
Casi pratici e questioni aperte in materia di voluntary disclosure

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 31 Agosto 2015

analisi di alcune casistiche pratiche in materia di Voluntary Disclosure: il caso dei procuratori, il problema dei non residenti, le somme ereditate in annualità non più controllabili, il problema delle cassette di sicurezza, l'esterovestizione, il problema dei prelievi non giustificati operati su conti correnti esteri...

[Abbiamo a disposizione un ottimo prodotto per simulare il calcolo della Voluntary Disclosure!](#)

Aspetti generali

La L. 15 dicembre 2014, n. 186, , vigente dal 1° gennaio 2015, ha introdotto una procedura straordinaria di collaborazione volontaria che consente ai contribuenti di riparare alle infedeltà dichiarative passate e porre le basi per un futuro rapporto col Fisco basato sulla reciproca fiducia (c.d. *voluntary disclosure* - VD).

Nell'apportare modificazioni al D.L. 1990, n. 167, convertito dalla L. 4.8.1990, n. 227, in materia di monitoraggio fiscale, la predetta legge ha rinviato l'attuazione della nuova normativa a un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, che è stato emanato il 30.1.2015, con prot. n. 2015/13193.

Con la circolare n. 10/E del 13.3.2015 sono state fornite le prime indicazioni ufficiali.

Ulteriori aspetti, non precedentemente chiariti, sono stati enucleati nella successiva circolare n. 27/E del 16.7.2015, con riferimento a casi specifici.

La procedura di VD

La citata legge istitutiva della VD - art. 1, c. 1, L. n. 186/2014 - ha introdotto a regime la disciplina della collaborazione volontaria, inserendo nel D.L. 28.6.1990, n. 167, in materia di monitoraggio fiscale, gli artt. da 5-*quater* a 5-*septies*, allo scopo di contrastare fenomeni di evasione ed elusione fiscale consistenti:

- nell'allocazione fittizia della residenza fiscale all'estero;

- nel trasferimento illecito all'estero di attività che producono reddito;
- nella detenzione illecita all'estero di attività che producono reddito.

La VD consente ai soggetti che detengono flussi finanziari e *stock* patrimoniali all'estero e hanno omesso di dichiararli di sanare la propria posizione pagando, in un'unica soluzione e senza possibilità di compensazione, l'intera misura delle imposte dovute oltre alle sanzioni in misura ridotta.

La VD comporta:

- la non punibilità per alcuni reati fiscali relativi agli obblighi dichiarativi, ovvero alla riduzione a metà delle pene;
- il pagamento in misura ridotta delle sanzioni amministrative tributarie.

La procedura non può essere utilizzata se la relativa richiesta è presentata dopo che l'autore ha avuto conoscenza dell'inizio di attività di accertamento fiscale o di procedimenti penali per violazioni tributarie, e opera per le violazioni dichiarative commesse sino al 30.9.2014, con possibilità di esperire la procedura fino al 30.9.2015.

Le norme introducono anche un nuovo reato fiscale che punisce (con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) coloro i quali, nell'ambito della procedura di VD, esibiscono o trasmettono documentazione e dati non rispondenti al vero.

La procedura è stata estesa anche ai contribuenti autori di violazioni riguardanti attività detenute in Italia nonché alle violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, IRAP e IVA, e alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta (e quindi ai soggetti IRES anche per violazioni di carattere sostanziale e non solo derivanti da obblighi dichiarativi).

Insieme alla procedura di VD le disposizioni in commento (art. 3, L. n. 186/2014) hanno introdotto, inserendo un nuovo art. 648-ter nel codice penale, il reato di autoriciclaggio, nel cui contesto viene attribuita 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.

Sotto il profilo penale, la VD esclude la punibilità:

1. di tutti i reati in materia di dichiarazione dei redditi e quindi non solo dell'infedele dichiarazione dei redditi di cui all'art. 4 del D.Lgs. 10.3.2000, n. 74 e dell'omessa dichiarazione di cui all'art. 5, ma anche dei reati contraddistinti da fraudolenza e cioè la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false prevista dall'art. 2 nonché la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici prevista dall'art. 3;
2. dei reati di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis) e di omesso versamento di IVA (art. 10-ter);
3. delle condotte previste dai reati 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

precedentemente indicati.

