

Roma, 16 luglio 2015

OGGETTO: Legge 15 dicembre 2014, n. 186, concernente “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”. Risposte a quesiti.

Premessa	4
1. Ambito soggettivo della collaborazione volontaria.....	5
1.1. Accesso alla procedura da parte di procuratori passivi.....	5
1.2. Accesso alla procedura da parte di procuratori con mera delega ad operare per conto dell'intestatario	7
1.3. Riconoscimento degli effetti premiali della procedura per procuratori e delegati	8
1.4. Soggetti non iscritti all'Anagrafe della popolazione residente	11
2. Ambito oggettivo della collaborazione volontaria	13
2.1. Imposte sostitutive oggetto della procedura di collaborazione volontaria...	13
2.2. Ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria internazionale e nazionale	14
2.3. Procedura di collaborazione volontaria e istituto del ravvedimento operoso in caso di trasferimento della residenza.....	15
2.4. Procedura di collaborazione volontaria e istituto del ravvedimento operoso in caso di somme ereditate in annualità non più sottoponibili a controllo	16
2.5. Quantificazioni conto titoli in valuta estera	17
2.6. Conformità degli OICVM alla disciplina comunitaria in materia.....	18
2.7. Metodo forfetario di determinazione dei rendimenti di attività illecitamente detenuti all'estero	20
2.8. Disponibilità di molteplici rapporti finanziari.....	21
2.9. Emersione di contante o altri valori depositati in cassette di sicurezza	23
2.10. Società estero-vestita monegasca	25
3. Le cause di inammissibilità	26
3.1. Contribuente ignaro in merito alla presenza di una causa di inammissibilità alla procedura	26
4. Adempimenti a carico del contribuente.....	28
4.1. Prelievi non giustificati operati su conti correnti esteri.....	28
4.2. Fondazioni di famiglia in Liechtenstein.....	29
5. Ambito temporale della procedura di collaborazione volontaria	32
5.1. Raddoppio dei termini ai sensi dell'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, del decreto legge n. 78 del 2009 per procedura attivata prima dell'entrata in vigore della legge.....	32
5.2. Raddoppio dei termini ai sensi dell'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, del decreto legge n. 78 del 2009 nel caso di attività detenute sia in Svizzera che a Panama	33
5.3. Detenzione di attività nella Repubblica di Singapore: rilevanza ai fini della procedura	35
6. Aspetti sanzionatori	36
6.1. Determinazione delle sanzioni in sede di accertamento in applicazione dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997.....	36
6.2. Applicazione dell'articolo articolo 5-quinquies, comma 4, terzo periodo in presenza di violazioni prodromiche.....	37
6.3. Detenzione di attività finanziarie in uno Stato che consente un effettivo scambio di informazioni con l'Italia non aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo.....	38

6.4. Profili sanzionatori con riguardo a rapporti finanziari in presenza di procuratori e delegati	41
6.5. Effetti della procedura con riguardo alle sanzioni relative a violazioni riguardanti le imposte IVAFE e IVIE.....	43
7. Perfezionamento della procedura	45
7.1. Perfezionamento della procedura a seguito di definizione dell'invito al contraddittorio	45
7.2. Perfezionamento della procedura nel caso di contestazione in un unico atto delle violazioni degli obblighi di monitoraggio relative a più annualità.....	47
7.3. Perfezionamento dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di monitoraggio	48

Premessa

La legge 15 dicembre 2014, n. 186 (di seguito *legge*) ha introdotto una procedura straordinaria di collaborazione volontaria tesa a consentire ai contribuenti di riparare alle infedeltà dichiarative passate e porre le basi per un futuro rapporto col Fisco basato sulla reciproca fiducia.

La *legge*, nell'apportare modifiche al decreto legge 28 giugno 1990, n. 167 (di seguito *decreto legge*), convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, e recante la disciplina del cosiddetto "monitoraggio fiscale", ha rinviato l'attuazione delle disposizioni in materia di collaborazione volontaria ad un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, emanato il 30 gennaio 2015, prot. n. 2015/13193 (di seguito *provvedimento*), concernente l'“*Approvazione del modello per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria per l'emersione ed il rientro di capitali detenuti all'estero e per l'emersione nazionale*”.

Con la circolare n. 10/E del 13 marzo 2015 (di seguito *circolare*) sono stati illustrati i principi sottostanti alla procedura di collaborazione.

Successivamente sono pervenute richieste di chiarimenti in relazione a profili applicativi della normativa richiamata nonché del successivo provvedimento attuativo.

Di seguito si riportano pertanto, suddivisi in funzione degli specifici aspetti trattati, alcuni quesiti e le relative indicazioni operative, afferenti profili problematici evidenziati dalle strutture dell'Agenzia nonché da operatori professionali in sede di prima applicazione della procedura di collaborazione volontaria internazionale, finalizzata all'emersione spontanea dei capitali detenuti illecitamente all'estero, nonché di quella cosiddetta nazionale, tesa a consentire a tutti i contribuenti, e non solo a coloro che hanno commesso illeciti fiscali internazionali, il ripristino della legalità fiscale.

1. Ambito soggettivo della collaborazione volontaria

1.1. Accesso alla procedura da parte di procuratori passivi

D: Coloro che sono stati delegati ad operare su un rapporto bancario estero ma di fatto non hanno posto in essere operazioni (procuratori passivi) sono interessati dalla procedura di collaborazione volontaria?

R: Gli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale sono disciplinati dall'articolo 4 del *decreto legge*. Tali obblighi, che ricorrono per determinate categorie di contribuenti, sono collegati alla detenzione all'estero di attività finanziarie o patrimoniali.

Ai suddetti fini, come evidenziato nei documenti di prassi (da ultimo la circolare n. 38/E del 2013), rileva sia la detenzione qualificata che sussiste quando il detentore è portatore di un interesse proprio sulla cosa detenuta, sia la detenzione non qualificata ovvero quando la detenzione avviene nell'interesse altrui.

Questa impostazione è confermata dal costante indirizzo giurisprudenziale della Corte di Cassazione, secondo il quale l'obbligo di dichiarazione di cui al citato articolo 4 riguarda non soltanto l'intestatario formale e il beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero, ma anche colui che, all'estero, abbia la disponibilità di fatto di somme di denaro non proprie, con il compito fiduciario di movimentarle a beneficio dell'effettivo titolare, atteso che, tenuto conto della "ratio" della previsione, rileva una nozione onnicomprensiva di detenzione, che include anche le situazioni di detenzione nell'interesse altrui (da ultimo Cassazione civile, Sezione V, sentenza n. 26848, del 9 ottobre 2014).

Tanto premesso, poiché la detenzione consiste nell'avere la disponibilità di una cosa, ossia nell'avere la possibilità di utilizzarla tutte le volte che si desidera, pur nella consapevolezza che essa appartiene ad altri, ai quali comunque si deve render conto (*animus detinendi*), il conferimento di una delega ad operare su di un rapporto all'estero senza alcuna limitazione equivale per il delegato alla detenzione dei valori presenti su detto rapporto, a prescindere dal fatto che questi effetti o meno delle operazioni.

Pertanto, poiché la detenzione degli investimenti e delle attività finanziarie,

indipendentemente dal possesso dei relativi redditi, costituisce presupposto degli obblighi dichiarativi ai sensi dell'articolo 4 del *decreto legge*, allo stesso modo il delegato ad operare su un rapporto bancario estero, qualora abbia violato tali obblighi, potrà avvalersi della procedura di collaborazione volontaria a prescindere dalla percezione di redditi collegati all'investimento estero o all'attività finanziaria estera.

Nel caso di specie (conferimento di delega di fatto non esercitata), il mancato esercizio di operazioni da parte del delegato potrebbe astrattamente rappresentare un mero indizio circa la presenza di limiti e condizioni apposti alla delega e, conseguentemente, essere sintomatico del fatto che il delegato non abbia avuto la detenzione delle attività. Ciononostante, il mancato esercizio della delega non può assurgere a prova circa la materiale indisponibilità del rapporto.

Nella pratica, accade sovente che l'intestatario di un rapporto deleghi un proprio familiare o persona di fiducia ad operare sul proprio conto corrente condizionando però l'effettuazione di eventuali operazioni ai soli casi di infermità momentanea o permanente del delegante o per regolare la successione nel rapporto *mortis causa*. In tali ipotesi, ed in quelle similari, in mancanza di elementi documentali che possano provare i limiti rappresentati dalle predette condizioni, l'obbligo del delegato di astenersi dal compiere qualsiasi operazione rimane nella sfera delle obbligazioni morali e pertanto la prova dell'indisponibilità del rapporto risulta estremamente gravosa, se non, talvolta, addirittura impossibile.

Considerato che il legislatore ha introdotto all'articolo 5-*quinquies*, comma 9 del *decreto legge*, ai soli fini della determinazione delle sanzioni relative alle violazioni in materia di monitoraggio fiscale, una presunzione di ripartizione in quote uguali delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione tra tutti coloro che ne potevano disporre, si ritiene che possano avvalersi della procedura anche i soggetti delegati ad operare su rapporti indipendentemente dal fatto che questi abbiano o meno posto in essere delle operazioni.

Si rappresenta che ai delegati, qualora non risultino essere i reali titolari effettivi

delle attività presenti sui rapporti, non può essere attribuito alcun reddito connesso con le stesse. Di conseguenza, questi non saranno obbligati a far emergere eventuali maggiori imponibili non connessi con le suddette attività, mentre saranno obbligati a far emergere eventuali ulteriori attività della specie che detengono o hanno detenuto all'estero in un qualsiasi periodo d'imposta ancora aperto.

Si precisa che ognuno dei soggetti che aveva la disponibilità dell'attività dovrà riportare nella Sezione II della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, per ciascun periodo d'imposta, il valore della propria quota parte dell'attività, determinata a seconda che voglia avvalersi o meno della presunzione di cui all'articolo 5-*quinquies*, comma 9, del *decreto legge*. Inoltre, si rammenta che le Sezioni III e IV dovranno essere compilate solo da coloro che risultano essere i titolari effettivi delle attività finanziarie detenute all'estero.

1.2. Accesso alla procedura da parte di procuratori con mera delega ad operare per conto dell'intestatario

D: I procuratori con mera delega ad operare per conto dell'intestatario devono presentare istanza di collaborazione volontaria?

