

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

CIRCOLARE DI STUDIO

18/2015

Parma, 02 aprile 2015

OGGETTO: Voluntary Disclosure

Nel contesto attuale di lotta all'evasione fiscale e coerentemente con le linee guida divulgate dall'OCSE il legislatore, con la Legge n. 186/2014 che ha modificato il D.L. n. 167 del 28 giugno 1990 (di seguito "*Decreto*"), ha introdotto nel nostro ordinamento, un procedura di autodenuncia (c.d. "*Voluntary Disclosure*") che permette ai contribuenti detentori di attività patrimoniali o finanziarie estere non dichiarate, di regolarizzare la propria posizione con il fisco.

E' necessario fin da ora chiarire che questa procedura di "collaborazione volontaria" si distingue in maniera sostanziale rispetto ad uno "scudo fiscale" o a un "condono" poiché, nel caso in esame, il contribuente porta a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria tutti i redditi esteri non dichiarati nel periodo interessato. Il beneficio non si concretizza in uno sconto sul debito tributario determinato sui redditi non dichiarati bensì, in una riduzione delle sanzioni e nella diminuzione degli effetti penali.

Per tali motivazioni, la Voluntary Disclosure (di seguito "*Voluntary*") appare come un'ottima opportunità per tutti i contribuenti che intendono dichiarare al Fisco le proprie attività (patrimoniali e finanziarie) detenute all'estero, soprattutto in vista della cancellazione del segreto bancario che ultimamente sta interessando numerosi paesi fino a poco fa considerati *black list* e quindi contrari allo scambio di informazioni finanziarie con il nostro Paese.

Ambito soggettivo

Il comma 1, dell'art. 4 del *Decreto* stabilisce che la procedura in oggetto è destinata alle persone fisiche, agli enti non commerciali e alle società semplici (ed associazioni equiparate) che hanno violato gli obblighi in materia di monitoraggio fiscale.

Nel caso in cui le attività detenute in maniera illecita all'estero siano intestate a più soggetti, l'istanza di accesso al programma di collaborazione volontaria (di cui si parlerà in seguito) deve essere trasmessa autonomamente da ciascuno dei soggetti interessati per la propria quota di competenza.

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

Ambito oggettivo

Oggetto della procedura di *Voluntary* sono sia le attività estere di natura finanziaria sia quelle di natura patrimoniale che, in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale, non sono state dichiarate all'interno del quadro RW del modello Unico.

Le prime sono quelle attività da cui derivano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera. Di seguito se ne riportano alcuni esempi:

- attività i cui redditi sono corrisposti da soggetti non residenti (ad es. partecipazioni al capitale di soggetti non residenti);
- valute estere, depositi e conti correnti bancari costituiti o detenuti all'estero;
- metalli preziosi (sia allo stato grezzo sia sotto forma di monete);
- forme di previdenza complementare gestite da società estere.

Le attività di natura patrimoniale sono costituite dagli investimenti in beni, sia mobili che immobili, collocati all'estero e che risultano suscettibili di produrre reddito in Italia. Di seguito se ne riportano alcuni esempi:

- immobili o diritti reali su di essi;
- opere d'arte e oggetti preziosi (anche se tenuti in cassette di sicurezza);
- imbarcazioni.

Appare opportuno precisare che la procedura non riguarda esclusivamente le attività finanziarie e patrimoniali illecitamente costituite o detenute all'estero, ma anche i redditi, sottratti a tassazione in Italia, che sono serviti per costituire tali attività.

Periodi d'imposta oggetto di autodenuncia

Ai sensi dell'articolo 20 del Decreto Legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto di contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione; di conseguenza rientrano nella procedura di collaborazione volontaria le violazioni da quadro RW relativamente agli esercizi che vanno dal 2009 al 2013. Ai fini dell'individuazione dei periodi d'imposta oggetto di autodenuncia, occorre prendere in considerazione tutti i periodi di imposta per i quali non è ancora scaduto il termine di accertamento alla data di presentazione della richiesta di collaborazione volontaria¹.

¹ Ai sensi dell'articolo 43 D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 i termini per l'accertamento dei redditi sono così determinati:

- in caso di dichiarazione presentata, l'accertamento deve essere emesso entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (fino al 31 dicembre 2014 l'ultimo periodo d'imposta accertabile è il 2009);
- in caso di omessa dichiarazione, l'accertamento deve essere emesso entro il quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (fino al 31 dicembre 2014 l'ultimo periodo d'imposta accertabile è il 2008).

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

Questi termini sono raddoppiati nel caso in cui gli investimenti e le attività finanziarie siano detenuti in paesi *black list*.