Queste esimenti trovano applicazione limitatamente a quelle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria.

Inoltre per le violazioni penali tributarie coperte dalla procedura di VD non sono punibili le ipotesi di **autoriciclaggio** commesse fino al 30.9.2015.

L'accesso alla VD da parte dei procuratori

La richiamata circolare n. 27/E del 2015 prende in esame diverse ipotesi di applicazione della VD, che intrecciandosi con altre disposizioni tributarie e istituti di definizione determinano alcune complicazioni.

Una delle prime questioni riguarda la posizione di coloro che sono stati delegati a operare su un rapporto bancario estero ma di fatto non hanno posto in essere operazioni (procuratori passivi).

Ha puntualizzato al riguardo l'Agenzia delle Entrate che, poiché la **detenzione** consiste nell'avere la disponibilità di una cosa, ossia nell'avere la possibilità di utilizzarla tutte le volte che si desidera, il conferimento di una delega a operare su di un rapporto all'estero senza alcuna limitazione equivale per il delegato alla detenzione dei valori presenti su tale rapporto, a prescindere dal fatto che questi effetti o meno delle operazioni.

Il delegato potrà quindi avvalersi della procedura di collaborazione volontaria, a prescindere dalla percezione di redditi collegati all'investimento estero o all'attività finanziaria estera. Tale soggetto tuttavia, non essendo il reale titolare delle attività all'estero, non sarà obbligato a far emergere eventuali maggiori imponibili non connessi con le attività stesse.

La fattispecie della detenzione, che è alla base dell'obbligo di emersione, non si configura qualora una persona sia chiamata ad operare su di un conto estero per operazioni indicate dallo stesso titolare del conto che, per loro natura, escludono che il delegato detenga le attività finanziarie allocate sul rapporto, oppure quando la delega riguarda un rapporto che è oggettivamente escluso dal monitoraggio fiscale.

A titolo esemplificativo, secondo quanto indicato nella circolare, non sono tenuti alla compilazione del quadro RW:

- gli amministratori di società di capitali che hanno il potere di firma sui conti correnti della società in uno Stato estero, che hanno la possibilità di movimentare capitali pur non essendo beneficiari dei relativi redditi;
- i soggetti che, sebbene delegati ad effettuare operazioni di investimento mobiliare su rapporti esteri, non possono effettuare operazioni di versamento e prelevamento o operazioni a queste corrispondenti.

Al fine di evitare disparità di trattamento, nel caso dei procuratori delegati che, pur intendendo aderire alla procedura, non possano usufruire degli effetti premiali previsti dalla stessa, se il waiver (autorizzazione alla trasmissione dei dati all'amministrazione italiana) non può essere prodotto a seguito della mancata autorizzazione al rilascio da parte dell'intestatario del rapporto, il procuratore potrà comunque accedere alla VD.

Per poter usufruire dei benefici, però, il soggetto delegato, nell'accedere alla procedura, dovrà produrre idonea documentazione che provi l'avvenuta rinuncia alla delega ovvero la revoca della stessa da parte dell'intestatario, sempre che il delegato (o il procuratore) non risulti beneficiario economico effettivo delle attività presenti sul rapporto.

Più in generale, in tutti i casi in cui il waiver non possa essere rilasciato perché un intestatario o eventuali altri soggetti che hanno la disponibilità del conto oggetto di VD non intendono avvalersi dell'istituto o comunque rilasciare l'autorizzazione, è sufficiente che il contribuente, prima di attivare la procedura, proceda a recedere dal medesimo conto.

I soggetti non iscritti all'Anagrafe dei residenti

In linea generale, le persone fisiche **non residenti** in Italia non rientrano tra i soggetti passivi tenuti agli adempimenti in materia di monitoraggio fiscale, e dunque tra i soggetti destinatari della legge.