R: Sia nelle istruzioni alla compilazione del quadro RW del Modello UNICO PF 2014 che nella circolare n. 38/E del 2013 è stato chiarito che l'obbligo dichiarativo in materia di monitoraggio fiscale non sussiste tutte le volte in cui sia stata rilasciata una mera delega ad operare per conto dell'intestatario in esecuzione di un mandato (al riguardo anche le circolari n. 45/E del 2010, n. 28/E del 2011 e n. 10/E del 2014). Infatti, la fattispecie della detenzione, che è alla base del suddetto obbligo, 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.

Ad esempio, 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, dei quali si ha evidenza nelle scritture contabili, e che hanno la possibilità di movimentare capitali, pur non essendo beneficiari dei relativi redditi (circolare n. 28 del 2011). Ed ancora, non sono tenuti agli obblighi dichiarativi 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.

Nel primo caso, l'esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale è accordato in quanto il titolare effettivo delle attività estere è un soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

Nel secondo, in capo al soggetto non ricadono gli obblighi di monitoraggio fiscale in quanto questi non ha di fatto la detenzione delle attività estere.

Al ricorrere delle predette ipotesi, non essendo state commesse violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, risulta mancare il requisito soggettivo per poter aderire alla procedura di collaborazione volontaria.

Si ricorda che, secondo quanto indicato nella *circolare*, l'obbligo dichiarativo in materia di monitoraggio fiscale sussiste altresì per un procuratore nel caso di un rapporto di natura extracontabile riferibile ad una società di capitali che non è tenuta agli adempimenti derivanti dal monitoraggio fiscale. L'obbligo di tale adempimento nella particolare fattispecie rappresentata sussiste dal momento che il rapporto in questione non figura in tutto o in parte nelle scritture contabili obbligatorie della società.

Il procuratore con delega ad operare per conto della società intestataria del conto sarà pertanto tenuto a presentare istanza di accesso alla procedura per avvalersi della collaborazione volontaria internazionale; la società, invece, potrà ricorrere alla procedura nazionale per la definizione della propria posizione fiscale con riguardo agli imponibili che hanno contribuito a rifornire il conto nonché degli altri eventualmente non dichiarati.

1.3. Riconoscimento degli effetti premiali della procedura per procuratori e delegati

D: Si chiede di conoscere le condizioni per cui un procuratore o un delegato ad

operare su di un rapporto può usufruire del beneficio della riduzione massima delle sanzioni relativa alle violazioni sul monitoraggio fiscale così come di quello che prevede la disapplicazione del raddoppio dei termini previsto dall'articolo 12, comma 2-ter, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78.

In particolare, si chiede di conoscere quali siano gli effetti, per tali soggetti delegati, conseguenti alla scelta dell'intestatario di un rapporto detenuto presso uno degli Stati che ha provveduto a stipulare con l'Italia un accordo che consenta un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, di non aderire alla procedura o comunque di non permettere il rilascio all'intermediario finanziario estero dell'autorizzazione alla trasmissione delle informazioni all'autorità italiana.

R: Gli effetti premiali della procedura sono modulati sia con riferimento alla riparazione del danno passato sia in relazione al grado di *compliance* futura che il contribuente assicura a seguito del perfezionamento della medesima procedura.

Il legislatore, assumendo tale condotta collaborativa alla stregua di una circostanza di carattere eccezionale, ha così previsto all'articolo 5-quinquies, comma 4, primo periodo, che, in sede di collaborazione volontaria, dette sanzioni relative a violazioni dell'obbligo di monitoraggio fiscale siano determinate, ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Lo stesso legislatore, con riferimento al grado di *compliance* futura che il contribuente assicurerà, ha stabilito che le sanzioni in materia di monitoraggio fiscale vengano ridotte:

- a) in misura pari alla metà del minimo edittale allorché le attività siano già state o saranno oggetto di rimpatrio in Italia o in un paese facente parte della UE o dello SEE oppure se venga rilasciata l'autorizzazione a trasmettere alle Autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di procedura (c.d. *waiver*);
- b) in misura di un quarto in tutti gli altri casi.

Inoltre, sono previsti ulteriori effetti premiali per coloro che detenevano le

attività in Svizzera, in Liechtenstein o nel Principato di Monaco, se il contribuente soddisfa le condizioni illustrate al precedente punto a).

Il legislatore, infatti, ha previsto che per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale non si applica il raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, comma 2-*ter*, del decreto legge n. 78 del 2009, qualora ricorrano congiuntamente le condizioni previste dall'articolo 5-*quinqüies*, commi 4, primo periodo, lettera c), 5 e 7 del *decreto legge*.

Ciò premesso, al fine di evitare disparità di trattamento in relazione alla applicazione della sanzione così come del raddoppio dei termini, alla stessa maniera di quanto precisato nella *circolare* con riguardo a contribuenti che non siano più in possesso degli investimenti o delle attività finanziarie precedentemente detenute irregolarmente in paesi *black list*, anche nel caso di procuratori delegati che, pur intendendo aderire alla procedura, non possano, loro malgrado, usufruire dei descritti effetti premiali previsti dalla stessa, si ritiene che, in tutti i casi in cui il *waiver* non possa essere prodotto a seguito della mancata autorizzazione al rilascio da parte dell'intestatario del rapporto, il procuratore possa comunque accedere alla procedura di collaborazione volontaria.

Per poter usufruire dei benefici, però, il soggetto delegato, nell'accedere alla procedura, dovrà produrre idonea documentazione comprovante 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.

La rinuncia alla delega, o la revoca della stessa, dovrà risultare da atto scritto, redatto nelle stesse forme della delega o della procura originarie, e dovrà essere controfirmata dall'intermediario estero presso il quale è detenuto il conto, nonché essere allegata alla relazione illustrativa unitamente ai documenti attestanti il saldo del conto al termine di ogni periodo d'imposta per il quale non è decaduto il potere di contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

Parimenti, non può non evidenziarsi che analoga problematica potrebbe

interessare un contribuente cointestatario di un rapporto i cui cointestatari non siano disposti a rilasciare l'autorizzazione richiesta per poter accedere ai richiamati benefici in termini di riduzione delle sanzioni e disapplicazione del raddoppio dei termini.

Nell'ottica di favorire la *compliance*, nonché per evitare possibili disparità di trattamento tra soggetti che, pur intendendo aderire alla procedura, non possano, loro malgrado, accedere a taluni effetti premiali previsti dalla stessa in dipendenza della volontà di terzi, si ritiene che, in tutti i casi in cui il *waiver* non possa essere rilasciato in quanto un intestatario o eventuali altri soggetti che hanno la disponibilità del conto, oggetto di collaborazione volontaria, non intendono avvalersi dell'istituto o comunque rilasciare l'autorizzazione, sia sufficiente che il contribuente, prima di attivare la procedura, proceda a recedere dal medesimo conto. Allo stesso tempo, il contribuente dovrà trasferire la propria quota di attività in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia ovvero, volendo mantenere il rapporto finanziario nel paese originario, procedere al rilascio del *waiver* con riguardo al nuovo rapporto nel quale sono confluite le attività.

Resta fermo che gli uffici, salvo che non riscontrino la presentazione di una richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria entro il termine di presentazione, dovranno tempestivamente procedere nelle necessarie attività di controllo nei confronti degli intestatari del rapporto che non abbiano autorizzato il rilascio del *waiver* ad un cointestatario, ovvero ad un procuratore o ad un delegato; questi ultimi saranno comunque tenuti ad indicare il titolare del rapporto all'interno della Sezione I – Soggetti collegati della richiesta di accesso alla procedura.

1.4. Soggetti non iscritti all'Anagrafe della popolazione residente

D: Un delegato di un conto detenuto in Svizzera residente all'estero, deve presentare la VD? In questo caso come vengono ripartite le sanzioni per RW?

R: In linea generale, le persone fisiche non residenti in Italia non rientrano tra i soggetti passivi tenuti agli adempimenti in materia di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 4 del *decreto legge* e, conseguentemente, non rientrano tra i soggetti destinatari della *legge*.

Tuttavia, se la delega ad operare sul conto elvetico è stata rilasciata anteriormente al trasferimento della residenza all'estero del soggetto delegato, questi potrà naturalmente 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.

Ai fini della determinazione delle sanzioni per violazioni agli obblighi di monitoraggio fiscale, si ricorda che la presunzione di cui al comma 9 dell'articolo 5-*quinquies* del *decreto legge*, in base alla quale la disponibilità delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione si considera, salva prova contraria, ripartita in parti uguali tra tutti i soggetti che al termine di ciascun periodo d'imposta ne avevano la disponibilità, opera, come chiarito anche dalla *circolare*, esclusivamente nei confronti dei soggetti che aderiscono alla procedura, indipendentemente dalle concrete fattispecie di esercizio dei diritti di disposizione esercitabili sulle attività oggetto di emersione.

È opportuno evidenziare che il computo della quota parte di disponibilità delle attività spettante a ciascun soggetto deve essere effettuato tenendo comunque conto anche dei soggetti che non erano tenuti agli adempimenti dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale.

Inoltre, nel caso prospettato, laddove il soggetto titolare del conto in parola, nell'ipotesi sia residente in Italia, non presenti autonoma istanza di accesso alla collaborazione volontaria, nei suoi confronti le sanzioni previste in materia di monitoraggio fiscale saranno commisurate, per ciascun periodo d'imposta, all'intero ammontare non dichiarato delle attività detenute all'estero e non in base alla quota ad esso attribuibile.

2. Ambito oggettivo della collaborazione volontaria

2.1. Imposte sostitutive oggetto della procedura di collaborazione volontaria

D: Il comma 1 dell'articolo 5-*quater* del *decreto legge* dispone che l'autore della violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale possa avvalersi della procedura di collaborazione volontaria per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato, per la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni di tali obblighi e per la definizione delle violazioni in materia, tra le altre, di imposte sostitutive.

Si chiede di conoscere quali imposte sostitutive sono oggetto della procedura di collaborazione volontaria.

R: Il comma 1 dell'articolo 5-*quater* del *decreto legge*, prevede che mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997 possa essere definita anche la pretesa per le violazioni in materia di imposte sostitutive delle imposte sui redditi.

In particolare il contribuente che accede alla procedura di collaborazione volontaria nella richiesta di accesso alla stessa deve indicare spontaneamente i documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti, tra l'altro, delle imposte sui redditi e relative addizionali e delle imposte sostitutive.

