*, comma 1, lett. b), la **punibilità** delle condotte di **riciclaggio** (art. 648-*bis* C.P.) e di **impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita** (art. 648-*ter* C.P.), **commesse in relazione ai delitti tributari** indicati nella lett. a) del medesimo comma 1.

L'esclusione dalla punibilità dei reati dianzi richiamati opera **limitatamente** alle **condotte** relative agli **imponibili**, alle **imposte** e alle **ritenute oggetto della collaborazione volontaria**.

Infine, non sono punibili le condotte di **autoriciclaggio**[16], di cui al nuovo art. 648-*ter*.1 C.P.[17], se commesse in relazione ai delitti tributari indicati nell'art. 5-*quinquies*, comma 1, lett.), del D.L. n. 167/1990 sino alla data del 30 settembre 2015.

Il perfezionamento della procedura di emersione produce altresì l'effetto di **ridurre le sanzioni amministrative in tema di omessa o infedele dichiarazione** ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IVA e dell'IRAP, nonché di **violazione agli obblighi dichiarativi ai fini del monitoraggio fiscale**, di cui all'art. 4 del D.L. n. 167/1990, nella misura e con le modalità indicate nell'art. 5-*quinquies*.

In ogni caso, il perfezionamento della procedura e il pagamento delle maggiori imposte **non inibiscono, né limitano** in alcun modo **l'esercizio dei poteri ispettivi tributari** e, più in generale, le **attività amministrative di controllo e accertamento**.

f. **Mancato perfezionamento della procedura**

La procedura di collaborazione volontaria si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti. Infatti, l'art. 5-*quinquies*, comma 10, del D.L. n. 167/1990 stabilisce che il

---

[15] Al riguardo, appare utile rimarcare che, ai sensi dell'art. 1 della Legge n. 186/2014, devono essere forniti spontaneamente all'Amministrazione finanziaria "*i documenti e le informazioni per la determinazione dei maggiori imponibili*". Pertanto, qualora un contribuente abbia aderito alla procedura di emersione e fatto ricorso a fatture o documenti per operazioni inesistenti, l'identità dell'emittente delle fatture fittizie sarà svelata, per effetto dell'adesione dell'utilizzatore, con la conseguenza che il primo, a differenza del secondo, andrà incontro a responsabilità penale.

[16] In proposito, si rinvia al punto 4 della scheda allegata al foglio a seguito.

[17] Si rimarca che gli effetti premiali di cui all'art. 5-*quinques,* commi 1 e 3, trovano applicazione anche ai casi di regolarizzazione previsti dall'art. 3 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale, siglato nella Città del Vaticano in data 1° aprile 2015 – allo stato non ancora ratificata - per espressa previsione del paragrafo 6 del citato art. 3.

mancato pagamento delle somme dovute[18] entro i termini previsti dall'art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), del D.L. n. 167/1990, determina che la procedura di collaborazione volontaria non si perfeziona e gli effetti premiali *sub* e. non si producono.

3. DIRETTIVE OPERATIVE

Tenuto conto dell'impatto che la disciplina della *voluntary disclosure* potrà produrre sull'azione di servizio dei Reparti, si impartiscono le seguenti **direttive operative**, oggetto di preliminare **confronto** con la Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate, attinenti agli adempimenti connessi alla programmazione e all'esecuzione delle verifiche e dei controlli fiscali.

a. **Avvio di attività ispettive nei confronti di contribuenti che aderiscono alla procedura di collaborazione volontaria**

(1) Verifica dell'esistenza dell'istanza di adesione alla procedura

Prima di intraprendere qualsiasi attività di verifica o controllo, i Reparti riscontreranno, mediante la specifica funzionalità **dell'applicativo M.U.V.** di cui è cenno *sub* 1., se il **contribuente** selezionato abbia **presentato o meno istanza** di collaborazione volontaria.

In caso **negativo**, le **attività ispettive saranno avviate** secondo le **modalità** e la tempistica **programmate**.