Tuttavia, se la delega ad operare sul conto estero è stata rilasciata anteriormente al trasferimento della residenza del soggetto delegato, questi potrà aderire alla procedura internazionale per sanare le eventuali violazioni agli obblighi in materia di monitoraggio, commesse nei periodi d'imposta per i quali vi era tenuto in quanto residente in Italia.

L'ambito oggettivo della VD

Per quanto attiene alle **imposte sostitutive** che possono essere oggetto di VD, ha precisato la circolare che si tratta delle imposte relative a redditi prodotti all'estero (in sostanza i redditi di capitale percepiti all'estero, ai quali si applica la disposizione dell'art. 18 del TUIR e i redditi di capitale di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 239/1996, sui quali non è stata applicata l'imposta sostitutiva, ma anche i redditi diversi derivanti dalla realizzazione delle plusvalenze di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 461/1997), che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare nel modello UNICO e che, per poter accedere alla procedura, dovrà indicare nel modello per la richiesta di accesso.

Questi maggiori imponibili saranno assoggettati a imposta sostitutiva.

Le stesse considerazioni valgono per le imposte sostitutive delle imposte sui redditi relative a imponibili oggetto della procedura di collaborazione volontaria nazionale.

In presenza di redditi non dichiarati nei periodi di imposta riguardati dalla procedura, chi decida di aderire alla VD è obbligato a far emergere sia i redditi di locazione che gli eventuali imponibili, anche di origine nazionale, non dichiarati e non connessi all'attività estera per i medesimi periodi di imposta.

Fuoriescono dall'ambito della VD le violazioni dichiarative relative a redditi non connessi ad attività detenute in paesi *black list* per le annualità rientranti nell'ambito di applicazione del raddoppio dei termini di cui all'art. 12 del D.L. n. 78/2009.

Trasferimento della residenza e quadro RW

Un ulteriore aspetto chiarito dalla circolare in commento è quello relativo ai contribuenti che trasferiscono la propria residenza - nel caso ipotizzato dalla Svizzera all'Italia -, i quali abbiano omesso nel 2014 (periodo di imposta 2013) di produrre il quadro RW.

In tale ipotesi, secondo quanto puntualizzato nella pronuncia di prassi, il contribuente può alternativamente:

- sanare la situazione dichiarativa, con riguardo agli obblighi di monitoraggio fiscale, attraverso la VD;
- ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, a condizione che la dichiarazione dei redditi cui la violazione si riferisce sia stata validamente presentata.

Somme ereditate in annualità non più controllabili

Anche nel caso in cui il contribuente detenga conti in Svizzera costituiti da eredità ed «evasione aziendale» da oltre 30 anni - ulteriore ipotesi presa in esame dalla circolare - lo stesso potrà avvalersi di entrambi gli istituti posti a disposizione dall'ordinamento giuridico (RO e VD), secondo la propria valutazione soggettiva in merito a quale dei due possa considerarsi maggiormente vantaggioso per regolarizzare la propria posizione fiscale.

Inoltre, se si tratta di rapporti costituiti in Svizzera, occorre tener conto che tale Paese ha siglato un accordo con l'Italia per lo scambio automatico delle informazioni in linea con l'art. 26 del Modello OCSE.

Non si rendono quindi applicabili, nella situazione delineata, le disposizioni dell'art. 12 del D.L. n. 78/2009 in materia di raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento e per l'atto di contestazione, nonché delle sanzioni; le sanzioni relative agli obblighi di monitoraggio sono poi fissate nella misura del 3% anziché del 6%.

Paesi *black list* con e senza accordo

Per quanto è precisato nella circolare, la richiesta di VD deve riguardare le violazioni degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale nonché le infedeltà dichiarative commesse fino al 30.9.2014, in relazione a tutti i periodi di imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono decaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

Il D.L. n. 78/2009 - art. 12, commi 2-*bis* e 2-*ter* - ha previsto, rispettivamente, il raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento dei maggiori imponibili e il raddoppio dei termini di cui all'art. 20 del D.Lgs. n. 472/1997, nel caso in cui le attività siano detenute illecitamente in Paesi *black list*.