Si tratta pertanto delle imposte sostitutive relative a redditi prodotti all'estero (in sostanza i redditi di capitale percepiti all'estero, ai quali si applica la disposizione dell'articolo 18 del TUIR e i redditi di capitale di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 239 del 1996, sui quali non è stata applicata l'imposta sostitutiva, ma anche, sempre a titolo esemplificativo, i redditi diversi derivanti dalla realizzazione delle plusvalenze di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 461 del 1997) che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare nella dichiarazione dei redditi nel Modello UNICO e che, per poter accedere alla procedura, dovrà necessariamente indicare nel modello per la richiesta di accesso approvato con il *provvedimento*.

Tali maggiori imponibili saranno assoggettati ad imposta sostitutiva.

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

Si ricorda che nella Sezione V, colonna 7, della richiesta di accesso alla procedura devono essere indicati anche i rendimenti di cui all'articolo 5-*quinquies*, comma 8, del *decreto legge* per i quali il contribuente ha comunque richiesto la determinazione forfetaria e la conseguente imposizione al 27 per cento, anche se tali rendimenti sarebbero dovuti essere assoggettati ad imposta sostitutiva in base a quanto sopra descritto.

2.2. Ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria internazionale e nazionale

D: I redditi non dichiarati, non connessi ad investimenti ed attività finanziarie estere non dichiarate, rientrano nell'ambito oggettivo proprio della procedura di collaborazione volontaria c.d. "*internazionale*"?

R: Come chiarito nella *circolare*, l'ambito oggettivo proprio della procedura di collaborazione volontaria internazionale comprende gli investimenti e le attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero e i redditi non dichiarati, connessi a tali investimenti ed attività. La presenza di redditi connessi non dichiarati in determinati periodi d'imposta comporta conseguentemente l'obbligo di estendere la procedura anche agli eventuali maggiori imponibili non connessi con le attività estere solo per tali annualità.

Ad esempio, una persona che ha detenuto in uno Stato non *black list*, in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, un immobile esclusivamente nei periodi d'imposta 2011 e 2012 ed ha ritratto redditi dalla locazione dello stesso nei medesimi anni, qualora decida di aderire alla procedura di collaborazione volontaria, sarà obbligata a far emergere sia i redditi di locazione che eventuali imponibili, anche di origine nazionale, non dichiarati e non connessi all'immobile estero per periodi d'imposta 2011 e 2012. In tale caso, viene rimessa al contribuente la scelta di far emergere eventuali imponibili non

connessi alle attività estere oggetto di emersione per i periodi d'imposta 2010 e 2013. Il contribuente può altresì far emergere gli eventuali ulteriori imponibili non connessi e originariamente non dichiarati sia per il 2010 che per il 2013, dovendo necessariamente ricomprendere l'adesione alla procedura nazionale entrambe le annualità.

Preme precisare che comunque non rientrano nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria internazionale 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'articolo 12 del decreto legge n. 78 del 2009.

Ad esempio, se contribuente già nel 2006 detiene un immobile ubicato a Panama, eventuali redditi non dichiarati in tale annualità dal contribuente e non connessi allo stesso, non rientrano nell'ambito di applicazione della procedura.

2.3. Procedura di collaborazione volontaria e istituto del ravvedimento operoso in caso di trasferimento della residenza.

D: Un contribuente nel 2013 trasferisce formalmente la residenza in Italia dalla Svizzera, mantenendo all'estero disponibilità finanziarie. Nel 2014 presenta il Modello UNICO per l'anno d'imposta 2013 omettendo il quadro RW. Per il 2013, può aderire esclusivamente alla procedura di collaborazione volontaria o può anche ricorrere al ravvedimento operoso?

R: La procedura di collaborazione volontaria internazionale riguarda tutte le annualità in cui sono state commesse le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale, per le quali alla data di presentazione della richiesta di accesso non sono decaduti i termini per la contestazione della relativa sanzione. Come ampiamente illustrato nella *circolare*, rientrano quindi nell'ambito temporale della collaborazione internazionale le irregolarità dichiarative riferite al periodo d'imposta 2013, commesse con la presentazione del Modello UNICO 2014.

Le violazioni del quadro RW possono essere altresì regolarizzate tramite l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, conformemente ai chiarimenti già resi nelle circolari n. 9/E del

2002, n. 48/E del 2009, n. 11/E del 2010 e n. 38/E del 2013, a condizione che la dichiarazione dei redditi cui la violazione si riferisce sia stata validamente presentata.

Nel caso prospettato, il contribuente, presentando il Modello UNICO 2014 per l'anno 2013, ha adempiuto agli obblighi dichiarativi previsti dall'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e può pertanto integrare il contenuto della dichiarazione presentando il modulo RW e avvalersi ai fini sanzionatori, peraltro, delle disposizioni previste dal sopra citato articolo 13, come modificato dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Alla luce delle caratteristiche proprie della procedura di collaborazione volontaria internazionale e del ravvedimento operoso, si ritiene che il contribuente possa avvalersi di entrambi gli istituti messi attualmente a disposizione dall'ordinamento giuridico; non è possibile definire aprioristicamente quale dei due istituti possa considerarsi maggiormente vantaggioso per regolarizzare la posizione fiscale, in quanto la valutazione sulla maggiore convenienza dell'una o dell'altra procedura non può prescindere non solo da un'attenta analisi delle violazioni commesse, ma anche dalla stessa valutazione soggettiva del singolo contribuente.

2.4. Procedura di collaborazione volontaria e istituto del ravvedimento operoso in caso di somme ereditate in annualità non più sottoponibili a controllo

D: Di quale istituto potrà invece avvalersi un contribuente italiano che detiene conti in Svizzera costituiti da eredità e evasione aziendale da oltre 30 anni?

R: Si ritiene che il contribuente possa avvalersi di entrambi gli istituti messi attualmente a disposizione dall'ordinamento giuridico, secondo la propria valutazione soggettiva in merito a quale dei due possa considerarsi maggiormente vantaggioso per regolarizzare la propria posizione fiscale.

Con riguardo specifico alla fattispecie prospettata nel quesito, si evidenzia come il contribuente debba valutare la propria posizione tenendo anche conto del fatto che la Svizzera, Paese presso cui continua a detenere le attività di natura

finanziaria, ha firmato un accordo con l'Italia per lo scambio automatico delle informazioni in linea con l'articolo 26 del Modello OCSE. Pertanto, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, in base alle disposizioni contenute nell'articolo 5-*quater*, comma 4, e nell'articolo 5-*quinqies*, comma 7, secondo periodo, del *decreto legge*, non si rendono applicabili le disposizioni dell'articolo 12 del decreto legge n. 78 del 2009, in materia di raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento e per l'atto di contestazione, nonché delle sanzioni; peraltro, per effetto dell'articolo 5-*quinqies*, comma 7, primo periodo, le sanzioni relative agli obblighi di monitoraggio sono fissate nella misura del 3% anziché del 6%. È bene precisare che affinché si realizzino gli elencati effetti premiali è necessario che il contribuente, nel caso mantenga le attività nella Confederazione Elvetica, rilasci all'intermediario presso cui detiene le attività il cosiddetto *waiver*, ovvero l'autorizzazione a trasmettere, a richiesta dell'autorità fiscale italiana, tutti i dati concernenti l'attività oggetto della procedura.

2.5. Quantificazioni conto titoli in valuta estera

D: Nel caso in cui non si sia in grado di determinare il tasso di cambio di conti titoli detenuti in valuta estera deve essere utilizzato il tasso medio di cambio o il tasso al 31 dicembre?

R: Per la determinazione del valore delle attività presenti su di un conto titoli in valuta estera acceso presso un istituto bancario estero si devono seguire i criteri dalle norme vigenti in ciascun singolo periodo di imposta.

Per la determinazione del controvalore in euro, ai fini dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale si ricorda che:

- fino al periodo d'imposta 2012, deve essere utilizzato il cambio medio annuale, secondo le indicazioni riportate nella circolare n. 45 del 2010, richiamata anche dalle istruzioni relative alla compilazione del quadro RW (e prima modulo RW) del Modello UNICO.
- dal periodo d'imposta 2013 deve essere invece utilizzato il cambio medio mensile, secondo quanto disposto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia

delle Entrate del 18 dicembre 2013 e dalla circolare n. 38/E del 2013.

Si ricorda che a partire dal periodo d'imposta 2013, nel quadro RW viene richiesta l'indicazione del valore iniziale e del valore finale dell'investimento. Per cui, in ipotesi di investimento detenuto per l'intero anno, si dovranno utilizzare i cambi al 31 dicembre rispettivamente dell'anno precedente e di quello di detenzione dell'investimento. Diversamente, se lo stesso è stato effettuato o è cessato durante l'anno, si dovrà utilizzare il cambio relativo al mese di costituzione o di dismissione dell'investimento.

2.6. Conformità degli OICVM alla disciplina comunitaria in materia

D: Nell'ambito di applicazione del regime ordinario di determinazione dei rendimenti, in che modo può essere dimostrato se un OICVM (Organismo di Investimento Collettivo Valori Mobiliari) è conforme al campo di applicazione della disciplina comunitaria in materia (cd. *armonizzato*)?

R: Al fine di individuare il regime tributario proprio degli OICVM di diritto estero nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure*, è necessaria la corretta individuazione della loro conformità alla Direttiva UCITS IV (ultima in materia) e della loro soggezione alle previste forme di vigilanza (secondo quanto già chiarito dall'Amministrazione finanziaria nelle circolari n. 11/E del 2012, n. 19/E del 2013 e n. 21/E del 2014). Tale individuazione consente di distinguere tra OICVM *armonizzati* e non *armonizzati* ma i cui gestori sono soggetti a vigilanza, i cui proventi (in quanto in precedenza non sottoposti a ritenuta a titolo d'imposta) sono assoggettati ad imposizione sostitutiva, e OICVM "*non armonizzati*", i cui proventi concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo soggetto ad aliquota marginale.