(2) Presenza di un'istanza di adesione

Qualora, invece, risulti che il soggetto abbia **presentato richiesta** di adesione alla ***voluntary disclosure***, **prima di avviare** l'attività ispettiva il **Comandante del Reparto** assumerà, **in ogni caso**, **immediati contatti** con la competente **Direzione provinciale o regionale dell'Agenzia delle Entrate**, al fine di conoscere la **tipologia di istanza presentata** (collaborazione internazionale o nazionale), alla luce di quanto evidenziato *sub* 2.c.(5).

(a) Corrispondenza tra il contenuto dell'istanza e l'oggetto dell'attività ispettiva

Se all'esito di tali contatti e di un **attento processo di analisi** che ponga a **confronto** gli **elementi di rischio** posti a fondamento della selezione del contribuente con l'**oggetto** della procedura di collaborazione volontaria emerge che **l'istanza del contribuente** è finalizzata a **regolarizzare violazioni riconducibili agli elementi, dati e notizie in possesso**, sebbene l'esercizio dei poteri ispettivi non sia inibito, né limitato, il **Comandante del Reparto terrà presente che è opportuno non intraprendere l'intervento** in considerazione:

- dell'esigenza di garantire **unitarietà d'azione** dell'Amministrazione finanziaria nel suo complesso;
- delle finalità di fondo dell'istituto, che si pone l'obiettivo di **incentivare** la ***compliance* fiscale** dei contribuenti e di **indirizzare** le attività degli **Organi di controllo** nei confronti dei soggetti connotati da più elevato profilo di rischio e dei fenomeni evasivi e di frode più pericolosi;
- della **sostanziale sovrapponibilità** dell'oggetto dell'attività ispettiva del Reparto e dell'istruttoria dell'Ufficio in merito alla domanda di emersione presentata.

Gli **elementi, i dati e le notizie** esistenti sul conto del contribuente ed assunti alla base della originaria decisione di procedere ad attività ispettiva, poi non

[18] Anche il mancato pagamento di una singola rata comporta il venir meno della procedura con riguardo alla singola annualità interessata.

intrapresa nei suoi confronti, saranno **formalmente trasmessi** alla competente **Direzione dell'Agenzia**.

Qualora si tratti di un soggetto inserito nella **programmazione annuale** delle verifiche, il Reparto provvederà a **modificare il piano** in conformità alle disposizioni contenute nella circolare n. 1/2008, Volume I, parte I, capitolo 4[19], avendo cura di predisporre formale e puntuale **documentazione** in cui sarà dato atto dell'**esito del confronto** con l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate nonché, in maniera analitica, delle **motivazioni** a base della scelta, che sarà conservata nel fascicolo del contribuente.

Se all'esito dell'istruttoria curata dall'Agenzia, la **procedura** dovesse risultare **inammissibile** ovvero **non dovesse perfezionarsi,** il **Reparto** potrà **procedere all'avvio dell'azione ispettiva**, ferma restando la **sussistenza** e **l'attualità** degli **elementi di rischio** originariamente posti a base della selezione, previo coordinamento con l'Ufficio dell'Agenzia al quale sono stati trasmessi gli elementi sul conto del contribuente.

Anche in questo caso, sarà predisposta **formale e puntuale documentazione delle motivazioni alla base della scelta**, analogamente a quanto dianzi indicato.

(b) *Non corrispondenza tra il contenuto dell'istanza e l'oggetto dell'attività ispettiva*

Viceversa, qualora a seguito dei contatti con l'Agenzia delle Entrate **non dovesse essere riscontrata la coincidenza sostanziale** tra le violazioni **oggetto** dell'istanza di ***voluntary disclosure*** e gli **elementi di rischio** in possesso (in quanto, ad esempio, questi riguardano disponibilità finanziarie illecitamente detenute all'estero, mentre il contribuente ha presentato istanza di collaborazione nazionale), **il Reparto**, previo coordinamento con l'Ufficio dell'Agenzia, **avvierà l'intervento pianificato limitatamente ai profili non oggetto della richiesta di emersione**.