Al riguardo il comma 4, dell'art. 5-quater del *Decreto*, elenca le condizioni che, se verificate in maniera congiunta, permettono di evitare il raddoppio dei termini:

- il paese *black list* presso il quale erano o sono detenuti gli investimenti e le attività estere oggetto della collaborazione volontaria ha stipulato con l'Italia, entro il 2 marzo 2015, un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni²;
- il contribuente che ha attivato la procedura e che vuole mantenere le attività oggetto di collaborazione volontaria nel paese *black list* ove già le deteneva deve rilasciare all'intermediario finanziario estero presso cui le attività erano o sono detenute l'autorizzazione a trasmettere alle Autorità finanziarie italiane richiedenti, tutti i dati concernenti le attività oggetto di procedura;
- nel caso in cui il contribuente trasferisca, successivamente all'attivazione della procedura, le attività oggetto di collaborazione volontaria presso un altro intermediario localizzato fuori dall'Italia o dagli stati membri dell'Unione Europea o aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, deve rilasciare all'intermediario finanziario estero presso cui le attività sono trasferite l'autorizzazione a trasmettere alle Autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto della procedura a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale avviene il trasferimento³.

Sanzioni da quadro RW

L'art. 5-quinquies del *Decreto* prevede che il contribuente che aderisce alla procedura di collaborazione volontaria abbia alcuni benefici penali e amministrativi sulle sanzioni. Con riferimento alle sanzioni per omessa compilazione del quadro RW, queste sono previste nella misura dal 3% al 15% per ciascun anno, in caso di attività detenute in paesi *white list* (o *black list* con accordo) e dal 6% al 30% per ciascun anno, in caso di detenzione delle attività in paesi *black list* senza accordo.

La normativa inoltre ne prevede:

- la riduzione alla metà nei casi in cui il contribuente trasferisca le attività in Italia, in altro paese della comunità europea (compresi Norvegia e Islanda) o quando l'intermediario estero venga autorizzato dal contribuente a comunicare all'Amministrazione finanziaria ogni informazione rilevante (comportamento trasparente);

² Svizzera e Lussemburgo fanno parte degli stati *black list* che hanno firmato l'accordo entro il 2 marzo 2015

³ Come per gli illeciti commessi in materia di monitoraggio fiscale è previsto sia il raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento in caso di redditi connessi con investimenti e attività di natura finanziaria detenute in paesi *black list* sia la deroga a tale disposizione nei casi previsti al comma 4, dell'art. 5-quater del *Decreto*.

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

- la riduzione di un quarto se le attività sono detenute in Paesi *black list* e il contribuente non adotta un comportamento trasparente ovvero non autorizza l'intermediario estero a rispondere alle richieste di informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Le sanzioni inoltre vengono ulteriormente ridotte di un terzo se si pagano interamente le somme richieste con l'atto di contestazione emesso dall'Agenzia delle Entrate.

Tipologia paese e comportamento contribuente	Minimo edittale	Raddoppio termine	Riduzione V.D.	Sanzioni irrogate	Definizione 1/3	Termini di accertamento
White list	3%	No	50%	1,5%	0,50%	5 anni
Black list con accordo e contribuente trasparente	3%	No	50%	1,5%	0,50%	5 anni
Black list con accordo e contribuente non trasparente	3%	No	25%	2,25%	0,75%	10 anni
Black list senza accordo e contribuente trasparente	6%	Si	50%	3%	1%	10 anni
Black list senza accordo e contribuente non trasparente	6%	Si	25%	4,50%	1,50%	10 anni

Determinazione degli imponibili – metodo “analitico” e metodo “forfetario”

Come già accennato, oggetto della procedura di *Voluntary* sono sia le attività estere di natura finanziaria sia quelle di natura patrimoniale che, in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale, non sono state dichiarate all'interno del quadro RW del modello Unico.

Ai fini dell'applicazione della procedura in esame è necessario che gli imponibili generati da ciascun investimento o attività vengano determinati analiticamente in base alle regole applicabili nel periodo d'imposta di riferimento; si tratta dei redditi da rendita finanziaria o patrimoniale e dei redditi d'impresa o autonomi che hanno permesso di generare tali attività.

Tuttavia, nel caso in cui il contribuente sia impossibilitato a raccogliere la documentazione necessaria ai fini della procedura e di conseguenza a determinare i redditi in maniera analitica, l'articolo 5-*quinquies*, comma 8, prevede la possibilità di calcolare i rendimenti con il metodo forfetario. Tale opzione può essere presentata solo nei casi in cui la media delle consistenze delle attività finanziarie risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto della collaborazione volontaria non ecceda il valore di 2 milioni di euro.