In linea generale, con riferimento allo Stato di istituzione dell'OICR (Organismo di Investimento Collettivo del Risparmio, al quale, per quanto di interesse in questa sede si deve ricondurre l'OICVM), il decreto legislativo n. 44 del 2014, emanato in attuazione della delega legislativa contenuta nell'articolo 1, comma 1, della legge di delegazione europea 6 agosto 2013, n. 96, per effetto del

recepimento della Direttiva 2011/61/UE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'8 giugno 2011 sui gestori di fondi di investimento alternativi, ha chiarito che il principio in base al quale deve essere individuata la residenza fiscale degli OICR italiani ed esteri è quello dello Stato di istituzione dell'OICR, indipendentemente dal luogo di stabilimento del soggetto gestore. Pertanto, sono residenti in Italia gli organismi istituiti in base alla legge italiana a prescindere dal "passaporto del gestore".

Restano però da valutare gli organismi di diritto estero, per i quali le informazioni non sono sempre facilmente disponibili.

Tali informazioni sono difficilmente rilevabili dai prospetti patrimoniali predisposti dalle banche estere, in quanto spesso queste si limitano ad indicare la denominazione dei fondi e ad inserirli in macro categorie di vario tipo, ai soli fini della rendicontazione di risultato.

Nei casi in cui l'identificazione dello Stato di istituzione non sia agevole, poiché la descrizione del fondo non fornisce indicazioni precise o indica esclusivamente la natura speculativa dello stesso (es. fondo Tiger, hedge fund, ecc), possono essere effettuate "interrogazioni" su portali tecnici specifici del settore finanziario che raccolgono diversi fondi OICR specificandone la natura, oppure possono essere analizzati gli elenchi delle rispettive autorità di vigilanza europee. In alternativa, al fine di individuare le caratteristiche dell'OICVM, il contribuente potrebbe fornire la documentazione pre-contrattuale dello stesso. Infatti, il comma 1 dell'articolo 80 della Direttiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 13 luglio 2009 afferma che *gli Stati membri prescrivono che le società di investimento e, per ciascun fondo comune da esse gestito, le società di gestione che vendono OICVM agli investitori direttamente o tramite una persona fisica o giuridica che agisce per loro conto e sotto la loro piena e incondizionata responsabilità, forniscano in tempo utile agli investitori informazioni chiave per gli investitori in merito all'OICVM prima della proposta sottoscrizione delle quote dell'OICVM*. Inoltre, il comma 1 dell'articolo 81 della medesima Direttiva precisa che *gli Stati membri consentono alle società di*

investimento e, per ciascun fondo comune da esse gestito, alle società di gestione di fornire le informazioni chiave per gli investitori su supporto durevole o tramite un sito web. Una copia cartacea è consegnata gratuitamente all'investitore che ne faccia richiesta.

Nell'impossibilità di ottenere tali informazioni relative agli OICVM, la corretta qualificazione potrà essere effettuata in relazione alle informazioni a disposizione (es. nome del fondo, stato di istituzione OICVM, indicazione del soggetto gestore, distinzione operata nei prospetti patrimoniali dell'intermediario estero, conformità alle Direttive vigenti *pro-tempore*, ecc).

2.7. Metodo forfetario di determinazione dei rendimenti di attività illecitamente detenuti all'estero

D: Il termine rendimenti utilizzato nell'ambito del regime forfetario in che senso deve essere inteso?

R: Il regime forfetario di determinazione dei rendimenti applicabile solo su richiesta del contribuente, secondo le modalità prescritte e nel rispetto delle condizioni indicate dal *decreto legge*, prevede che siano quantificati nella misura fissa del 5% del valore complessivo della loro consistenza, puntualmente rilevato alla fine di ciascun periodo d'imposta, i rendimenti relativi alle sole attività finanziarie illecitamente detenute all'estero.

In particolare, la determinazione forfetaria dei rendimenti è applicabile in luogo di quella analitica unicamente per i redditi di capitale e i redditi diversi prodotti dalle attività finanziarie. Non è applicabile, invece, per i redditi non dichiarati che sono serviti per acquistare, in tutto o in parte, le citate attività finanziarie ovvero per i redditi di altra natura prodotti dalle medesime attività, oltre che per quei redditi derivanti da attività diverse da quelle di natura finanziaria, che conseguentemente dovranno essere in ogni caso determinati analiticamente. È il caso, ad esempio, dei redditi derivanti dalla partecipazione in una *Controlled foreign company* (cosiddetta CFC).

Il contribuente che opta per la determinazione forfetaria dei rendimenti delle attività finanziarie illecitamente detenute all'estero deve, comunque, evidenziare

tutti i versamenti effettuati sul conto e spiegarne l'origine. Parimenti, deve essere dimostrato che i prelevamenti non siano andati a costituire ulteriori e diverse attività estere non dichiarate.

Si coglie l'occasione per evidenziare che il legislatore, ad evidenti fini di semplificazione della procedura di collaborazione, ha previsto che gli uffici, su specifica istanza del contribuente, in luogo della determinazione analitica dei rendimenti, possano calcolare gli stessi applicando la misura percentuale del 5 per cento al valore complessivo della loro consistenza alla fine dell'anno e determinare quindi l'ammontare corrispondente all'imposta da versare utilizzando l'aliquota del 27 per cento.

La norma, però, precisa che tale istanza può essere presentata solo nei casi in cui la media delle consistenze di tali attività finanziarie risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto della collaborazione volontaria non ecceda il valore di 2 milioni di euro.

Il legislatore, quindi, al fine di semplificare la quantificazione della base imponibile, ha subordinato la determinazione forfetaria dei rendimenti alla ridotta consistenza delle attività patrimoniali, individuata puntualmente in un valore non eccedente i 2 milioni di euro, che si ritiene pertanto si debba riferire alla consistenza delle attività patrimoniali nel loro complesso, in una singola annualità, indipendentemente quindi, con riguardo alle attività cointestate ad una molteplicità di soggetti, dalla quota delle stesse (e del relativo rendimento) riconducibile al singolo contribuente.

2.8. Disponibilità di molteplici rapporti finanziari

D: Un contribuente detiene più conti all'estero situati sia in paesi *black list* che hanno siglato un accordo (Svizzera), che in paesi *black list* senza accordo (Bahamas). Per quali anni dovrà essere presentata la VD?

R: La richiesta di collaborazione volontaria internazionale deve riguardare le violazioni degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale nonché le infedeltà dichiarative afferenti gli imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative

addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, commesse fino al 30 settembre 2014, in relazione a tutti i periodi d'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.

I suddetti termini sono stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 del 1972, nonché dall'articolo 20 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

In linea generale, pertanto, devono essere ricompresi nella procedura le infedeltà dichiarative commesse nei periodi d'imposta dal 2010 al 2013 o, in caso di omessa dichiarazione, a partire dal periodo d'imposta 2009, mentre rientrano nella procedura di collaborazione volontaria internazionale le violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale commesse con riguardo al Modello UNICO 2010, presentato per gli investimenti illecitamente detenuti all'estero alla data del 31 dicembre 2009, fino a quelle contenute nel Modello UNICO 2014, con riferimento alle attività illecitamente detenute all'estero nel corso del 2013.

Importante è stabilire lo Stato estero di detenzione delle attività. Infatti, il decreto legge n. 78 del 2009, all'articolo 12, commi 2-*bis* e 2-*ter*, ha previsto, rispettivamente, il raddoppio dei termini ordinari per l'accertamento dei maggiori imponibili (attraverso l'applicazione della presunzione di cui al comma 2 del predetto articolo) e il raddoppio dei termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo n. 472 del 1997, nel caso in cui le attività sono detenute illecitamente nei Paesi *black list*.

Tuttavia il raddoppio viene meno qualora, come indicato dall'articolo 5-*quater* comma 4 del *decreto legge*, ricorrano congiuntamente le condizioni previste dall'articolo 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 collaborazione volontaria abbia stipulato con l'Italia, entro il 2 marzo 2015, un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni conforme all'articolo 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE, anche con riferimento al periodo tra la data della stipula e quella dell'entrata in vigore dell'accordo.

Tanto premesso, nel caso di più attività detenute in diversi Stati, sulla base delle norme sopra esaminate, al fine di determinare l'ambito temporale della procedura di collaborazione volontaria, è necessario procedere tenendo conto del luogo di detenzione delle attività, distintamente per ciascun periodo d'imposta: la richiesta di accesso alla procedura in relazione a periodi pregressi dovrà quindi riguardare le singole annualità interessate da fattispecie per le quali non si realizza una delle condizioni previste dal *decreto legge* affinché non operi il raddoppio dei termini.

2.9. Emersione di contante o altri valori depositati in cassette di sicurezza

D: È possibile nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria far emergere valori ubicati in Italia in cassette di sicurezza o in altri luoghi (ad esempio, contante conservato nella propria abitazione)?

R: La procedura di collaborazione volontaria nella sua declinazione internazionale consente ai contribuenti di far emergere le disponibilità detenute all'estero, nonché i redditi connessi a queste stesse ed i maggiori imponibili frutto di evasione nazionale non connessi con suddette attività all'estero. Nella sua accezione nazionale, invece, la procedura consente a tutti i contribuenti di definire le violazioni degli obblighi dichiarativi ai fini delle imposte indicate all'articolo 1, comma, 2 del *decreto legge*.

La procedura di collaborazione volontaria nazionale è dunque finalizzata a denunciare in modo spontaneo e completo tutte le violazioni fiscali commesse nelle annualità d'imposta accertabili e non può in alcun modo essere utilizzata per ottenere una certificazione circa l'irrilevanza fiscale della disponibilità di

valori in Italia fuori dal circuito degli intermediari finanziari (ad esempio denaro contante).

Tanto premesso, il contribuente che intenda avvalersi di tale procedura 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 relativo alle violazioni dichiarative commesse, indicando, altresì, la disponibilità dei valori frutto di evasione fiscale come prova della stessa.

La disponibilità di valori fuori dal circuito finanziario e frutto di evasione fiscale nei periodi d'imposta per i quali non è decaduta la potestà di accertamento può, a propria volta, essere provata unicamente col versamento di tali valori presso un intermediario abilitato su un conto corrente intestato al beneficiario economico delle somme, appositamente acceso a seguito dell'attivazione della procedura.

Risulta evidente come i valori detenuti in Italia, sia nel circuito degli intermediari finanziari che fuori dallo stesso, che non sono oggetto di evasione fiscale in periodi d'imposta ancora aperti e che non erano detenuti all'estero in violazione degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, non devono in alcun modo essere indicati nella relazione accompagnatoria in quanto irrilevanti ai fini del perfezionamento della procedura. Resta salva la possibilità per l'Agenzia, nel caso tali somme dovessero emergere in un momento successivo, di effettuare le opportune valutazioni per le eventuali iniziative di competenza.