Il raddoppio viene meno qualora, come indicato dall'art. 5-*quater*, quarto comma, del D.L. n. 167/1990, ricorrano congiuntamente le condizioni previste dall'art. 5-*quinquies*, commi 4, primo periodo, lettera c), 5 e 7 dello stesso decreto.

Una delle condizioni affinché **non operi** il raddoppio dei termini è il caso in cui il paese *black list* presso il quale erano o sono detenuti gli investimenti e le attività estere oggetto della VD abbia stipulato con l'Italia, entro il 2.3.2015, **un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni** conforme al modello OCSE, anche con riferimento al periodo tra la data della stipula e quella dell'entrata in vigore dell'accordo.

L'emersione di contante o di altri valori depositati in cassette di sicurezza

il contribuente che intenda avvalersi della VD sarà tenuto a far emergere esclusivamente i valori a sua disposizione in Italia che siano stati il frutto di evasione fiscale in periodi d'imposta ancora aperti, fornendo ogni utile informazione e documento e indicando la disponibilità dei valori frutto di evasione fiscale come prova della stessa.

Se si tratta di somme «liquide», come nel caso del denaro contenuto in una cassetta di sicurezza, questi valori possono essere oggetto di VD solamente se detenuti in un Paese *black list* in violazione degli obblighi in materia di monitoraggio fiscale, in un periodo d'imposta per il quale non è decaduta la potestà di contestazione delle violazioni.

La prova della disponibilità in Italia del denaro deve essere data attraverso il versamento dello stesso su di un conto corrente appositamente aperto presso un intermediario finanziario.

Una società esterovestita monegasca

La VD può anche riguardare una società esterovestita - nel caso ipotizzato formalmente residente nel Principato di Monaco -: in tale ipotesi, ha precisato l'Agenzia, si tratta di una società «italiana», che in quanto tale rientra tra i soggetti tenuti agli adempimenti degli obblighi di monitoraggio fiscale.

Ai fini dell'accesso alla procedura, la società dovrà:

- richiedere un codice fiscale italiano;
- presentare per via telematica il modello di richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria internazionale in relazione alle violazioni commesse in materia di monitoraggio fiscale con riferimento alle attività finanziarie e patrimoniali dalla stessa detenute, nonché con riguardo agli eventuali imponibili, connessi o meno alle stesse.

Trattandosi, nel caso di specie, di società personale (società semplice), i soci residenti in Italia saranno tenuti a sanare le proprie violazioni reddituali mediante separate istanze di collaborazione volontaria da presentare personalmente, in applicazione del regime di trasparenza di cui all'art. 5, primo comma, del TUIR.

Le cause di inammissibilità

La VD non è ammessa nel caso in cui la presenza di una causa ostativa sia stata **formalmente conosciuta** dall'autore della violazione che richiede l'accesso alla stessa, o dai soggetti con questo solidalmente obbligati in via tributaria o da eventuali concorrenti nel reato.

Mentre non sussistono dubbi nelle ipotesi in cui un provvedimento

tributario o penale sia stato ricevuto dal medesimo soggetto che vuol aderire alla VD, sussistono incertezze se a riceverlo sia stato il soggetto solidalmente obbligato in via tributaria ovvero concorrente nel reato.

In queste ultime ipotesi, secondo quanto rileva l'Agenzia, *«dovrà esser cura dell'ufficio eccipire la causa di inammissibilità nel caso nel corso dell'istruttoria emergano elementi comprovanti la effettiva conoscenza (anche non formale) da parte del contribuente richiedente l'accesso alla procedura della causa ostativa formalizzata in capo agli altri soggetti solidalmente obbligati o concorrenti»*.

L'occultamento della conoscenza di una causa di inammissibilità, denotando la volontà di utilizzare illecitamente la stessa per godere indebitamente dei vantaggi premiali, comporta la denuncia all'AG per le valutazioni di competenza connesse alla ricorrenza del reato di cui all'articolo 5-septies del D.L. n. 167/1990 (esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti vero) e alla eventuale sanzionabilità della condotta del contribuente apparso ignaro.