Il regime forfetario prevede inoltre che i rendimenti siano quantificati applicando la percentuale del 5% al valore della consistenza del totale delle attività finanziarie,

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

puntualmente rilevato alla fine di ciascun esercizio; sul reddito forfetario così calcolato si dovrà poi applicare l'aliquota fissa del 27% a titolo di imposta.

Si precisa, invece, che qualora si utilizzi il metodo analitico, sono applicate le aliquote ordinarie in vigore all'epoca del singolo periodo d'imposta.

Per completezza si ricorda che il reddito determinato con il metodo forfetario riguarda esclusivamente i redditi prodotti dalle attività e non si estende ai redditi che sono serviti per acquistarle né a quelli derivanti da attività diverse da quelle di natura finanziaria che dovranno essere in ogni caso determinati analiticamente.

Preclusioni all'accesso alla procedura

In base a quanto stabilito dal comma 2, dell'articolo 5-quater del *Decreto*, la collaborazione volontaria è preclusa nei seguenti casi:

- il contribuente ha avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli artt. 52 DPR n. 633/72 e 33, DPR n. 600/73 (la conoscenza delle cause di inammissibilità riguarda non solo l'autore della violazione ma anche i soggetti solidamente obbligati in via tributaria o, in caso di procedimenti penali, ai soggetti concorrenti nel reato);
- il contribuente ha subito altre attività amministrative di accertamento (notifica di inviti, richieste, questionari, PVC con esito positivo, atti di avvenuta contestazione e avvisi di accertamento);
- il contribuente è coinvolto, a titolo di indagato o imputato, in procedimenti penali riguardanti reati tributari.

Le fasi della procedura

Come già anticipato il presupposto per l'accesso alla *Voluntary*, da avviare entro il 30 settembre 2015, è la violazione sino al 30 settembre 2014 della compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi.

La procedura di regolarizzazione è esperibile una sola volta e comporta il pagamento integrale delle imposte evase, degli interessi e delle sanzioni calcolate in misura ridotta.

Fase preliminare

Questa fase vede il contribuente fornire al professionista un quadro documentale completo circa gli investimenti e le attività detenute all'estero, nonché i redditi non dichiarati utili per la preparazione dell'istanza.

In particolare il professionista deve:

- valutare la situazione rappresentata dal cliente;
- verificare la possibilità di usufruire della *Voluntary*;

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

- farsi rilasciare dal contribuente una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesta la veridicità dei documenti consegnati.

Fase istruttoria

Di seguito si riportano i vari passaggi che contraddistinguono la fase istruttoria:

1. il contribuente presenta la richiesta di adesione alla procedura inviando telematicamente all'Agenzie delle Entrate l'apposito modello;
2. l'Agenzia delle Entrate invia una ricevuta al contribuente dove viene riportato l'indirizzo PEC a cui il contribuente dovrà inviare, entro trenta giorni dall'invio dell'istanza, le informazioni, la documentazione e una relazione accompagnatoria che permettano di determinare sanzioni, redditi e imponibili oggetto della procedura di collaborazione volontaria;
3. l'Agenzia delle Entrate invia al contribuente l'invito a comparire con l'indicazione delle somme da versare;
4. il contribuente versa le somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione;
5. l'Agenzia delle Entrate comunica all'autorità giudiziaria, entro trenta giorni dall'effettuazione dei versamenti dovuti, la conclusione della procedura. In questo modo viene esclusa la punibilità dei reati previsti all'art. 5-*quinquies*, comma 1, lettere a) e b) del *Decreto*.

Effetti penali

Ai sensi dell'articolo 5-*quinquies*, comma 1 del *Decreto*, è esclusa la punibilità per i seguenti delitti:

- dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.lgs n. 74/2000);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3, D.lgs n. 74/2000);
- dichiarazione infedele (art. 4, D.lgs n. 74/2000);
- omessa dichiarazione (art. 5, D.lgs n. 74/2000);
- omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis, D.lgs n. 74/2000);
- omesso versamento di IVA (art. 10-ter, D.lgs n. 74/2000);
- reati di riciclaggio (art. 648-bis del codice penale);
- impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-ter del codice penale).

La collaborazione volontaria nazionale

Per completezza si sottolinea che oltre alla collaborazione volontaria internazionale esiste anche la procedura di collaborazione volontaria nazionale che si applica anche ai contribuenti diversi da quelli assoggettati agli obblighi sul monitoraggio fiscale.

Tramite l'adesione a questa procedura i contribuenti possono definire le violazioni degli obblighi dichiarativi commesse fino al 30 settembre 2014, in materia di imposte sui

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

redditi, addizionali, imposte sostitutive delle imposte sui redditi, IRAP, IVA e le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Lo Studio resta a disposizione per qualsiasi chiarimento o approfondimento si rendesse necessario.

Federico Bottrighi

Luca Montali