In linea con quanto evidenziato, il denaro contenuto in una cassetta di sicurezza che non è stata mai aperta dopo il 31 dicembre 2009, per un contribuente che non ha omesso la dichiarazione per il relativo anno d'imposta, non rileva ai fini della procedura di collaborazione volontaria nazionale. Diversamente se detto denaro era già stato detenuto 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 suddette violazioni, questo dovrà essere indicato nella relazione accompagnatoria della procedura di collaborazione volontaria internazionale come prova della dismissione totale o parziale

dell'attività detenuta nel suddetto Paese *black list*.

Anche in questo caso 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.

Si ricorda che in tale ultimo caso deve essere provato, anche ricorrendo a prove indirette, il trasferimento del denaro dal Paese *black list* in Italia; si tratta, ad esempio, del caso dell'accesso ad una cassetta di sicurezza in Italia nei giorni immediatamente successivi a quelli del prelievo di contante dal conto svizzero.

2.10. Società estero-vestita monegasca

D: Nel caso di una *société civile immobilière* ("SCI") monegasca la cui residenza fiscale debba considerarsi situata in Italia ("*esterovestita*") in base ad uno dei criteri di cui all'articolo 5, comma 3, lett. d) TUIR (localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione o dell'oggetto sociale per la maggior parte del periodo d'imposta), si chiede di chiarire le modalità di accesso alla procedura di collaborazione volontaria.

R: La situazione prospettata potrebbe verificarsi, ad esempio, nel caso di una SCI monegasca non fittiziamente interposta la cui sede dell'amministrazione sia effettivamente in Italia, considerando non solo la residenza fiscale degli amministratori identificati nell'atto costitutivo o nello statuto, ma anche la residenza dei soggetti che, effettivamente impartiscono gli impulsi volitivi.

Ricorre il suddetto caso, ad esempio, quando il *gérant* della SCI (che potrebbe essere anche uno dei soci se riveste di fatto e/o di diritto tale ruolo) sia residente ai fini fiscali in Italia. In questo caso, la residenza fiscale della SCI, seppure formalmente situata a Monaco, è da ritenere radicata in Italia in base alle disposizioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera d), del TUIR.

Una SCI "*esterovestita*", è di fatto ad una società semplice italiana e, come tale, rientra tra i soggetti tenuti agli adempimenti degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 4, comma 1, del *decreto legge*. Pertanto, per sanare le violazioni in materia di monitoraggio fiscale sarà la stessa SCI a potersi avvalere

della procedura in esame.

A tal fine, occorrerà che la *SCI*:

- richieda un codice fiscale italiano secondo le modalità ordinarie, indicando quale natura giuridica quella delle Società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lettera b), del TUIR;
- presenti 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.

Resta fermo l'obbligo dei soci residenti in Italia di sanare le proprie violazioni reddituali, mediante separate istanze di collaborazione volontaria da presentare personalmente, considerato che per le società semplici si applica il regime di tassazione per trasparenza dei redditi prodotti, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del TUIR.

3. Le cause di inammissibilità

3.1. Contribuente ignaro in merito alla presenza di una causa di inammissibilità alla procedura

D: È in ogni caso inammissibile l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria da parte dell'autore della violazione ignaro della formale conoscenza di una causa di inammissibilità della stessa, acquisita invece da uno degli altri soggetti obbligati in solido in via tributaria o da un concorrente nel reato?

R: Ai sensi dell'articolo 5-*quater*, comma 2, del *decreto legge*, la collaborazione volontaria non è ammessa nel caso in cui la 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.

Al riguardo, mentre non sussistono dubbi nelle ipotesi in cui il provvedimento

tributario o penale sia stato ricevuto dal medesimo soggetto che vuol aderire alla procedura in argomento, più incerta appare l'interpretazione della norma nella parte in cui prevede che l'inammissibilità operi anche nel caso in cui tali provvedimenti siano conosciuti da soggetti solidamente obbligati in via tributaria o dai concorrenti nel reato.

Infatti, in tali casi, non essendovi coincidenza soggettiva tra il soggetto che richiede l'accesso alla procedura e chi ha avuto la formale conoscenza del provvedimento suscettibile di determinare la inammissibilità alla stessa, l'effettiva conoscenza della causa ostativa da parte dell'istante non è certa, potendo essere lo stesso ignaro.

Al riguardo si ritiene che, nel rispetto dei principi di lealtà e di garanzia che devono improntare i rapporti tra fisco e contribuente, la norma introduce una presunzione di conoscenza che non deve essere considerata in senso assoluto.

Fermo restando in capo al contribuente l'obbligo di evidenziare, qualora ne abbia avuto comunque cognizione, l'avvenuta formale conoscenza della causa di inammissibilità da parte di soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato, dovrà esser cura dell'ufficio eccepire 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.

È evidente che, come già chiarito nella *circolare*, l'occultamento della conoscenza di una causa di inammissibilità all'accesso della procedura, denotando una volontà di utilizzare illecitamente la stessa per godere indebitamente dei vantaggi premiali connessi al loro perfezionamento, comporta la denuncia all'Autorità giudiziaria per le valutazioni di competenza connesse alla ricorrenza del reato di cui all'articolo 5-*septies* del *decreto legge* e alla eventuale sanzionabilità della condotta del contribuente apparso ignaro.

4. Adempimenti a carico del contribuente

4.1. Prelievi non giustificati operati su conti correnti esteri

D: Sul piano generale, come devono essere considerati ai fini della collaborazione volontaria i prelievi non giustificati operati sui c/c esteri dai contribuenti?

R: I prelevamenti da conti esteri riferibili a persone che non esercitano attività di impresa di regola non sono gravati da presunzioni legali di reddito di alcun tipo. Tuttavia, i prelevamenti 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 riferimento alla necessità di fornire indicazioni sulla destinazione delle somme prelevate sui conti correnti esteri la *circolare* ha evidenziato la necessità che il soggetto che aderisce alla procedura debba dettagliare, oltre agli incrementi delle attività estere, anche i decrementi delle stesse, ritenuti significativi per la comprensione dell'evoluzione delle attività estere.

Con specifico riferimento ai prelevamenti per contante, il rientro in Italia dello stesso può essere dimostrato con la cd. dichiarazione di trasporto al seguito o spiegandone la destinazione che gli 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.

La destinazione delle somme al consumo personale risulta talvolta complessa da dimostrare in quanto il contribuente, non essendovi tenuto, difficilmente conserva i giustificativi. Parimenti le somme destinate ai consumi personali non dimostrabili, pur non essendo quantificabili a priori, possono risultare, in una buona parte dei casi, riferibili a prelievi periodici contenuti nell'ambito del rendimento delle attività illecitamente detenute all'estero che non subiscono incrementi attraverso versamenti di contanti.

Per ciò che riguarda invece i prelievi non cadenzati di importo consistente ovvero superiori alla redditività annuale delle attività presenti sul conto e che avvengono pur in presenza di cospicui versamenti per contanti, si ritiene che, nella maggior parte dei casi, l'impiego degli importi in contanti prelevati possa ricondursi alla trasformazione patrimoniale (ad esempio: per acquisto di immobili o imbarcazioni, gioielli e simili o per ristrutturazioni) ovvero a donazioni o liberalità a favore di terzi. In tali ultimi casi si tratta comunque di impieghi in qualche misura dimostrabili anche attraverso una molteplicità di elementi, anche indiretti.

Il rifiuto di fornire spiegazioni in ordine ai prelevamenti di elevato importo che intaccano la consistenza patrimoniale media illecitamente detenuta all'estero, invece, potrebbe comportare l'esclusione dalla procedura per incompletezza della stessa. Infatti, la mancata dimostrazione del rientro in Italia delle somme o del loro utilizzo può essere indicativa del fatto che dette somme siano servite per costituire o acquistare un'ulteriore attività estera indebitamente non ricompresa nella procedura.

4.2. Fondazioni di famiglia in Liechtenstein

D: Si chiedono elementi in merito alla procedura e alla documentazione da presentare nel caso di fondazioni di famiglia in Liechtenstein.

R: Ai fini dell'inquadramento giuridico di una *fondazione* di famiglia in Liechtenstein nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure*, occorre valutare, sulla base del reale comportamento, se si tratta di un veicolo fittiziamente interposto o se di fatto si configuri un diverso soggetto giuridico (paragonabile ad esempio ad una società semplice di fatto tra i beneficiari della *fondazione*).

Nel caso in cui la costituzione della *fondazione* di famiglia in Liechtenstein configuri un caso di interposizione fittizia, il beneficiario economico della stessa dovrà dichiarare il valore del patrimonio esistente al termine di ogni anno interessato basandosi sul rendiconto del consiglio di amministrazione della

fondazione, ove esistente, e dovrà produrre la documentazione rilasciata dalla banca che, per conto della *fondazione*, ne gestiva il patrimonio, nonché, in presenza di ulteriori attività di natura patrimoniale, la relativa documentazione a supporto al fine di consentire la corretta determinazione delle somme dovute nell'ambito della procedura. Su tali valori si procederà a calcolare le sanzioni per il quadro RW.

Ai fini reddituali, in assenza di bilanci, si procederà utilizzando la documentazione di cui sopra, estrapolando tutti i dati dai documenti bancari che saranno allegati alla relazione.

Resta impregiudicata, al ricorrere delle condizioni previste dalla norma, la possibilità di optare per la determinazione forfettaria dei rendimenti.

Diversamente, nel caso in cui non si configuri un'interposizione fittizia bensì sia accertata l'effettiva natura di *fondazione* del soggetto giuridico, sarà necessario stabilire il luogo ove questo ha sede.

A tale proposito si richiama la presunzione di residenza di cui all'articolo 73, comma 3, secondo periodo, del TUIR secondo la quale si considerano residenti in Italia, salvo prova contraria, i *trust* e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro del Finanze del 4 settembre 1996 (cosiddetta *white list*) in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del *trust* siano fiscalmente residenti in Italia, evidenziando che il Liechtenstein, Stato in cui è stata istituita la *fondazione* oggetto del quesito, non è incluso nella predetta *white list*.

