

XVII legislatura

A.S. 2070:

**"Conversione in legge del decreto-
legge 30 settembre 2015, n. 153,
recante misure urgenti per la finanza
pubblica"**

Ottobre 2015
n. 35



servizio del bilancio
del Senato



Servizio del Bilancio

SBilancioCU@senato.it

 [@SR_Bilancio](https://twitter.com/SR_Bilancio)

Direttore dott. Renato Loiero

Segreteria tel. 5790

Uffici

**Documentazione degli effetti
finanziari dei testi legislativi**

dott. Fortunato Lambiase tel. 3786

**Verifica della quantificazione degli oneri connessi
a testi legislativi in materia di entrata**

avv. Giuseppe Delreno tel. 2626

**Verifica della quantificazione degli oneri connessi
a testi legislativi in materia di spesa**

dott. Daniele Bassetti tel. 3787

Segretari parlamentari

dott.ssa Anna Elisabetta Costa

dott.ssa Alessandra Di Giovambattista

sig. Cristiano Lenzini

dott. Vincenzo Bocchetti

dott. Maurizio Sole

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

Servizio del bilancio, (2015). Elementi di documentazione, "A.S. 2070: "Conversione in legge del decreto-legge 30 settembre 2015, n. 153, recante misure urgenti per la finanza pubblica"", ED35, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura

INDICE

<i>Articolo 1 (Copertura effetti finanziari negativi mediante utilizzo delle maggiori entrate di cui all'art. 1 della legge n. 186 del 2014)</i>	<i>1</i>
<i>Articolo 2 (Disposizioni in materia di collaborazione volontaria)</i>	<i>7</i>

Articolo 1

(Copertura effetti finanziari negativi mediante utilizzo delle maggiori entrate di cui all'art. 1 della legge n. 186 del 2014)

L'articolo 1 in esame modifica gli strumenti della copertura finanziaria disposta nell'ambito del meccanismo della clausola di salvaguardia di cui all'articolo 1, comma 632, terzo periodo, della [legge 23 dicembre 2014, n. 190](#) (legge di stabilità per il 2015)¹: si dispone, a tal fine e per il solo anno **2015**, l'utilizzo di **quota parte delle maggiori entrate derivanti dalle procedure di *voluntary disclosure*** per la regolarizzazione dei capitali detenuti all'estero, in luogo dell'impiego delle entrate derivanti dall'aumento dell'accisa sui carburanti che slitta conseguentemente all'anno 2016.

Nel dettaglio, il provvedimento dispone che:

a) in caso di mancato rilascio delle autorizzazioni degli organismi europei alle misure di deroga in relazione all'estensione del *reverse charge* alla grande distribuzione ed all'introduzione dello *split payment*, alla copertura degli effetti finanziari negativi che ne deriverebbero si provveda, per l'anno 2015, con le maggiori entrate derivanti dalla c.d. *voluntary disclosure*, attestate dall'Agenzia delle entrate nel medesimo anno sulla base delle richieste di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, acquisite dalla medesima Agenzia;

b) conseguentemente, venga meno il riferimento al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli che avrebbe disposto l'incremento di aliquota dell'accisa, entro la data del 30 settembre 2015, per l'eventualità del mancato rilascio delle predette autorizzazioni UE;

c) l'importo da coprire sia ridefinito in 728 mln di euro (in luogo dei previgenti 1.716 mln) e sia fissata la nuova decorrenza dell'incremento, eventuale, delle accise sui carburanti, a partire dall'anno 2016 (in luogo del 2015).

L'articolo 1, commi 629-632, della legge n. 190 del 2014 ha apportato alcune novità in materia di IVA, incrementando tra l'altro il numero delle ipotesi di applicazione del meccanismo di inversione contabile (c.d. *reverse charge*): tale sistema è stato esteso tra l'altro al settore della **grande distribuzione alimentare (ipermercati, supermercati e discount alimentari)**.

¹ Si ricorda che la legge di stabilità per l'anno 2015 all'articolo 1, comma 632, reca disposizioni per il mancato rilascio delle misure di deroga da parte del Consiglio UE in ordine all'introduzione del regime IVA del c.d. *reverse charge* nella grande distribuzione e del c.d. *split payment* per le forniture nei confronti delle pubbliche amministrazioni, prevedendo a compensazione delle mancate maggiori entrate associate all'introduzione delle misure predette un incremento dell'aliquota dell'accisa sui carburanti da adottarsi entro il 30 giugno 2015 in misura tale da assicurare maggiori entrate per 1.716 mln di euro a decorrere dal 2015 (successivamente il termine è stato differito al 30 settembre 2015).

Per *reverse charge* o inversione contabile si intende un particolare meccanismo che prevede il trasferimento di una serie di obblighi relativi alle modalità con cui viene assolta l'Iva, dal cedente di beni / servizi all'acquirente (in deroga alla disciplina generale in materia di imposta sul valore aggiunto). In tal modo, l'acquirente risulta allo stesso tempo creditore e debitore del tributo, con obbligo di registrare la fattura sia nel registro degli acquisti che in quello delle fatture. Tale sistema, ritenuto particolarmente efficace nella prevenzione delle frodi IVA, è applicabile nell'ordinamento italiano in una serie di ipotesi specifiche; l'ordinamento UE ne prevede altresì l'applicazione, ancorché temporanea e facoltativa, in settori considerati particolarmente a rischio di frode.