Ai fini della **valutazione** della scelta se avviare o meno l'attività ispettiva per gli aspetti non ricompresi nell'istanza di emersione, dovranno essere **puntualmente analizzate** le **informazioni, i dati e le notizie disponibili**, allo scopo di stimare attentamente l'opportunità e la **proficuità** di dare corso alle **attività ispettive**, ponendo a confronto la natura e l'entità delle violazioni oggetto di emersione con gli elementi di rischio in possesso del Reparto, nel quadro di una complessiva ponderazione in termini di "**costi / benefici**".

A seguito di tale attenta e prudente valutazione:

- qualora venga deciso di avviare l'intervento, sarà predisposta **formale e puntuale documentazione** riguardante l'esito del coordinamento con l'Agenzia delle Entrate e le **motivazioni** poste a base della scelta, che saranno riportati anche nell'ambito del **piano di verifica** di cui alla circolare n. 1/2008, Volume I, parte III, capitolo 1, paragrafo 3;
- in caso contrario, gli **elementi, i dati e le notizie** sul conto del contribuente saranno **formalmente trasmessi** alla competente **Direzione dell'Agenzia,** analogamente a quanto indicato *sub* (a).

---

[19] Con particolare riferimento a quanto contenuto al paragrafo 6, pag. 31, a mente del quale, tra l'altro, "*la proposta di modifica del programma dovrà essere tempestivamente sottoposta alle decisioni del livello gerarchico che ha approvato la programmazione, da parte del Comandante proponente, con formale trattazione nella quale saranno esposte in dettaglio le ragioni della modifica stessa; la trattazione sarà ovviamente conservata agli atti della programmazione*".

b. **Prosecuzione di attività ispettive nei confronti di contribuenti che aderiscono alla procedura di collaborazione volontaria**

(1) *Presentazione di istanza nel corso dell'attività ispettiva*

L'art. 5-*quater*, comma 2, del D.L. n. 167/1990 stabilisce che la richiesta di **collaborazione volontaria non può essere presentata** dopo che l'autore della violazione abbia avuto **formale conoscenza** dell'inizio di accessi, ispezioni o verifiche o di altre attività amministrative di accertamento, nonché di procedimenti penali per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura.

Tuttavia, tenuto conto di quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate in merito all'operatività delle cause di inammissibilità, di cui è cenno *sub* 2.c.(5), qualora risulti che il contribuente abbia presentato l'istanza **successivamente** all'apertura di una verifica o di un controllo, l'effetto preclusivo è limitato **all'ambito oggettivo della procedura, ai tributi e ai periodi d'imposta interessati dall'intervento** in corso di esecuzione, così come **formalmente comunicati**, ai sensi dell'art. 12, comma 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, al soggetto ispezionato[20] nel quadro del processo verbale di verifica o di operazioni compiute relativo all'avvio dell'intervento[21].

Conseguentemente:

(a) la **pattuglia operante acquisirà** dal contribuente nei cui confronti è in corso l'attività ispettiva copia della richiesta di *voluntary disclosure,* dandone atto nel processo verbale di verifica ovvero di operazioni compiute, nonché in quello di constatazione e allegando la documentazione esibita;

(b) il Reparto **comunicherà immediatamente al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, l'oggetto, i tributi e i periodi d'imposta interessati dalla verifica o dal controllo** in corso di esecuzione, specificando la data in cui è stata data formale conoscenza al contribuente dell'avvio dell'intervento nei suoi confronti.

Infatti, sebbene le informazioni riguardanti l'avvio di una verifica o di un controllo, nonché le imposte e le annualità oggetto dell'attività ispettiva siano note all'Agenzia delle Entrate per effetto del loro inserimento nel sistema M.U.V.[22], tale comunicazione è necessaria per consentire alla competente Direzione dell'Agenzia di conoscere con precisione l'oggetto dell'intervento, allo scopo di poter effettuare una **compiuta valutazione** ai fini:

- del **rigetto dell'istanza**, in conformità al citato art. 5-*quater*, comma 2, del D.L. n. 167/1990, o del suo **accoglimento parziale**, limitato ai tributi, alle annualità e ai redditi non oggetto dell'attività ispettiva;

---

[20] In proposito, si rinvia a quanto indicato *sub* 2.c.(4), con riferimento all'operatività della causa di inammissibilità anche in ipotesi di formale conoscenza acquisita dai "*soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato*".