Come già precisato nella circolare 43/E del 2009, il riferimento agli "istituti aventi analogo contenuto" presente nel citato articolo 73 del TUIR è stato evidentemente inserito dal legislatore al fine di impedire che tale disposizione, dettata da evidenti finalità anti-elusive, fosse facilmente aggirata utilizzando istituti nominalmente diversi dal *trust* ma con caratteristiche analoghe. Qualora, pertanto, la *fondazione* abbia caratteristiche analoghe al *trust*, sia stata istituita da almeno un soggetto residente in Italia ed abbia tra i beneficiari almeno un soggetto residente in Italia, alla stessa si applicherà la summenzionata

presunzione di residente in Italia.

Una volta stabilito che la *fondazione* è un soggetto residente in Italia si dovrà valutare se la stessa ha natura commerciale o non commerciale al fine di stabilire il corretto trattamento impositivo dei redditi prodotti e gli adempimenti ai quali la stessa sarà tenuta. Conseguentemente, nel caso in cui la *fondazione* possa essere considerata un ente non commerciale, la stessa potrà presentare direttamente l'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria per le attività detenute all'estero.

Si deve ricordare che, a decorrere dal periodo d'imposta 2013, dovranno regolarizzare l'eventuale mancata compilazione del quadro RW anche i soggetti che, pur non essendo possessori diretti delle attività finanziarie e degli investimenti esteri, siano "*titolari effettivi*" degli stessi ai fini della normativa antiriciclaggio.

A titolo esemplificativo, in linea con quanto disposto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 18 dicembre 2013, prot. n. 2013/151663, nel caso di specie saranno considerati tali:

- la persona fisica o le persone fisiche beneficiarie del 25 per cento o più del patrimonio di un'entità giuridica, se i futuri beneficiari sono già stati determinati;
- la persona fisica o le persone fisiche che esercitano un controllo sul 25 per cento o più del patrimonio di un'entità giuridica.

Premesso quanto sopra, ai fini reddituali la *fondazione*, nell'ambito della procedura di emersione, dovrà fornire tutta la documentazione utile alla ricostruzione dei redditi conseguiti. Gli imponibili relativi a ciascun investimento ed a ciascuna attività dovranno essere determinati, in via analitica su base documentale, secondo le regole vigenti nel periodo d'imposta di detenzione. È onere del contribuente ricostruire le vicende reddituali pregresse, reperire la documentazione utile a comprovare gli elementi di dettaglio relativi alla percezione dei redditi da regolarizzare ed il relativo ammontare, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria la corretta determinazione del tributo

da versare ai fini della regolarizzazione.

Resta impregiudicata, al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 5-*quinquies*, comma 8, del *decreto legge*, la possibilità di optare per la determinazione forfetaria dei rendimenti delle attività finanziarie detenute all'estero in violazione delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale.

5. Ambito temporale della procedura di collaborazione volontaria

5.1. Raddoppio dei termini ai sensi dell'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, del decreto legge n. 78 del 2009 per procedura attivata prima dell'entrata in vigore della legge

D: In caso di istanza di collaborazione volontaria presentata prima dell'entrata in vigore della *legge*, risulta applicabile il raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del decreto legge n. 78 del 2009?

R: Si ritiene che anche in presenza di istanza di collaborazione volontaria, finalizzata a regolarizzare le violazioni in materia di monitoraggio fiscale, risulti applicabile la disciplina del raddoppio dei termini prevista per il contrasto ai paradisi fiscali, contenuta nei commi 2-*bis* e 2-*ter* dell'articolo 12 del decreto legge n. 78 del 2009.

Al riguardo si evidenzia che la deroga a tale normativa, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria e qualora ricorrano congiuntamente determinate condizioni, è prevista dall'articolo 5-*quater*, comma 4, del *decreto legge*, come risultante per effetto della modifica apportata dalla *legge*; ciò comporta necessariamente che la disapplicazione del raddoppio dei termini prevista da tale ultima disposizione non potrà applicarsi alle istanze di collaborazione volontaria pervenute prima della entrata in vigore della legge che l'ha prevista.

Inoltre, appare opportuno ribadire al riguardo come la natura procedimentale della disposizione contenuta nel citato articolo 12 rende la stessa applicabile a tutte le annualità per le quali i termini per l'accertamento o per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale non erano ancora decaduti al

momento dell'entrata in vigore del decreto legge n. 78 del 2009.

5.2. Raddoppio dei termini ai sensi dell'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, del decreto legge n. 78 del 2009 nel caso di attività detenute sia in Svizzera che a Panama

D: Si ha il caso di un contribuente che ha sempre presentato la dichiarazione omettendo però di dichiarare ai fini del monitoraggio fiscale e dei redditi le disponibilità finanziarie detenute nei periodi d'imposta 2006 e 2007 sia in Svizzera che a Panama; dal 2008 le disponibilità sono detenute esclusivamente in Svizzera. In che termini e per quali disponibilità trovano applicazione i commi 2-bis e 2-ter dell'articolo 12 del decreto legge n. 78 del 2009?

R: I termini ordinari di decadenza della potestà di accertamento e di quella di contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale con riferimento alle attività finanziarie detenute nei Paesi cosiddetti *black list*, tra i quali figura sia Panama che la Confederazione Elvetica, sono raddoppiati ai sensi dei commi 2-bis e 2-ter dall'articolo 12 del decreto legge n. 78 del 2009.

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

- a) 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'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo;
- b) 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 cd. *waiver* oppure effettua il cosiddetto "rimpatrio giuridico" in Italia;
- c) 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;

Si ricorda che, nel caso in cui il contribuente aderisca alla procedura di collaborazione volontaria, per le sole attività detenute in Svizzera, la misura delle sanzioni irrogata è sempre del 3 per cento del valore di tali attività che il contribuente avrebbe dovuto indicare nel quadro RW della propria dichiarazione. Si evidenzia altresì, che al ricorrere di almeno una delle suddette condizioni viene accordata anche una riduzione della sanzione in questione nella misura della metà mentre, in caso contrario, non solo rimane operativo il raddoppio dei termini sopra richiamato ma la sanzione della specie viene ridotta solo nella misura di un quarto.

Con riferimento alle attività illecitamente detenute in Panama, nel corso dei periodi d'imposta 2006 e 2007, si evidenzia che sono tutt'ora sanzionabili sia le violazioni relative ai redditi connessi con le suddette attività sia le violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale. Nel caso in cui il contribuente aderisca alla procedura di collaborazione volontaria dovrà evidenziare tali attività dimostrando la loro dismissione o il loro rimpatrio in Italia. Le sanzioni relative alle violazioni in materia di monitoraggio fiscale verranno irrogate nella misura del minimo edittale (ovvero 5 per cento) del valore delle attività alla fine di ciascuno dei due periodi d'imposta. Tali sanzioni saranno comunque ridotte della metà in caso di dismissione definitiva (che ricorre ad esempio quando le attività sono state oggetto di liberalità a favore di un terzo o sono state destinate al consumo) o nel caso in cui siano state rimpatriate in Italia o in uno dei Paesi facenti parte dell'UE o dello SEE. Nel caso in cui le attività siano state trasferite in Paesi diversi e siano tutt'ora nella disponibilità del contribuente, la riduzione della specifica sanzione sarà collegata alla destinazione che questi darà alle stesse a seguito dell'attivazione della procedura.

Si rammenta che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, in presenza di redditi non dichiarati ancora accertabili connessi con le attività detenute in Panama nei periodi d'imposta 2006 e 2007, il contribuente non deve evidenziare anche ogni eventuale ulteriore maggiore imponibile non dichiarato

non connesso con tali attività, compresi quei maggiori imponibili non dichiarati che servirono per costituire o acquistare le attività eventualmente detenute in Svizzera o che derivino dal loro utilizzo, nei medesimi periodi d'imposta sempreché per tali attività si verificino le condizioni sopra richiamate.

Il raddoppio dei termini di cui ai commi *2-bis* e *2-ter* dell'articolo 12 del decreto legge n.78 del 2009, infatti, riguarda la decadenza della potestà di contestazione delle sole violazioni degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale delle attività illecitamente detenute in Paesi *black list* e di quella di accertamento dei redditi direttamente connessi con dette attività estere.

5.3. Detenzione di attività nella Repubblica di Singapore: rilevanza ai fini della procedura

D: Successivamente all'entrata in vigore della *legge* la Svizzera, il Liechtenstein ed il Principato di Monaco hanno sottoscritto un accordo che, prevedendo lo scambio di informazioni su richiesta ai fini fiscali secondo lo standard OCSE, permette di considerare tali Paesi, ai fini della procedura, "non *black list*". Ciò consente ai cittadini italiani che ivi detengono in maniera illegale investimenti e attività finanziarie di accedere alla procedura di regolarizzazione alle condizioni più favorevoli previste dalla *legge*.

Si chiede se tali condizioni di maggior favore possano essere riconosciute anche con riguardo a contribuenti che detengano o comunque abbiano detenuto attività in paesi che precedentemente all'entrata in vigore della *legge* abbiano già stipulato accordi che consentono un effettivo scambio di informazioni conforme all'articolo 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE.

R: La disciplina di favore, ai fini della procedura, prevista dalla *legge* nel caso in cui le attività oggetto della collaborazione volontaria erano detenute in Stati che avessero stipulato con l'Italia, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della norma, accordi che consentano un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di Convenzione OCSE, è tesa a riconoscere la rimozione da parte del contribuente degli effetti negativi arrecati all'interesse

erariale dalla propria condotta in violazione degli obblighi imposti in materia di monitoraggio fiscale attraverso una piena, veritiera e spontanea collaborazione attiva con l'Amministrazione finanziaria, cui corrisponde, inoltre, la possibilità per la stessa di controllare la veridicità delle informazioni indicate dal contribuente nella dichiarazione dei redditi per i periodi d'imposta successivi a quello di adesione alla collaborazione volontaria (c.d. *monitoraggio rafforzato*).

In tale ottica, la *circolare* ha già avuto modo di chiarire come i medesimi effetti si producano anche nel caso di detenzione di attività in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 4 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001 (c.d. Paesi *black list*), in presenza di accordi vigenti alla data di entrata in vigore della *legge* che prevedano uno scambio di informazioni conforme all'articolo 26 dello standard OCSE almeno a partire da tale data.