I prelievi non giustificati operati su conti correnti esteri

I prelievi dai conti esteri costituiscono una variazione del patrimonio detenuto all'estero per il quale è necessario dimostrare o il rientro in Italia o la perdita del possesso.

Con specifico riferimento ai prelievi per contante, il rientro in Italia delle somme può essere dimostrato con la cd. *dichiarazione di trasporto al seguito* o spiegando la destinazione che alle stesse è

stata data.

In particolare, nella relazione illustrativa deve essere indicato se il denaro contante è stato utilizzato per costituire in tutto o in parte una nuova attività patrimoniale o finanziaria in Italia, se è stato utilizzato per l'acquisizione di beni e servizi o se ne è perso il possesso in quanto destinato ad altre persone a titolo di liberalità o donazione.

Il rifiuto di fornire spiegazioni potrebbe comportare l'esclusione dalla procedura per incompletezza della stessa.

L'ambito temporale della procedura

In presenza di istanza di VD, finalizzata a regolarizzare le violazioni in materia di monitoraggio fiscale, risulta applicabile la disciplina del raddoppio dei termini prevista per il contrasto ai paradisi fiscali, contenuta nei commi 2-bis e 2-ter dell'art. 12 del D.L. n. 78/2009.

Per le attività detenute in Svizzera (ma anche per quelle detenute in Liechtenstein o nel Principato di Monaco) il raddoppio dei termini non opera se il contribuente fa emergere le attività detenute in tale Stato e i redditi a queste connesse nell'ambito della VD, ma esclusivamente a patto che si verifichi almeno una delle seguenti condizioni:

1. le attività detenute in Svizzera ed oggetto di emersione sono già state trasferite o saranno trasferite prima del perfezionamento della procedura, in Italia o in un Paese facente parte dell'UE o dello SEE;
2. le attività rimangono in Svizzera o sono state o verranno trasferite in uno Stato diverso da quelli indicati al precedente punto ed il contribuente rilascia il waiver, oppure effettua il c.d. *rimpatrio giuridico* in Italia ;
3. le attività oggetto di emersione non sono più nella disponibilità del contribuente, che fornisce adeguata documentazione atta a verificare l'effettivo azzeramento delle attività finanziarie precedentemente detenute.

Se il contribuente aderisce per le sole attività detenute in Svizzera, la misura delle sanzioni irrogata è sempre del 3% del valore di tali attività che il contribuente avrebbe dovuto indicare nel quadro RW della propria dichiarazione. Al ricorrere di almeno una delle condizioni suddette viene accordata anche una riduzione della sanzione nella misura della metà; in caso contrario, non solo rimane operativo il raddoppio dei termini ma la sanzione viene ridotta solamente nella misura di un quarto.

I benefici collegati alla stipula di accordi conformi al modello OCSE da parte degli Stati nei quali si trovano le attività estere si producono anche nel caso di Stati *black list* in presenza di accordi già vigenti alla data di entrata in vigore della normativa sulla VD che prevedano uno scambio di informazioni conforme all'art. 26 dello *standard* OCSE almeno a partire da tale data.

Ciò riguarda nello specifico anche la Repubblica di Singapore, Paese con il quale il 19.10.2012 è entrato in vigore un accordo in linea appunto con le indicazioni OCSE, oltre che i Paesi che sono stati eliminati dall'elenco di quelli aventi un regime fiscale privilegiato, quali, con riguardo al D.M. 4.5.1999, Cipro, Malta e San Marino e, con riguardo al D.M. 21.11.2001, Cipro, Malta, Lussemburgo e Corea del Sud.

Gli aspetti sanzionatori

La piena e spontanea collaborazione fornita dal contribuente per la ricostruzione degli investimenti e delle attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero può configurare secondo l'Agenzia una circostanza di carattere eccezionale idonea a consentire all'ufficio la possibilità di ridurre **fino alla metà del minimo**, ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997, anche l'importo delle sanzioni determinabili in sede di accertamento, oltre a quelle previste per violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

Ulteriori precisazioni vengono fornite circa la misura del minimo edittale, rispetto al quale operare le riduzioni consentite dalla norma.

L'Agenzia ha precisato al riguardo che, in base all'art. 5-*quinquies*, quarto comma, terzo periodo, del D.L. n. 167/1990, nei confronti del contribuente che si avvale della VD la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore aggiunto e di ritenute è fissata al minimo edittale, ridotto di 1/4.

L'effetto premiale va riferito - secondo la circolare - non solamente alle violazioni dichiarative relative agli ambiti impositivi indicati, ma anche a **tutte le violazioni ad esse prodromiche**, in quanto caratterizzate dalla convergenza obiettiva rispetto alla determinazione dell'imponibile o alla liquidazione del tributo.

Considerato poi il legame funzionale ed oggettivo che viene a stabilirsi tra la violazione di infedele o omessa dichiarazione e le relative violazioni prodromiche, che peraltro, in applicazione dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, rende applicabile il c.d. **cumulo giuridico**, la riduzione in argomento dovrà riguardare tutte le violazioni funzionalmente convergenti all'evasione.

Il perfezionamento della procedura

Secondo il primo comma dell'art. 5-*quater* del D.L. n. 167/1990, il contribuente che intende avvalersi della VD può definire le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto, nonché per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta attraverso la definizione dell'accertamento mediante **adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio** di cui all'art. 5,

primo comma, del D.Lgs. n. 218 del 1997.

La norma prevede che a tal fine il contribuente deve, tra l'altro, versare le somme dovute in base all'invito entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

Si osserva al riguardo che la definizione degli inviti al contraddittorio, così come altri istituti di definizione agevolata, è stata abrogata a opera della legge di stabilità 2015 - L. 23.12.2014, n. 190 - con finalità di coordinamento con il nuovo ravvedimento operoso «lungo». Per l'adesione agli inviti al contraddittorio, tale procedura continuerà ordinariamente ad applicarsi agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, IVA e altre imposte indirette, notificati entro il 31.12.2015.

Con specifico riguardo alla VD, però, come chiarisce l'Agenzia il legislatore non ha operato un mero rinvio alla disciplina del comma 1-*bis* del citato art. 5 (ossia alle norme ordinarie in materia di definizione degli inviti), ma ne ha richiamato la disciplina facendola parte integrante di quella della procedura di VD.

Per tale motivo, gli uffici dell'Agenzia, con riguardo alle annualità non in scadenza, dovranno avviare il procedimento di adesione mediante invito **anche successivamente al 31.12.2015**. Anche con riferimento a tali inviti a comparire, il contribuente che intende avvalersi della VD potrà prestare adesione ai contenuti dell'invito dell'ufficio mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

[Abbiamo a disposizione un ottimo prodotto per simulare il calcolo della Voluntary Disclosure!](#)

31 agosto 2015

Fabio Carricolo

1 Il rimpatrio giuridico avviene mediante l'affidamento delle attività a una fiduciaria italiana, operante quale sostituto d'imposta nei confronti del contribuente.

2 Le violazioni sostanziali possono dare luogo a una sanzione unica qualora si possa configurare, rispetto ad esse, il vincolo della progressione, mentre, in caso diverso, danno luogo ad applicazione di sanzioni distinte per ciascuna di esse.

Ai fini dell'applicazione di della sanzione unica, la sanzione connessa alla violazione più grave deve essere aumentata da un quarto al doppio. Per «violazione più grave», si intende quella che in concreto comporta l'applicazione della sanzione più grave. Se però le violazioni formali rilevanti ai fini del concorso materiale si riferiscono a più periodi di imposta o rilevano ai fini di più tributi erariali (ovvero di più tributi di altro ente

impositore), la sanzione base cui riferire l'aumento è quella connessa alla violazione più grave, aumentata, rispettivamente, dalla metà al triplo (art. 12, c. 5) e di un quinto (art. 12, c. 3).