Le norme della legge di stabilità per l'anno 2015 hanno subordinato l'efficacia dell'estensione del *reverse charge* al settore della grande distribuzione ad **un'apposita autorizzazione UE**, ai sensi della disciplina comunitaria in materia di IVA (rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, di una **misura di deroga** ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni).

Il richiamato articolo 395 della direttiva 2006/112/CE affida al Consiglio, con delibera all'unanimità adottata su proposta della Commissione, la possibilità di autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva stessa, allo scopo di **semplificare la riscossione** dell'imposta o di **evitare talune evasioni o elusioni fiscali**. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale. Lo Stato membro che desidera introdurre le misure in deroga invia una domanda alla Commissione fornendole tutti i dati necessari. Se la Commissione ritiene di non essere in possesso di tutti i dati necessari, essa contatta lo Stato membro interessato entro due mesi dal ricevimento della domanda, specificando di quali dati supplementari necessita. Non appena la Commissione dispone di tutti i dati che ritiene necessari per la valutazione, ne informa lo Stato membro richiedente entro un mese e trasmette la domanda, nella lingua originale, agli altri Stati membri. Entro i tre mesi successivi all'invio dell'informazione, la Commissione presenta al Consiglio una proposta appropriata o, qualora la domanda di deroga susciti obiezioni da parte sua, una comunicazione nella quale espone tali obiezioni. La procedura deve essere completata, in ogni caso, entro otto mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione. In specifici casi di "imperativa urgenza" la procedura di cui ai paragrafi 2 e 3 è completata entro sei mesi dal ricevimento della domanda da parte della Commissione.

Il **22 maggio 2015**, la Commissione europea ha trasmesso al Consiglio una Comunicazione (**COM(2015)214 final**)- a norma dell'articolo 395 della direttiva 2006 /112/ - con la quale **si oppone alla richiesta italiana di deroga** alla disciplina comunitaria dell'IVA per la materia della grande distribuzione; la Commissione rilevava che un'applicazione indistinta e globale del *reverse charge* ad un alto numero di prodotti, destinati essenzialmente al consumo finale, non potesse essere considerata una misura speciale prevista dall'articolo 395 della direttiva Iva. Inoltre, la Commissione riteneva che non ci fossero prove sufficienti del fatto che la misura richiesta potesse contribuire a contrastare le frodi; al contrario, reputava che la misura in questione implicasse seri **rischi di frode** a scapito del settore delle vendite al dettaglio e a scapito di altri Stati membri. Infine, la Commissione non ha condiviso la stima di impatto positivo effettuata dalle Autorità italiane, perché la misura in questione non risultava utile

alla prevenzione di tutte le tipologie di frodi alla base dell'evasione dell'imposta, ma principalmente delle "frodi carosello", ovvero le forme di evasione realizzate cedendo o prestando più volte gli stessi beni o servizi tra vari Stati membri senza alcun versamento di IVA all'erario.

La legge di stabilità ha invece disposto l'introduzione del c.d. *split payment* con efficacia immediata (1 gennaio 2015). Anche in relazione a tale innovazione è stato previsto, ai sensi della disciplina europea, il rilascio di una apposita misura di deroga.

Il meccanismo di "*split payment*" è costituito da speciali modalità di versamento dell'imposta sul valore aggiunto, per le operazioni effettuate nei confronti di enti pubblici che non risultano debitori d'imposta: al fornitore del bene o del servizio viene erogato il solo importo del corrispettivo pagato dalla P.A., al netto dell'IVA indicata in fattura; l'imposta è quindi sottratta alla disponibilità del fornitore e acquisita direttamente dall'Erario. La norma è entrata in vigore il 1° gennaio 2015, facendo salva la necessaria acquisizione dell'autorizzazione UE. Il 12 giugno 2015 la Commissione Europea ha annunciato l'espressione di un parere favorevole sulle misure riguardanti lo *split payment*. La proposta della Commissione subordina tale misura a precisi limiti temporali (fino al 31 dicembre 2017).

Il Consiglio², in accoglimento della proposta, ha autorizzato l'Italia, in deroga all'articolo 206 della direttiva 2006/112/CE, a prevedere che l'IVA dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi alle pubbliche amministrazioni debba essere versata dall'acquirente/destinatario su un apposito conto bancario bloccato dall'Amministrazione fiscale. La misura di deroga trova applicazione temporanea (dal 1 gennaio 2015 al 31 dicembre 2017).

Si rammenta che l'Italia ha assicurato che non chiederà il rinnovo dell'autorizzazione.