Ciò premesso, si ritiene pertanto che la disciplina di favore possa trovare applicazione, secondo le specifiche modalità, sia con riguardo all'ambito temporale che ai profili sanzionatori, anche nel caso di detenzione di investimenti e attività finanziarie nella Repubblica di Singapore, Paese con il quale il 19 ottobre 2012 è entrato in vigore un accordo in linea con l'articolo 26 del Modello OCSE, ai sensi della legge 31 agosto 2012, n. 157, e, ancor più, nel caso di detenzione in Paesi eliminati dall'elenco di quelli considerati Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato, quali, con riguardo al decreto 4 maggio 1999, Cipro, Malta e San Marino e, con riguardo al decreto 21 novembre 2001, oltre Cipro e Malta, Lussemburgo e Corea del Sud.

6. Aspetti sanzionatori

6.1. Determinazione delle sanzioni in sede di accertamento in applicazione dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997

D: In caso di istanza di collaborazione volontaria, presentata prima dell'entrata in vigore della *legge*, nel determinare le sanzioni irrogate in sede di

accertamento, risulta applicabile l'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997?

R: Si ritiene che, alla luce dei chiarimenti già forniti con la circolare n. 38/E del 2013, la piena e spontanea collaborazione fornita dal contribuente per la ricostruzione degli investimenti e delle attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero possa configurare 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.

6.2. Applicazione dell'articolo articolo 5-quinquies, comma 4, terzo periodo in presenza di violazioni prodromiche

D: Si chiede di chiarire quali siano le sanzioni la cui misura minima è fissata al minimo edittale ridotto di un quarto ai sensi dell'articolo articolo 5-quinquies, comma 4, terzo periodo del *decreto legge*.

R: In base all'articolo 5-quinquies, comma 4, terzo periodo, del *decreto legge* “*Nei confronti del contribuente che si avvale della procedura di collaborazione volontaria, 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 un quarto*”.

Il tenore letterale della disposizione porta a ritenere che l'effetto premiale ivi previsto debba essere riferito non soltanto 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.

Infatti, se normalmente l'evasione dell'imposta si realizza con l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione, può accadere che prima della commissione di queste siano state comunque commesse violazioni prodromiche quale, ad esempio, l'omessa fatturazione.

Considerato 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'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997, rende applicabile il c.d. cumulo giuridico, si ritiene che il beneficio sanzionatorio in argomento previsto dalla disciplina in materia di collaborazione volontaria debba riguardare tutte le violazioni funzionalmente convergenti all'evasione.

6.3. Detenzione di attività finanziarie in uno Stato che consente un effettivo scambio di informazioni con l'Italia non aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo

D: Il contribuente che detiene e desidera continuare a detenere le attività finanziarie in uno Stato che consente un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, incluso nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, e successive modificazioni, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996, diverso da quelli aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo (ad esempio gli Stati Uniti), e che vuole beneficiare, in sede di collaborazione volontaria, della determinazione delle sanzioni correlate alle violazioni dell'obbligo di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1 del *decreto legge*, ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997, in misura pari alla metà del minimo edittale, è obbligato a rilasciare 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 volontaria e ad allegare copia di tale autorizzazione (c.d. *waiver*), controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria?

R: Come già precisato nella *circolare*, con riguardo alle sanzioni correlate alle violazioni dell'obbligo di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1 del *decreto legge*, il legislatore ha inteso diversificare, attenuandola, la risposta sanzionatoria al comportamento del contribuente che, sottrattosi agli obblighi di monitoraggio fiscale, presti una piena, veritiera e spontanea collaborazione attiva con

l'Amministrazione finanziaria, rimuovendo gli effetti negativi arrecati all'interesse erariale dalla propria condotta in violazione degli obblighi imposti in materia di monitoraggio fiscale.

Il legislatore ha infatti previsto all'articolo 5-*quinquies*, comma 4, del *decreto legge*, che, in sede di collaborazione volontaria, dette sanzioni siano determinate, ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997, in misura pari alla metà del minimo edittale in presenza, alternativamente, delle seguenti condizioni:

- a) le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, e successive modificazioni, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996;
- b) le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;
- c) l'autore della violazione rilascia 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 volontaria e allega copia di tale autorizzazione (c.d. *waiver*), controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria.

Come emerge dalla relazione illustrativa, la disposizione è finalizzata a permettere all'Amministrazione finanziaria di controllare la veridicità delle informazioni indicate dal contribuente nella dichiarazione dei redditi per i periodi d'imposta successivi a quello di adesione alla collaborazione volontaria (c.d. *monitoraggio rafforzato*).

Secondo un'interpretazione letterale della norma, il trasferimento o la detenzione di cui alle lettere *a)* e *b)* dell'articolo 5-*quinquies*, comma 4, del *decreto legge*, deve avvenire verso o nei seguenti paesi:

- Italia;

- Stati membri dell'Unione europea;
- Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia (Norvegia e Islanda).

Nel caso di detenzione delle attività finanziarie in Paesi extra UE, la norma in oggetto prevede che per poter beneficiare della determinazione delle sanzioni sul monitoraggio fiscale ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997, in misura pari alla metà del minimo edittale, l'autore della violazione debba rilasciare all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, il c.d. *waiver*, da produrre, controfirmato dall'intermediario, nel corredo informativo e documentale della richiesta di collaborazione volontaria, facendolo poi pervenire tempestivamente all'ufficio anche in originale.

Tuttavia, come già chiarito nella circolare n. 43/E del 2009 in tema di emersione di capitali all'estero, tenuto conto della disposizione di cui all'articolo 56 del trattato 25 marzo 1957 istitutivo della Comunità europea, che vieta qualsiasi restrizione ai movimenti di capitale non solo tra Stati membri, ma anche tra Stati membri e paesi terzi, si deve ritenere possibile che il trasferimento e la detenzione di cui alle sopracitate lettere *a)* e *b)* dell'articolo 5-*quinquies*, comma 4, del *decreto legge*, sia possibile anche verso o nei Paesi extra UE con i quali è in atto un effettivo scambio di informazioni secondo il recente standard ONU/OCSE. Pertanto, in aggiunta ai Paesi della UE e alla Norvegia e all'Islanda, si ritiene non necessaria la presentazione del *waiver* nel caso di detenzione delle attività finanziarie in Paesi dell'OCSE che non hanno posto riserve alla possibilità di scambiare informazioni bancarie. Sarebbe, infatti superfluo, in tal caso, aggiungere il c.d. *monitoraggio rafforzato*, alla possibilità già esistente di scambiare informazioni con il Paese in cui le attività stesse sono detenute.

Analogamente, nel caso di trasferimento delle attività finanziarie, successivamente all'attivazione della procedura, presso un intermediario localizzato in uno dei Paesi dell'OCSE che non hanno posto riserve alla possibilità di scambiare informazioni bancarie, l'assenza del rilascio del *waiver*

non comporta l'applicazione della sanzione prevista dal comma 5 dell'articolo 5-*quinquies*, ritenendosi comunque garantita la possibilità da parte delle autorità finanziarie italiane di monitorare tali attività mediante una richiesta di scambio di informazione da inoltrare direttamente alle Autorità Fiscali del Paese presso cui è localizzato l'intermediario, ai sensi della *Convenzione contro le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali* con la stessa vigente.

6.4. Profili sanzionatori con riguardo a rapporti finanziari in presenza di procuratori e delegati

D: Quale è il regime sanzionatorio applicabile in presenza di più soggetti aventi la disponibilità delle medesime attività patrimoniali o finanziarie illecitamente detenute all'estero?

R: Come già affermato nella *circolare*, la procedura di collaborazione volontaria può riguardare anche attività illecitamente detenute all'estero qualora esse siano cointestate a più contribuenti o nella disponibilità di più soggetti. In tali casi, l'istanza deve essere presentata da ciascuno di essi, per la quota parte di propria competenza, in maniera autonoma e distinta dagli altri cointestatari e produrrà effetti, al perfezionarsi della stessa, solo nei confronti dei singoli richiedenti.

Pertanto, ciascuno dei soggetti ai quali sia riconducibile la disponibilità delle medesime attività estere (in qualità di detentore, possessore o beneficiario economico effettivo) potrà sanare la propria posizione fiscale, tramite autonoma istanza di adesione, ove però dovranno essere indicati (Sezione I - Soggetti collegati) i codici fiscali dei soggetti che, a vario titolo, presentano un collegamento con l'attività o gli importi in relazione ai quali ci si avvale della procedura di collaborazione volontaria.

In particolare, dovranno essere indicati i medesimi soggetti in capo ai quali le norme in materia di monitoraggio fiscale individuano gli obblighi dichiarativi previsti dall'articolo 4 del *decreto legge* (intestatario formale, beneficiario effettivo, detentore nell'interesse altrui).

Difatti, considerato che il legislatore ha attribuito rilevanza al concetto di *disponibilità*, senza aver specificato il *nomen iuris* che qualifica la stessa, si

ritiene che la presunzione di cui all'articolo 5-*quinquies*, comma 9, del *decreto legge* sia applicabile, oltre che alle ipotesi di cointestazione delle attività, anche in tutte le altre fattispecie in cui più soggetti abbiano la disponibilità di una attività finanziaria o patrimoniale, come, ad esempio, i soggetti che abbiano deleghe di firma ad operare su un conto.

Pertanto, qualora la detenzione, intesa nei termini suddetti, sia riconducibile a più soggetti, il richiamato comma 9 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 degli stessi ne avevano la disponibilità.

Conseguentemente, nei confronti dei soggetti che aderiscono alla procedura di collaborazione volontaria la sanzione per le violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale verrà irrogata tenendo conto della presunzione di ripartizione di cui all'articolo 5-*quinquies*, comma 9, del *decreto legge*, e sarà determinata prendendo a base la quota parte del valore delle attività estere oggetto di emersione di competenza di ciascuna persona che ne aveva la disponibilità alla fine di ciascun periodo d'imposta. La sanzione, per tali contribuenti, sarà irrogata nella misura del minimo edittale e saranno operate le riduzioni previste dalla legge.

Trattandosi di presunzione legale relativa, il contribuente in sede di collaborazione volontaria potrà fornire la prova contraria e far valere modalità di ripartizione differenti tramite idonea documentazione.

Per i soggetti che non abbiano aderito alla procedura di emersione e che abbiano la disponibilità delle attività estere si applicheranno le regole generali previste in materia di monitoraggio fiscale, così come chiarito con la circolare n. 45/E del 2010 e la circolare n. 38/E del 2013.