[21] Si richiamano le disposizioni di cui alla circolare n. 1/2008, Volume I, parte III, capitolo 2, paragrafo 3.a.(4), secondo cui "*per quanto riguarda, invece, il diritto del contribuente ad essere informato dell'oggetto dell'intervento, questo riguarda, in via generale, la <porzione> del complesso degli atti o delle operazioni di gestione su cui verte l'attività ispettiva, l'arco temporale cui la stessa si riferisce, la specificazione dei tributi presi in considerazione nell'ambito della medesima attività. Nel processo verbale di verifica del primo giorno dell'intervento, deve pertanto essere fornita chiara indicazione di dette circostanze*".

[22] In proposito, si richiamano le disposizioni sulla corretta e tempestiva compilazione del Modello Unificato delle Verifiche, di cui alla circolare n. 1/2008, Volume I, Parte III, Capitolo 2, Paragrafo 4.a., a mente delle quali "*il giorno stesso dell'apertura della verifica, al termine delle attività ispettive, dovrà procedersi alla compilazione dei campi obbligatori del M.U.V., attraverso collegamento ai terminali informatici in uso al Corpo*".

– dell'eventuale configurabilità del **reato** di cui all'**art. 5-*septies*, comma 1, del D.L. n. 167/1990**, valutata sulla base degli elementi, dati e documenti comunicati dal contribuente all'Ufficio in sede di presentazione dell'istanza di adesione.

Inoltre, **tale comunicazione** sarà effettuata anche nel caso in cui il contribuente esibisca la richiesta di adesione alla *voluntary disclosure* nel corso di attività ispettive connesse ad **inviti, richieste o questionari**, formulati dal Reparto nei suoi confronti, ai sensi dell'art. 51, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 32, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, in quanto non oggetto di comunicazione tramite M.U.V.;

(c) **il Reparto proseguirà l'intervento**, secondo il piano di verifica predisposto o comunque in relazione agli obiettivi originari, e la pattuglia darà atto nel processo verbale di verifica ovvero di operazioni compiute, nonché in quello di constatazione, che l'avvenuta presentazione dell'istanza dopo l'avvio dell'attività ispettiva formalmente conosciuto al contribuente preclude la possibilità di accedere all'istituto della collaborazione volontaria, con riguardo all'oggetto, ai tributi e alle annualità interessati dall'intervento[23].

In ogni caso, sarà assicurato un **adeguato e costante scambio di informazioni** con la competente **Direzione dell'Agenzia delle Entrate** allo scopo di conoscere le determinazioni assunte in merito all'accoglimento o al rigetto dell'istanza.

(2) *Riflessi della presentazione di istanza di adesione sull'eventuale estensione dell'oggetto dell'attività ispettiva*

Secondo le **regole ordinarie** è possibile che durante un'**attività ispettiva emergano,** nel corso degli approfondimenti **dei dati e delle notizie già acquisiti** nella fase dell'accesso o comunque durante l'**esame documentale**, **ulteriori elementi** di possibili violazioni che possono far ritenere opportuno **estendere** le **operazioni ispettive** anche a **profili diversi** da quelli **originariamente presi in considerazione**[24].

Ove questa ipotesi possa prospettarsi nel corso di una **verifica** o di un **controllo** nei confronti di un **soggetto** che abbia presentato istanza di **collaborazione volontaria dopo l'avvio dell'attività ispettiva** – relativamente ad un **ambito oggettivo, a tributi o ad annualità non interessati** dall'intervento – il **Reparto,** tenuto conto delle **peculiari finalità dell'istituto della collaborazione volontaria** richiamate *sub* a.(2)(a):

(a) **si asterrà** dall'**approfondire gli elementi emersi** e dal formulare **eventuali rilievi** concernenti aspetti **oggetto** di istanza di **adesione;**

(b) **trasmetterà** tempestivamente gli elementi **informativi acquisiti** nel corso delle operazioni di verifica e controllo alla competente **Direzione dell'Agenzia**, con la quale sarà assicurata una **costante interlocuzione** per **conoscere**, per tempo, eventuali **motivi ostativi** al perfezionamento della procedura.

---

[23] In relazione ai quali, tuttavia, il contribuente potrà aderire al nuovo ravvedimento operoso, di cui all'art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, come modificato dall'art. 1, comma 637, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. "Legge di Stabilità 2015"). Sul punto, si fa rinvio alla circolare n. 850/INCC in data 15 maggio 2015, di questo Comando Generale – III Reparto.

[24] Sul punto, cfr. circolare n. 1/2008, Volume I, parte III, capitolo 2, paragrafo 2, pag. 119, ove si prevede che la suddetta estensione "*difficilmente può ritenersi non necessitata in presenza di irregolarità ovvero fenomeni evasivi o elusivi di cui risulti fondatamente la sussistenza anche in altre annualità*".

Degli elementi acquisiti e della trasmissione all'Ufficio finanziario dovrà essere fornita **adeguata e dettagliata contezza** nel processo verbale di verifica ovvero, nel caso di controllo, di operazioni compiute nonché in quello di constatazione finale.

Parimenti, tali informazioni saranno riportate anche nel piano di verifica e, nel caso di controlli, in una nota per atti interna.

Nell'ipotesi in cui la stessa **procedura** dovesse, poi, risultare **inammissibile ovvero non dovesse perfezionarsi**, il Comandante del Reparto potrà successivamente valutare l'estensione **dell'attività ispettiva** – ovvero la riapertura della stessa laddove, nel frattempo, siano stati chiusi il controllo o la verifica fiscale – fermi restando:

(c) la **sussistenza** e l'**attualità** degli elementi di **rischio** a suo tempo acquisiti;

(d) la necessità di effettuare un **preventivo coordinamento** con l'Ufficio dell'**Agenzia** destinatario delle informazioni in precedenza trasmesse dal Reparto, per evitare duplicazione di interventi.

c. **Ulteriori disposizioni**

Nel caso di **indagini di polizia giudiziaria delegate in corso** per **violazioni penal-tributarie** di cui al **D.Lgs. n. 74/2000**, nei confronti di un contribuente che, sulla base della consultazione della funzionalità *sub* 1, risulti aver avanzato istanza di adesione all'istituto, **sarà chiesto all'Autorità Giudiziaria** di valutare la possibilità di concedere il nulla osta per **informare l'Agenzia delle Entrate** in merito al fatto che:

(1) il **contribuente** che ha formulato **richiesta di emersione** ha già avuto **formale conoscenza** del procedimento penale a suo carico[25];

(2) il **procedimento** penale è **relativo all'ambito oggettivo della procedura**.

Tenuto conto di quanto evidenziato *sub* 2.c.(7), questa comunicazione consentirà all'Agenzia di disporre di un più completo **quadro di informazioni**, nell'ambito della propria attività istruttoria, anche per valutare il rigetto dell'istanza, qualora ricorra una delle **cause di inammissibilità** prevista dall'art. 5-*quater*, comma 2, del D.L. n. 167/1990, ovvero l'irrogazione delle sanzioni amministrative in misura piena.

4. CONCLUSIONI

Codesti Comandi vorranno diramare tempestivamente le presenti direttive ai Reparti dipendenti, richiamando l'attenzione a un esame attento e alla scrupolosa osservanza.

Eventuali problematiche, come di consueto, saranno tempestivamente rappresentate a questo Comando Generale – III Reparto.

d'ordine
IL CAPO DEL REPARTO
(Gen. B. Stefano Screpanti)

[25] Come già precisato, la valenza preclusiva della formale conoscenza vale anche con riguardo ai soggetti concorrenti nel reato, ai sensi dell'art. 5-*quater*, comma 2, secondo periodo, del D.L. n. 167/1990.