Con riferimento **all'importo di 1.716 milioni**, riferito agli effetti finanziari associati allo *split payment* ed al *reverse charge*, si segnala che la RT originaria associata al ddl di stabilità 2015 lo specificava quantificando, rispettivamente, **le due misure in 988 milioni e 728 milioni di euro di recupero di entrate**.

Si rammenta che il comma 632 - modificato dal provvedimento in esame - prevedeva, in caso di mancato rilascio delle citate misure di deroga alla disciplina comunitaria dell'IVA in materia di *reverse charge* per la grande distribuzione alimentare e di *split payment*, un **aumento dell'aliquota dell'accisa sui carburanti tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 1.716 milioni di euro**, a decorrere dal **2015**.

Nello specifico, si affidava a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, da adottare entro il 30 settembre 2015³ la determinazione di un aumento dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a complessivi 1.716 milioni di euro a decorrere dal 2015.

² Con Decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 del 14 luglio 2015 in GU dell'UE n.217 del 18 agosto 2015.

³ Termine così prorogato - rispetto a quello originario del 30 giugno 2015 di cui all'articolo 1, comma 632, della legge di stabilità 2015 - dall'articolo 14 del decreto-legge n. 78 del 2015.

Recenti interventi normativi in materia di accise

La materia delle accise sui carburanti è interessata da diversi interventi normativi; in particolare, dal 1° gennaio 2015 l'aliquota di accisa sulla benzina è pari a 728,40 euro per mille litri e quella sul gasolio usato come carburante a 617,40 euro per mille litri⁴.

Si ricorda inoltre che la legge di stabilità per l'anno 2014 (articolo 1, comma 626 della legge n. 147 del 2013) ha stabilito un ulteriore aumento delle accise sui carburanti (benzina, benzina con piombo e gasolio usato come carburante) per il periodo dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2018, da disporsi con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle dogane da adottare entro il 31 dicembre 2016, in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 220 milioni di euro per l'anno 2017 e a 199 milioni di euro per l'anno 2018.

L'articolo 19, comma 3, del D.L. n. 91 del 2014 ha altresì disposto un ulteriore aumento, decorrente dal 1° gennaio 2019, dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché dell'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante. L'incremento sarà disposto da un provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli da adottare entro il 30 novembre 2018 con efficacia dalla data di pubblicazione sul sito internet dell'Agenzia, tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 140,7 milioni di euro nel 2019, a 146,4 milioni di euro nel 2020 e a 148,3 milioni di euro a decorrere dal 2021.

La legge di stabilità per l'anno 2015, all'articolo 1, comma 718, prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2018, con provvedimento del direttoriale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché l'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante, sarà aumentata in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 700 milioni di euro per l'anno 2018 e ciascuno degli anni successivi.

Si segnala da ultimo, l'incremento delle accise ipotizzato ai sensi dell'articolo 10, comma 9 del Decreto-Legge 31 dicembre 2014, n.192 (c.d. mille proroghe) sempre nell'ambito di un meccanismo di salvaguardia. Si prevede infatti che, qualora dal monitoraggio delle entrate attese dalla c.d. *voluntary disclosure*, fosse emerso un andamento tale da non consentire la copertura di quota parte degli oneri derivanti dall'articolo 15 del DL n. 102 del 2013 (c.d. decreto- legge IMU) il Ministro dell'economia e delle finanze, con proprio decreto, da emanare entro il 30 settembre 2015, avrebbe stabilito l'aumento della misura degli acconti ai fini dell'IRES e dell'IRAP, dovuti per il periodo d'imposta 2015, e l'aumento, a decorrere dal 1° gennaio 2016, delle accise di cui alla *Direttiva del Consiglio 2008/118/CE* del 16 dicembre 2008, in misura tale da assicurare il conseguimento dei predetti obiettivi anche ai fini della eventuale compensazione delle minori entrate che si dovessero generare per effetto dell'aumento degli acconti.

Per quanto riguarda le entrate derivanti dalla *voluntary disclosure*, si evidenzia che quota parte di dette risorse è destinata (dall'articolo 10, comma 9 del D.L. n. 192 del 2014)⁵ anche a sterilizzare gli aumenti degli acconti IRES ed IRAP per l'anno 2015 e gli incrementi di accisa sui carburanti, a decorrere dal 2016, in attuazione della clausola di salvaguardia contenuta nell'articolo 15, comma 4, del D. L. n. 102 del 2013 (cd. decreto legge IMU), a copertura degli oneri di cui al provvedimento da ultimo citato. Il minor gettito da coprire per la disattivazione della clausola di salvaguardia del D.L. 102/2013 (cfr. art. 10, comma 9 del DL 192 del 2014) è pari a **671,1 milioni di euro** per l'anno 2015 ed a **17,8 milioni di euro a decorrere dall'anno 2016**.

Si precisa, in altri termini, che qualora l'andamento delle entrate provenienti dalla procedura di collaborazione volontaria non avesse consentito la

⁴ Art. 1, comma 487 della legge n. 228 del 2012. Aliquote di imposta vigenti al 1 gennaio 2015.

⁵ Si fa rinvio a quanto sopra ricordato circa i più recenti provvedimenti normativi in materia di accise.

copertura degli oneri derivanti dall'articolo 15 del decreto-legge n. 102 del 2013, la norma (art. 10, comma 9, del c.d. milleproroghe per l'anno 2015) - come esposto nell'apposito *box* dedicato alle accise - avrebbe richiesto l'attivazione della clausola di salvaguardia in essa disciplinata, con conseguente incremento della percentuale degli acconti IRES e IRAP per il periodo d'imposta 2015 e un aumento delle accise a decorrere del 2016.

Si ricorda inoltre che la legge 186/2014, nell'introdurre la c.d. *voluntary disclosure* ha stabilito, all'articolo 1, comma 7, che le entrate, non scontate ai fini dei saldi di finanza pubblica, devono affluire in un apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, per essere destinate, anche mediante riassegnazione:

a) al pagamento dei debiti commerciali scaduti in conto capitale, anche prevedendo l'esclusione dai vincoli del patto di stabilità interno;

b) all'esclusione dai medesimi vincoli delle risorse assegnate a titolo di cofinanziamento nazionale dei programmi dell'Unione europea e di quelle derivanti dal riparto del Fondo per lo sviluppo e la coesione;

c) agli investimenti pubblici;

d) al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, di cui all'articolo 1, comma 431, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, e successive modificazioni.

La RT ricorda che la disposizione in esame - modificando la clausola di salvaguardia prevista dall'articolo 1, comma 632, terzo periodo della legge di stabilità 2015 - stabilisce che, per l'anno 2015, alla copertura degli effetti finanziari derivanti dal mancato rilascio della misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, si provveda mediante l'utilizzo delle entrate di cui all'articolo 1, della legge n. 185 del 23 dicembre 2014 (procedura di emersione volontaria, cd. "voluntary disclosure") anziché tramite aumento delle aliquote delle accise sui carburanti. Viene poi indicata la stima di 728 milioni di euro annui a decorrere dal 2015⁶.

Afferma poi che le entrate derivanti dalla procedura di emersione volontaria - che non erano state oggetto di stima preventiva per ragioni prudenziali - ammontano secondo i dati comunicati dall'Agenzia delle Entrate sulla base dell'analisi di parte delle dichiarazioni già acquisite - a 1.406 milioni di euro e, pertanto, sono sufficienti ad assicurare sia la predetta copertura, sia la copertura degli oneri di cui all'articolo 15 del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102, convertito con modificazioni dalla legge 28 ottobre 2013, n. 124, secondo quanto previsto dal comma 9 dell'articolo 10 del decreto-legge n. 192 del 31 dicembre 2014 (cd. decreto "milleproroghe"), convertito dalla legge n. 11 del 27 febbraio 2015.

Per i profili di carattere finanziario, si evidenzia che la Nota di aggiornamento al DEF 2015 indica, nel prospetto delle entrate *una tantum*, la

⁶ Per quanto il tenore letterale della frase non significhi espressamente questo, la stima dovrebbe essere riferita agli effetti negativi conseguenti alla mancata possibilità di estendere il reverse charge alla grande distribuzione, in conseguenza della pronuncia degli organismi europei, nonché all'importo che sarebbe stato necessario acquisire tramite aumento delle accise, con riferimento alla legislazione previgente.

stima del gettito previsto per la emersione dei capitali detenuti all'estero (*voluntary disclosure*) che risulta pari a 671 milioni nel 2015 e a 18 milioni nel 2016.

Il Governo, in risposta alla richiesta di chiarimento⁷ per conoscere se la quota di risorse utilizzata dal D.L. n. 192/2014 esaurisse o meno l'ammontare complessivo delle entrate che si stima di realizzare per effetto delle disposizioni in materia di *voluntary disclosure* introdotte dalla legge n. 186/2014, ha fatto presente che al momento non si dispone di informazioni su tale recupero di gettito e che tuttavia, sulla base delle prime indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, in relazione alle istanze presentate, gli imponibili dichiarati conducono ad ipotizzare un ammontare di introiti superiori a quelli attualmente iscritti in bilancio nel pertinente capitolo, pari a 671 milioni di euro⁸.

Si prende atto del fatto che, a pochi giorni di distanza dalle citate dichiarazioni, il Governo afferma in RT di disporre a titolo di introiti da *voluntary disclosure* di un importo pari a circa 1,4 miliardi di euro, che risulterebbe dunque sufficiente ad assicurare il fabbisogno finanziario derivante dal c.d. "milleproroghe 2015" (art. 10, comma 9) e quella in oggetto (art. 1, comma 632, della legge finanziaria 2015).

Tuttavia, si rende opportuno un chiarimento circa gli effetti finanziari, in termini di cassa, che deriverebbero dalla possibilità per i contribuenti aderenti alla collaborazione volontaria di poter accedere al versamento rateale del dovuto (in tre rate mensili di pari importo); circostanza questa che, unitamente al disposto differimento dei termini per la presentazione dell'istanza e per l'integrazione della documentazione⁹, potrebbe determinare un differimento degli incassi nell'anno successivo a quello in corso, con conseguente rischio di squilibrio finanziario per l'anno 2015.

In via ulteriore si osserva che poiché l'introduzione dello *split payment* è stata effettuata a regime, il carattere temporaneo dell'autorizzazione del Consiglio UE in materia (fino al 31 dicembre 2017), in ottica prudenziale, dovrebbe indurre sin d'ora a tener conto della predetta decisione e dei suoi riflessi finanziari, adeguando la vigente disciplina al fine di conformare la stessa alla decisione del Consiglio UE, anche in considerazione del fatto che l'Italia si è impegnata a non reiterare la richiesta. Si ricorda che l'impatto finanziario dello *split payment*, sulla base della stima del Governo, è pari a 988 mln di euro per anno a regime e che dunque, a partire dal 1 gennaio 2018, in conseguenza del venir meno dell'autorizzazione UE, sarà necessario assicurare una corrispondente copertura.

⁷ Di cui al Dossier n. 10 del 28 settembre sulla Nota di aggiornamento al DEF dei Servizi Bilancio della Camera dei deputati e del Senato.

⁸ Cfr. Camera dei deputati, VI C.p, Allegato 30 settembre 2015, Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2015. Documentazione depositata dal rappresentante del Governo

⁹ Dal 30 settembre al 30 novembre, con la possibilità di integrare la documentazione entro il 30 dicembre c.a).

Considerata poi la natura *una tantum* delle entrate da *voluntary disclosure*, andrebbero chiarite le implicazioni della misura in ordine alla determinazione del saldo strutturale.

A riguardo, si rammenta che, gli obiettivi di bilancio annuali e di medio termine dei paesi dell'Unione europea sono fissati in termini strutturali sottraendo dal saldo di bilancio nominale la componente ciclica e gli effetti delle misure *una tantum* e di altre misure temporanee. Il Codice di condotta per l'implementazione del Patto di stabilità e crescita¹⁰ definisce le misure *una tantum* e temporanee come “...*provvedimenti aventi effetti transitori sul bilancio pubblico, incapaci però di produrre cambiamenti duraturi sui saldi strutturali*”. A fini esemplificativi, il Codice di condotta (cfr. nota n. 3 del documento) include tra le *una tantum*: la vendita di beni patrimoniali non finanziari, gli incassi derivanti da aste di vendita di licenze di proprietà pubblica, le entrate connesse ai condoni fiscali, gli incassi derivanti dal trasferimento di obblighi pensionistici e le spese di emergenza di breve periodo connesse a disastri naturali¹¹.

Articolo 2 **(Disposizioni in materia di collaborazione volontaria)**

L'articolo 2 modifica alcune disposizioni della **procedura di collaborazione volontaria** introdotta dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186.

La collaborazione volontaria (“voluntary disclosure”)

La legge 186 del 2014 ha introdotto nell'ordinamento la disciplina della collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*) in materia fiscale.

Le norme sostanzialmente riprendono il contenuto dell'articolo 1 del decreto-legge n. 4 del 2014, soppresso durante l'esame del provvedimento in sede parlamentare. Con riferimento al soppresso articolo 1, la legge di conversione del D.L. 4/2014 (legge n. 50 del 2014) ha esplicitamente fatto salva la validità degli atti e dei provvedimenti adottati nonché gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base delle disposizioni soppresse.

A tal fine (articolo 1, comma 1) sono stati inseriti nel decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, in materia di monitoraggio fiscale, **gli articoli da 5-*quater* a 5-*septies***, per contrastare fenomeni di evasione ed elusione fiscale consistenti nell'allocazione fittizia della residenza fiscale all'estero e nell'illecito trasferimento o detenzione all'estero di attività che producono reddito. I soggetti che detengono attività e beni all'estero ed hanno omesso di dichiararli possono sanare la propria posizione nei confronti dell'erario pagando l'intera misura delle imposte dovute. Per effetto della collaborazione volontaria viene altresì garantita la non punibilità per alcuni reati fiscali e il pagamento in misura ridotta delle sanzioni tributarie.

¹⁰ *Specifications on the implementation of the Stability and Growth Pact and Guidelines on the format and content of Stability and Convergence Program*, disponibile all'URL http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/pdf/coc/code_of_conduct_en.pdf.

¹¹ Un'analisi di maggior dettaglio è fornita da altre pubblicazioni della Commissione europea¹¹ che, oltre a sottolineare che le misure in questione presentano un carattere non ricorrente, integrano la lista aperta del Codice di condotta con altre voci, aventi parimenti carattere meramente indicativo. Tali voci includono, tra l'altro, le modifiche legislative di carattere temporaneo aventi effetti sulla tempistica degli incassi e dei pagamenti con effetti positivi sul bilancio, le modifiche di aliquote fiscali chiaramente annunciate come temporanee, gli effetti conseguenti a sentenze della Corte di giustizia europea, o a decisioni di altre istituzioni, sia nel caso che queste comportino incassi (come i rimborsi al governo di sussidi, a seguito di decisioni della Commissione), sia nel caso che ne derivino pagamenti (come i rimborsi di imposte dichiarate illegittime); le operazioni di cartolarizzazione con effetti positivi sul bilancio, le spese di breve periodo a carattere emergenziale connesse con grandi eventi eccezionali (come le azioni militari).

La procedura non può essere utilizzata se la richiesta di accesso è presentata dopo che l'autore ha avuto conoscenza dell'inizio di attività di accertamento fiscale o di procedimenti penali per violazioni tributarie, ed opera per le violazioni dichiarative commesse **sino al 30 settembre 2014**.

Si introduce un nuovo reato fiscale che punisce coloro i quali, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, esibiscano o trasmettano documentazione e dati non rispondenti al vero.

Inoltre, l'**articolo 3** della legge introduce, attraverso l'aggiunta del nuovo articolo 648-ter.1 al codice penale, il reato di **autoriciclaggio**, attribuendo rilevanza penale alla condotta di chi, avendo commesso un delitto non colposo, sostituisca o trasferisca o comunque impieghi denaro, beni o altre utilità in attività economiche o finanziarie, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa.

I commi da 2 a 4 dell'articolo 1 **estendono** la procedura di collaborazione volontaria, con modalità simili, ai **contribuenti** autori di violazioni riguardanti obblighi di dichiarazione per attività detenute **in Italia (cd. collaborazione volontaria nazionale)**, in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive e imposta sul valore aggiunto, nonché alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta (vale a dire, agli enti e società di capitali cui all'articolo 73 del Tuir, cd. soggetti Ires).

Con le [circolari n.10/E del 13 marzo 2015](#) e [n. 27/E del 16 luglio 2015](#) l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle novità introdotte dalla legge n. 186/2014; inoltre, le [circolari n. 30/E dell'11 agosto 2015](#) e [n. 31/E del 28 agosto 2015](#) contengono risposte a specifici quesiti.

Con il **provvedimento** del [14 settembre 2015 n.116808/2015](#) l'Agenzia delle entrate ha disposto che la trasmissione della **relazione di accompagnamento** all'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria e della **relativa documentazione a supporto** sia effettuata **entro 30 giorni dalla data di presentazione della prima o unica istanza**.

Con gli ulteriori chiarimenti pubblicati il 15 settembre 2015, l'Agenzia ha ribadito che le norme in tema di *voluntary disclosure* (articolo 5-*quater*, comma 3, del D.L. n. 167 del 1990) stabiliscono che entro trenta giorni dalla data di esecuzione dei versamenti relativi alla procedura di collaborazione, l'Agenzia delle Entrate deve comunicare all'Autorità giudiziaria la conclusione della procedura di collaborazione volontaria, affinché questa informazione sia utilizzata per l'applicazione delle cause di non punibilità previste dalle stesse norme (in particolare dall'articolo 5-*quinqüies*, comma 1, lettere *a*) e *b*)). Le stesse cause di non punibilità si applicano anche alle ipotesi introdotte dall'articolo 2, comma 4, del Decreto-legge n. 128/2015 in relazione a imponibili, imposte e ritenute, correlati alle attività dichiarate nell'ambito della *disclosure* per i periodi d'imposta per i quali è scaduto il termine per l'accertamento.

Al fine di poter assolvere in maniera esaustiva ai prescritti obblighi comunicativi nei confronti dell'Autorità giudiziaria, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 14 settembre 2015 ha previsto la possibilità di indicare nella relazione (anche se già presentata) gli elementi relativi alle annualità non più accertabili, ma correlati alle attività dichiarate nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, concedendo più tempo per l'invio della stessa. Non si tratta, quindi, di un adempimento ulteriore, ma di una facoltà che consente al contribuente di evidenziare da subito all'Amministrazione finanziaria la sussistenza di cause di non punibilità per anni ricadenti fuori dal perimetro della *voluntary* e che può essere facilmente assolta anche attraverso la produzione di documenti attestanti la situazione patrimoniale al 31 dicembre dei periodi d'imposta coinvolti e comunque non anteriori al 2008.

Il comma 1 dell'articolo in esame apporta modificazioni al [decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 4 agosto 1990, n. 227](#), novellando gli articoli 5-*quater* e 5-*quinqüies*.

a) per quanto riguarda l'articolo 5-*quater*¹²:

¹² In materia di "collaborazione volontaria", in particolare, l'articolo descrive: le modalità di accesso alla procedura, le modalità di versamento, le norme applicative di accertamento e di decadenza.

1) si stabilisce la irrevocabilità della richiesta di accesso alla collaborazione volontaria e si prevede che la stessa non possa essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona;

2) si prevede, con la novella del comma 5, che la procedura di collaborazione volontaria possa essere attivata fino al 30 novembre 2015 e che l'istanza possa essere integrata con documenti ed informazioni entro il 30 dicembre 2015. Al fine di assicurare la trattazione unitaria delle istanze e la data certa per la conclusione dell'intero procedimento, i termini di decadenza per l'accertamento¹³, nonché i termini di decadenza per la notifica dell'atto di contestazione¹⁴, che scadono a decorrere dal 31 dicembre 2015, sono fissati, anche in deroga a quelli ordinari, al 31 dicembre 2016, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa.

b) con riferimento all'articolo 5-*quinquies*¹⁵:

1) è stabilita l'applicazione delle disposizioni in materia di prevenzione del riciclaggio e di finanziamento del terrorismo di cui al [decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231](#), ad eccezione di quanto previsto dall'articolo 58, comma 6, del medesimo decreto¹⁶ (con l'introduzione della nuova lettera b) *bis*) al 1 comma 1);

2) (intervenendo sul comma 3) è previsto, in relazione al reato di utilizzo di denaro o beni provenienti da attività illecite (art. 648 *ter* 1 c.p.) che le condotte ivi previste non siano punibili se commesse in relazione ai delitti di cui al comma 1, lettera a), dell'articolo 5-*quinquies* sino alla data del 30 novembre 2015, entro la quale può essere attivata la procedura di collaborazione volontaria, o sino alla data del 30 dicembre 2015 in presenza di integrazione dell'istanza o di presentazione dei documenti e delle informazioni di cui all'articolo 5 *quater*, comma 1, lettera a).

Il comma 2 stabilisce che, ai soli fini della collaborazione volontaria, le disposizioni di cui all'articolo 5, commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* del [decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218](#)¹⁷, nel testo vigente alla data del 30 dicembre

¹³ Di cui all'[articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), e all'[articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#).

¹⁴ Ai sensi dell'[articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#).

¹⁵ In materia di effetti della procedura della collaborazione volontaria in cui si evidenzia la punibilità delle violazioni, le sanzioni e le relative misure, nonché le modalità per il perfezionamento della procedura della collaborazione volontaria.

¹⁶ Si ricorda che tale norma stabilisce che la violazione del divieto di cui all'articolo 50, comma 2 (che pone il divieto di utilizzo in qualunque forma di conti o libretti di risparmio in forma anonima o con intestazione fittizia aperti presso Stati esteri), è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria dal 10 per cento al 40 per cento del saldo.

¹⁷ Si rammenta che i commi indicati sono stati abrogati a decorrere dal 1° gennaio 2015 dall'art. 1, comma 637, lett. c) n. 1.2 legge n. 190/2014; la disposizione in commento le fa invece rivivere fino alla data del 31 dicembre 2016 ai soli fini della collaborazione volontaria. Nello specifico i richiamati commi dell'articolo 5 prevedono:

2014, continuano ad applicarsi fino al 31 dicembre 2016 e che l'ammontare di tutte le prestazioni corrisposte dalla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità Svizzera (LPP), in qualunque forma erogate, siano assoggettate, ai fini delle imposte dirette, su istanza del contribuente, all'aliquota del 5 per cento.

Con riferimento a tale ultima disposizione - che si applica ai soggetti con domicilio fiscale in Italia - si riporta di seguito un quadro della normativa in merito di regime fiscale dei lavoratori frontalieri in Svizzera.

Frontalieri con la Svizzera entro 20 km dal confine

La Convenzione stipulata nel 1976 tra Italia e Svizzera per evitare le doppie imposizioni, **ratificata con legge 23 dicembre 1978, n. 943**, prevede (diversamente dalle altre convenzioni bilaterali stipulate dall'Italia con altri Paesi confinanti quali la Francia e l'Austria) una **potestà impositiva esclusiva nel Paese di lavoro**, secondo le relative norme di diritto interno, **con compensazione finanziaria a favore dei comuni italiani di confine**. Pertanto il **cittadino residente in un comune italiano** entro la fascia di confine di 20 km che si reca quotidianamente in Svizzera per lavoro, facendo comunque ritorno, la sera, al proprio domicilio italiano, **non deve versare tasse in Italia sul reddito percepito in Svizzera**: tutto il reddito di lavoro dipendente prodotto nel territorio svizzero è assoggettato ad imposizione (secondo i tre livelli di tassazione federale, cantonale e comunale) soltanto in Svizzera.

Il nuovo Protocollo tra Italia e Svizzera contro le doppie imposizioni

Il 23 febbraio 2015 i rappresentanti dei Governi italiano e svizzero hanno firmato un **Protocollo** che modifica la Convenzione per evitare le doppie imposizioni e consente lo scambio di informazioni su richiesta ai fini fiscali, prefigurando la fine del segreto bancario. Il Protocollo dovrà essere ratificato dai rispettivi Parlamenti. La Svizzera, impegnandosi allo scambio di informazioni, viene equiparata ai fini della *voluntary disclosure* ad un Paese non *black list*. La Svizzera si è impegnata ad adottare lo scambio automatico di informazioni a partire dal 2018, con riferimento all'annualità 2017. Nel Consiglio dei Ministri del 27 agosto 2015 è stato approvato il disegno di legge di ratifica ed esecuzione del Protocollo, sottoscritto il 23 febbraio 2015, di modifica della Convenzione Italia - Svizzera per evitare le doppie

- che il contribuente possa prestare adesione ai contenuti dell'invito di cui al comma 1 mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Alla comunicazione di adesione, che deve contenere, in caso di pagamento rateale, l'indicazione del numero delle rate prescelte, deve essere unita la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata. In presenza dell'adesione la misura delle sanzioni applicabili indicata nell'*articolo 2*, comma 5, è ridotta alla metà (comma 1-*bis*);
- che il pagamento delle somme dovute indicate nell'invito di cui al comma 1 debba essere effettuato con le modalità di cui all'*articolo 8*, senza prestazione delle garanzie ivi previste in caso di versamento rateale. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo al versamento della prima rata (comma 1-*bis*);
- che in caso di mancato pagamento delle somme dovute di cui al comma 1-*bis* il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provveda all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme a norma dell'*articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602* (comma 1-*quater*);
- che le disposizioni di cui ai commi 1-*bis*, 1-*ter* e 1-*quater* del presente articolo non si applichino agli inviti preceduti dai processi verbali di constatazione definibili ai sensi dell'*articolo 5-bis*, comma 1, per i quali non sia stata prestata adesione e con riferimento alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali stessi che consentono l'emissione degli accertamenti di cui all'*articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600* e all'*articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633* (comma 1-*quinquies*).

imposizioni e per regolare altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio. Il disegno di legge di ratifica è stato presentato alla Camera dei deputati in data 29 settembre 2015 (AC 3331). Insieme al protocollo, il 23 febbraio 2015 a Milano i due Ministri hanno anche firmato una '*road map*', ossia un **documento** politico che delinea il percorso per la prosecuzione dei negoziati tra i due Paesi su altri temi, tra cui la **tassazione dei lavoratori frontalieri** e le disposizioni per il Comune di Campione d'Italia.

La RT sintetizza le modifiche alla procedura di collaborazione volontaria disciplinata dagli articoli da *5-quater* a *5-septies* del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, volte a permettere ai contribuenti di beneficiare di un termine più lungo per predisporre l'istanza e reperire la documentazione necessaria, prevedendo altresì, per talune fattispecie, alcune semplificazioni nella determinazione dei redditi e dei maggiori imponibili.

Si afferma che l'articolo è suscettibile di determinare effetti positivi in termini di maggior gettito relativo alla collaborazione volontaria, che prudenzialmente non vengono quantificati.

Per i profili di carattere finanziario, si rileva che la RT non contiene alcun cenno rispetto ai profili di quantificazione degli effetti finanziari associabili alla disposizione di cui al comma 2, lettera b) dell'articolo in esame, riguardante l'assoggettamento all'aliquota del 5 per cento ai fini delle imposte dirette - su istanza del contribuente - delle prestazioni corrisposte dalla previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità svizzera, in qualunque forma erogate.

Ultimi dossier del Servizio del Bilancio

- Ago 2015 [Nota di lettura n. 107](#)
Schema di decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione (**Atto del Governo n. 185**)
- Set 2015 [Elementi di documentazione n. 27/1](#)
Organizzazione delle Agenzie fiscali (**Schema di D.Lgs. n. 181-bis**)
- " [Elementi di documentazione n. 28/1](#)
Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale (**Schema di D.Lgs. n. 182-bis**)
- " [Elementi di documentazione n. 29/1](#)
Semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione (**Schema di D.Lgs. n. 185-bis**)
- " [Elementi di documentazione n. 31/1](#)
Revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (**Schema di D.Lgs. n. 184-bis**)
- " [Nota di lettura n. 108](#)
Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio (**Atto del Governo n. 183-bis**)
- " [Elementi di documentazione n. 30/1](#)
Revisione del sistema sanzionatorio (**Schema di D.Lgs. n. 183-bis**)
- " [Nota di lettura n. 109](#)
Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (**Atto del Governo n. 184-bis**)
- " [Nota di lettura n. 110](#)
Schema di decreto del Presidente della Repubblica concernente regolamento recante disposizioni di attuazione della legge 30 giugno 2009, n. 85, concernente l'istituzione della banca dati nazionale del DNA e del laboratorio centrale per la banca dati nazionale del DNA (**Atto del Governo n. 202**)
- " [Elementi di documentazione n. 34](#)
Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale (**Doc. LVII, n. 3-bis Allegato II**)
- " [Documentazione di finanza pubblica, n. 10](#)
Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2015 (**Doc. LVII, n. 3-bis**)
- " [Elementi di documentazione n. 22/2](#)
Trasmissione telematica delle operazioni IVA e di controllo delle cessioni di beni effettuate attraverso distributori automatici (**D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 127**)
- " [Elementi di documentazione n. 21/2](#)
Misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese (**D.lgs.14 settembre 2015, n. 147**)
- " [Elementi di documentazione 23/2](#)
Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente (**D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128**)