Inoltre, il raddoppio dei termini di decadenza sarà sempre operativo con riferimento alle attività detenute in Stati *black list*, a prescindere dal fatto che questi abbiano stipulato un accordo con l'Italia per lo scambio d'informazioni in

materia fiscale, in quanto tale accordo esplicherà i suoi effetti al di fuori della procedura di collaborazione volontaria esclusivamente con lo scambio degli strumenti di ratifica da parte dei Paesi che l'hanno sottoscritto.

Si ricorda, inoltre, che la cd. *presunzione di ripartizione* opera solo ai fini della determinazione delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale, mentre per l'imputazione dei redditi connessi alle attività oggetto di emersione e per l'irrogazione delle relative sanzioni deve aversi riguardo ai criteri ordinari. Anche in questo caso, per coloro che aderiscono alla procedura le relative sanzioni verranno irrogate nel loro minimo edittale ridotto di un quarto.

6.5. Effetti della procedura con riguardo alle sanzioni relative a violazioni riguardanti le imposte IVAFE e IVIE

D: Nella *circolare* è stato ricordato che a partire dal periodo d'imposta 2012 ricorrono obblighi dichiarativi anche per le imposte IVAFE (Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero) e IVIE (Imposta sul valore degli immobili situati all'estero) e che pertanto gli elementi per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili dovranno essere forniti con la relazione, che costituisce parte integrante della richiesta di accesso alla procedura.

Si chiede se anche con riguardo a tali imposte il contribuente che accede alla procedura di collaborazione volontaria potrà usufruire dei benefici previsti dalla stessa.

R: Il *decreto legge* prevede che il contribuente che accede alla procedura debba indicare spontaneamente all'Amministrazione finanziaria, mediante la presentazione dell'apposita richiesta, i documenti e le informazioni relativi agli investimenti e a tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, come quelli per la determinazione dei redditi che servirono per costituirli o acquistarli, nonché dei redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo, così come i documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei

contributi previdenziali, dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, non connessi con le attività costituite o detenute all'estero, relativamente a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento.

Il tenore letterale della norma, per quanto di interesse in questa sede, sembra circoscrivere l'ambito oggettivo della procedura alle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero in violazione degli obblighi di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale, nonché alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive, all'imposta regionale sulle attività produttive e a quella sul valore aggiunto, non menzionando in maniera esplicita l'IVAFE e l'IVIE

Tuttavia, una lettura logico sistematica delle disposizioni in materia di procedura di collaborazione volontaria porta a ritenere che i benefici previsti dalla stessa possano essere riconosciuti anche con riguardo a tali imposte, per le quali, con riguardo al versamento, alla liquidazione, all'accertamento, alla riscossione, alle sanzioni e ai rimborsi nonché al contenzioso trovano applicazione le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Nello spirito di completezza e collaborazione che caratterizza la procedura, ai fini della efficacia della stessa i contribuenti sono infatti tenuti a fornire comunque i documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti anche dei contributi previdenziali e delle imposte IVAFE e IVIE; tali imposte saranno quindi oggetto anch'esse della procedura di collaborazione volontaria internazionale, anche in mancanza di violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

Dalla applicazione dei benefici sanzionatori a favore del contribuente che si avvale della procedura di collaborazione volontaria consegue che la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia di IVAFE e IVIE è fissata, in base al dettato dell'articolo 5-quinquies, comma 4, ultimo periodo, del *decreto legge*, al minimo edittale, ridotto di un quarto.

Resta ovviamente ferma la possibilità per il contribuente di regolarizzare la

propria posizione ai fini dell'Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero o di quella sul valore degli immobili situati all'estero facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso.

7. Perfezionamento della procedura

7.1. Perfezionamento della procedura a seguito di definizione dell'invito al contraddittorio

D: La legge, introducendo il comma 1 dell'articolo 5-*quater* del decreto legge, ha previsto che il contribuente che voglia avvalersi della procedura di collaborazione volontaria possa definire l'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, e successive modificazioni, per 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.

La disciplina della procedura di collaborazione volontaria prevede che la stessa non si perfeziona, non producendosene gli effetti, se il contribuente non provvede a versare le somme dovute in base all'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo, n. 218 del 1997 entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione e secondo le ulteriori modalità indicate nel comma 1-*bis* del medesimo articolo per l'adesione ai contenuti dell'invito, ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione entro venti giorni dalla redazione dell'atto.

La legge di stabilità per il 2015 ha successivamente abrogato, però, i commi 1-*bis* e seguenti del citato articolo 5, prevedendo che tali disposizioni continuino ad applicarsi agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015.

Si chiede di conoscere pertanto se, in conseguenza delle novità introdotte dalla

legge n. 190 del 2015, successivamente al 31 dicembre 2015 i contribuenti che hanno richiesto di accedere alla procedura di collaborazione volontaria potranno ancora avvalersi del comma 1-*bis* dell'articolo 5 del decreto legislativo, n. 218 del 1997 per la definizione dell'invito o se, altrimenti, gli uffici procederanno ad inviare gli inviti a comparire e a concludere le istruttorie entro la stessa data, onde garantire a tutti i contribuenti di avvalersi della definizione agevolata prevista dalla normativa attualmente in vigore.

R: Il comma 1 dell'articolo 5-*quater* del *decreto legge* prevede che il contribuente che intende avvalersi della procedura di collaborazione volontaria possa 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'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 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, rinviando alle ulteriori modalità indicate nel comma 1-*bis* del medesimo articolo per l'adesione ai contenuti dell'invito. La *legge* ha inoltre previsto che il versamento possa essere eseguito in unica soluzione ovvero essere ripartito, su richiesta dell'autore della violazione, in tre sole rate mensili di pari importo e che il mancato pagamento di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura.

Ciò premesso, il legislatore ha inteso richiamare il comma 1-*bis* dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 per ricondurre a quanto nello stesso disciplinato le modalità di definizione della procedura di collaborazione, prevedendo invece una diversa e specifica disciplina, rispetto a quella contenuta nel citato articolo 5 attualmente in vigore, con riguardo al pagamento rateale o agli effetti del mancato pagamento.

Il legislatore, quindi, non ha operato un mero rinvio alla disciplina del comma 1-

bis del citato articolo 5, ma ne ha richiamato la disciplina facendola parte integrante di quella della procedura di collaborazione volontaria.

Per tale motivo, gli uffici dell’Agenzia, con riguardo alle annualità non in scadenza, avvieranno il procedimento di adesione mediante invito anche successivamente al 31 dicembre 2015. Anche con riguardo a tali inviti a comparire il contribuente che intende avvalersi della procedura di collaborazione volontaria 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.

Coma già chiarito dalla *circolare*, il contribuente dovrà limitarsi ad indicare, nella comunicazione di adesione, la sola scelta di effettuare o meno il pagamento in forma rateale senza l’indicazione del numero delle rate prescelte, che la norma fissa, per la procedura di collaborazione volontaria, in tre rate mensili. In presenza dell’adesione la misura delle sanzioni applicabili indicata nell’articolo 2, comma 5, del decreto legislativo n. 218 del 1997 resta comunque ridotta alla metà.

7.2. Perfezionamento della procedura nel caso di contestazione in un unico atto delle violazioni degli obblighi di monitoraggio relative a più annualità

D: La *circolare* ha chiarito che il perfezionamento della procedura si realizza con l’integrale pagamento, nei termini previsti dall’articolo 5-*quater*, comma 1, lettera b), degli importi dovuti:

- per ciascun periodo d’imposta in relazione all’invito di cui all’articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, o all’accertamento con adesione;
- in relazione all’atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni, indipendentemente dalle annualità negli stessi contenuti.

Nel caso l’ufficio abbia provveduto a contestare in un unico atto le violazioni degli obblighi di monitoraggio relative a tutte le annualità per le quali il contribuente abbia richiesto di accedere alla procedura, il contribuente potrà

definire una singola annualità separatamente dalle altre?

R: Contemperando il principio normativo di unitarietà e completezza della richiesta di accesso alla collaborazione volontaria con quello di unitarietà e separazione del singolo periodo d'imposta si ritiene che il perfezionamento della procedura si realizza con l'integrale pagamento, nei termini previsti dall'articolo 5-*quater*, comma 1, lettera b), degli importi dovuti per ciascun periodo d'imposta in relazione all'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, o all'accertamento con adesione e, sempre nei termini previsti dal citato articolo 5-*quater*, in relazione all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni, indipendentemente dalle annualità negli stessi contenuti. Nel caso, quindi, l'atto di contestazione o quello di irrogazione delle sanzioni sia riferito a più annualità, il contribuente dovrà necessariamente definirlo nel suo complesso per poter procedere al perfezionamento della procedura con riguardo alle singole annualità interessate anche da violazioni dichiarative.

7.3. Perfezionamento dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di monitoraggio

D: L'articolo 5-*quater*, comma 1, lettera b), prevede che il versamento di quanto dovuto ad esito della procedura possa essere eseguito dal contribuente, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, in unica soluzione ovvero essere ripartito, su richiesta dell'autore della violazione, in tre rate mensili di pari importo.

Si chiede se la possibilità di optare per il pagamento in tre sole rate mensili così come la preclusione alla compensazione valgano anche con riguardo alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, del *decreto legge*.

R: Si ritiene che, con le modifiche apportate al *decreto legge* nell'introdurre la disciplina della procedura di collaborazione volontaria, il legislatore abbia inteso

prevedere specifiche modalità di definizione della procedura stessa, seppur attraverso istituti e procedimenti già presenti nell'ordinamento. In tale contesto, con riguardo al pagamento rateale o agli effetti del mancato pagamento, è stata prevista una diversa e specifica disciplina anche rispetto alle modalità di versamento delle somme dovute in base all'atto di contestazione o a quello di irrogazione delle sanzioni conseguente alla eventuale presentazione di deduzioni da parte del contribuente, versamento che potrà essere eseguito in unica soluzione ovvero essere ripartito, su richiesta dell'autore della violazione, in tre rate mensili di pari importo.

Il pagamento della prima rata, così come quello in un'unica soluzione, deve essere effettuato entro il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997, e successive modificazioni, necessariamente senza avvalersi, come nel caso dell'adesione, della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA