



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.

Al fine di garantire il massimo confronto tra questa Direzione Regionale e gli Ordini dei Dottori Commercialisti e Esperti Contabili dell’Emilia Romagna, nel contesto della procedura di Voluntary Disclosure, si è tenuto in data 7 luglio 2015 un primo incontro di approfondimento delle questioni e delle criticità di maggior interesse segnalate dai professionisti.

Il percorso avviato ha condotto alla firma congiunta di un primo documento che ha fornito risposte concrete alle richieste di chiarimenti pervenute in relazione ai profili applicativi della normativa.

Con il presente contributo viene trattata una seconda *trance* di quesiti, fornendo le indicazioni operative richieste.

Come di consueto le soluzioni prospettate vengono rese tenendo conto delle Circolari¹ fino ad oggi emanate dall’Agenzia delle Entrate sulla base del dettato normativo e della *ratio* che ha ispirato la procedura di VD, fatto salvo ogni eventuale e successiva indicazione contraria di prassi.

¹ Circolare n. 10/E del 13 marzo 2015, circolare n. 27/E del 16 luglio 2015, circolare n. 30/E dell’11 agosto 2015 e circolare n. 31/E del 28 agosto 2015.

QUESITO 1:

“Un contribuente residente in Italia ha la delega dall'anno 2008, unitamente ad altri tre familiari non residenti, ad accedere alla cassetta di sicurezza della madre residente in Svizzera. Poiché il contribuente non si è mai interessato delle consistenze all'interno della predetta cassetta non essendo a lui intestata. Come ci si deve comportare ai fini della VD? In particolare su quali importi devono essere calcolate le sanzioni per l'omessa indicazione nel quadro RW e quale documentazione deve essere prodotta per definire l'ammontare dell'attività detenute all'estero non indicate nel quadro RW”

RISPOSTA

In via preliminare si precisa che, in assenza di chiarimenti in merito al contenuto della cassetta di sicurezza (natura dei beni), non è possibile fornire indicazione alcuna sul metodo di valorizzazione da adottare.

Con riferimento invece agli altri aspetti procedurali si precisa quanto segue.

Il contribuente dovrà considerare, ai fini della regolarizzazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, le annualità dal 2009 al 2013.

Dovrà presentare, inoltre, il documento che attesti la data di apertura della cassetta di sicurezza, ante 2009, e l'eventuale contratto di copertura assicurativa con indicazione del valore assicurato con riferimento a ciascuna annualità.

Ai fini della rilevazione dei valori in essa contenuti, dovrà procedere alla sua apertura in presenza di testimoni qualificati che diano garanzia di affidabilità (notaio o funzionari dell'istituto di credito) e che redigano un apposito inventario (Circolare 31/E del 28/08/2015).

Ai fini del computo della quota parte di disponibilità delle attività spettante al contribuente (in qualità di delegato), tenendo conto anche dei soggetti che non erano tenuti agli adempimenti dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, sarà necessario, infine, che nella relazione illustrativa vengano indicati i nominativi della titolare della cassetta (madre) e degli altri tre familiari delegati.

Sarà necessario, altresì, dichiarare che si tratta, per tutti gli anni di imposta interessati dalla procedura, di soggetti non residenti.

QUESITO 2:

“Un contribuente per il periodo 2009-2015 ha intrattenuto solo tramite delega (procura generale ad operare) relativamente a conti correnti di familiari non residenti. Si richiede se è necessario fornire il waiver per tali rapporti per i quali il contribuente ha revocato la delega nel 2015?”

RISPOSTA

Dal tenore letterale del quesito sembrerebbe che il soggetto delegato non sia stato beneficiario economico effettivo delle attività presenti sul rapporto.

Ciò premesso si ritiene che, purché la rinuncia alla delega, o la revoca della stessa, risulti da atto scritto, redatto nelle stesse forme della delega o della procura originarie, e venga 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, il contribuente, pur essendo impossibilitato a presentare il *waiver*, possa comunque accedere alla procedura e beneficiare degli effetti premiali normativamente previsti.

A tal fine sarà necessario indicare nella relazione illustrativa i nominativi dei titolari e, qualora presenti, dei delegati sui conti correnti interessati nonché dichiarare che si tratta, per tutti gli anni di imposta oggetto dalla procedura, di soggetti non residenti.

Tale orientamento è in linea con le indicazioni di prassi fornite dalla Circolare n.27/E del 16 luglio 2015.

In tale contesto l'Amministrazione finanziaria, volendo evitare possibili disparità di trattamento, ha infatti previsto la possibilità di accedere alla procedura e di beneficiare di taluni effetti premiali previsti dalla stessa, in dipendenza della volontà di terzi, a favore di quei soggetti delegati che, loro malgrado, siano impossibilitati a rilasciare il *waiver*. E' il caso, ad esempio, in cui un intestatario o eventuali altri soggetti che abbiano la disponibilità del conto, oggetto di collaborazione volontaria, non intendano avvalersi dell'istituto o comunque rilasciare l'autorizzazione.

QUESITO 3:

Un contribuente ha presentato il modello 730/2010 relativo al periodo di imposta 2009 e successivamente non ha più presentato la dichiarazione dei redditi in quanto non tenuto (titolare di pensione). Ai fini della VD, avendo lo stesso contribuente attività detenute in Svizzera nel periodo di imposta 2000-2015, le annualità da sanare sono relative ai periodi 2009 -2013 o deve essere incluso anche l'anno 2008 e quindi 2008-2013? Si chiede relativamente alla moglie che risulta delegata su tali rapporti intestati al marito, non avendo quest'ultima mai presentato la dichiarazione dei redditi (pensionata), quali annualità deve sanare: 2008-2013 o 2009 -2013?

RISPOSTA

I termini ai fini dell'emissione degli avvisi di accertamento relativi ai redditi esteri non dichiarati decorrono dall'anno in cui è stata o avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione. In particolare l'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 prevede che *“Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione”*. E ancora che *“Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del Titolo I, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”*.

I termini per la notifica degli atti di contestazione, ai fini dell'irrogazione della sanzioni per violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale, decorrono, invece, dall'anno in cui è avvenuta la violazione. In particolare l'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 prevede che *“L'atto di contestazione di cui all'articolo 16 ovvero l'atto di irrogazione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione ...”*.

Ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, qualora le attività siano detenute in un paese *black list*, che abbia stipulato con l'Italia, entro il 2 marzo 2015, un accordo che consenta un effettivo scambio di informazioni conforme all'articolo 26 del Modello OCSE, non opera il raddoppio dei termini ordinari previsto dall'articolo 12 del DL 78/2009.

Ciò premesso, con riferimento alla fattispecie rappresentata, il contribuente dovrà far rientrare nella procedura di collaborazione volontaria ai fini reddituali le annualità dal 2010 al 2013 mentre ai fini della regolarizzazione degli obblighi di monitoraggio fiscale dovrà considerare le annualità dal 2009 al 2013.

La coniuge, in qualità di soggetto delegato, dovrà regolarizzare esclusivamente le violazioni concernenti gli obblighi di monitoraggio fiscale per le annualità dal 2009 al 2013 essendo le questioni attinenti le attività estere o i redditi da esse generati riferibili unicamente al titolare (o ai contitolari) delle attività stesse.

QUESITO 4:

Un mio cliente è in possesso di attività finanziarie all'estero in un paese con accordo di collaborazione, andando ad analizzare le varie attività trovo che sono costituite da obbligazioni e fondi misti. Negli anni interessati dalla voluntary non sono stati movimentati, per cui la mia domanda è: visto che non sono state staccate cedole o liquidati dividendi per valutare il rendimento anno per anno io ho considerato la differenza tra il valore nominale di mercato delle obbligazioni al 31/12 e il valore nominale di mercato al 31/12 anno precedente come risultante dai prospetti annuali riepilogativi. Il mio comportamento è corretto o visto che non ho vendite quindi non ho plusvalenze e minusvalenze non devo considerare nessun rendimento?

RISPOSTA

Eventuali plusvalenze o minusvalenze andranno dichiarate esclusivamente in caso di dismissione delle attività.

Con riferimento ai rendimenti derivanti dal godimento delle attività (utili, dividendi, interessi e similari) si precisa invece quanto segue.

Così come chiarito dalla Circolare n. 10/E del 13 marzo 2015 rientrano nell'ambito oggettivo della procedura tutte le attività estere di natura finanziaria da cui derivano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di fonte estera tra cui, anche, obbligazioni estere e titoli similari oppure fondi misti.

Il rendimento delle consistenze andrà quantificato analiticamente ovvero, qualora il contribuente decidesse di avvalersi della possibilità prevista dall'articolo 5-*quinqüies*, comma 8, del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, forfetariamente.

Da ultimo, per quanto riguarda le sanzioni connesse alle violazioni in materia di monitoraggio fiscale si precisa che ai fini della determinazione della consistenza delle attività finanziarie al termine di ciascun periodo d'imposta si dovrà tener conto, per ciascuna attività, delle regole di valorizzazione ai fini della compilazione del quadro RW applicabili nello specifico anno di detenzione.

Andranno considerate, pertanto, le istruzioni per la compilazione del modello UNICO dei periodi d'imposta interessati dalla procedura.

QUESITO 5:

1) Conferma di invio entro il 30.12.2015 della relazione VD -vista la proroga ex decreto legge 30 settembre 2015, n. 153 - relativamente ad istanze presentate dopo il 30.09.2015 e chiarimenti in merito alla decorrenza degli originari 30 giorni (dalla data di presentazione istanza e successiva presentazione della relazione) se scadenti sabato e domenica e rinvio al primo giorno feriale successivo. Nel caso specifico alcuni colleghi che hanno presentato l'istanza, ad esempio in data 1.10.2015, chiedono se vale la proroga per presentare la relazione VD entro il 30.12.2015, oppure entro 30gg + 1.10.2015 = lunedì 2.11.2015 essendo il 31.10.2015 sabato.

2) Mancato rilascio di tutta la documentazione relativa a società fittizie intestatarie di conti correnti in Svizzera (e. g. hanno consegnato una visura/memorandum of association senza l'indicazione dei soci melius possessori iniziali del capitale sociale anche se trattasi di società anonime). Nel caso specifico la società di diritto del Lichtenstein - società che ha come beneficiario effettivo/procuratore il contribuente che ha presentato istanza di VD - ha un conto corrente in Svizzera che abbiamo indicato nell'istanza VD - ma non ci è stato ancora fornito l'elenco dei soci e dei componenti del CdA della società di diritto del Lichtenstein - per queste ragioni:

a. premesso che la società di diritto del Lichtenstein possiede il 90 % di una società II Ltd dello Zambia (Zambia no black list) senza conti correnti accessi in Svizzera;

b. premesso che la compilazione del quadro delle istruzioni ministeriali RW in Unico prevede: Qualora il contribuente detenga direttamente un investimento all'estero o attività estere di natura finanziaria, è tenuto ad indicare il valore nel presente quadro, nonché la quota di possesso espressa in percentuale. In caso di detenzione di attività estere per il tramite di società, il contribuente che abbia una partecipazione rilevante come definita dalla normativa antiriciclaggio (c1d esempio, la percentuale della partecipazione al capitale sociale è superiore al 25 per cento) deve indicare nel presente quadro il valore della partecipazione nella società estera qualora sia localizzato in un Paese collaborativo e, in aggiunta, la percentuale di partecipazione, nonché il codice fiscale o identificativo della società estera" (Ndr sempre che la società estera abbia un codice fiscale italiano).

c. Premesso che la suddetta società II Ltd dello Zambia ha due amministratori: il contribuente italiano che presenta la VD e il figlio fiscalmente residente in Zambia e con delega ad Amministratore delegato;

2.1) lo scrivente ritiene nel caso specifico di indicare nella relazione VD che non è ancora entrato in possesso di tutti documenti attestanti la composizione del CdA e dei soci della società di diritto del Lichtenstein;

2.2) Il valore da inserire previsto dalle istruzioni ministeriali sub punto b) precedente "Il valore nel presente quadro, nonché la quota di possesso espressa in percentuale " è da intendersi quale valore percentuale del patrimonio netto (i.e. 90%) del valore dell'equity/patrimonio netto del bilancio della controllata società II Ltd dello Zambia;

2.3) *Quando la società II Ltd di diritto dello Zambia presenta il bilanci • es. periodo 2010 in perdita nell'anno di imposta oggetto di VD • si ritiene di non dover indicare/tassare nulla - melius zero • fino a quando la perdita e il patrimonio netto sono entrambi negativi;*

2.4) *Quando la società II Ltd dello Zambia presenta il bilancio• es. periodo 2009 in utile nell'anno di imposta oggetto di VD • prudenzialmente si ritiene di dichiarare il 90% dell'utile società II Ltd di diritto dello Zambia ? Ovvero in presenza di sempre di patrimonio netto negativo non si deve dichiarare nulla - melius zero • fino a quando l'utile non è sufficiente a far sì che il patrimonio netto diventi positivo ?*

2.5) *Cosa si intende per "valore della partecipazione nella società estera qualora sia localizzato in un Paese collaborativo"? Il valore percentuale (e.g. 90 %) del patrimonio netto/equity risultante dal bilancio, se presente e approvato/depositato in CCIAA?*

2.6) *Nel caso in cui il bilancio es. 2009 della società II Ltd dello Zambia presenti un utile, ma l'utile venga distribuito nel 2010 occorre:*

Indicare in VD e tassare il 90% del valore (equity/patrimonio netto) a bilancio nell'anno 2009 oggetto della VD ?

ovvero bisogna tassare solo nell'anno 2010 - anno di distribuzione dei dividendi del bilancio 2009 - con indicazione nella VD l'importo del dividendo incassato ?

RISPOSTA

1) Il decreto legge del 30.09.2015, n. 153 pubblicato in G.U. 30.09.2015, n. 227 ha modificato l'art. 5-*quater*, D.L. 28.06.1990, n. 167 ed ha stabilito che: “*La procedura di collaborazione volontaria può essere attivata fino al 30 novembre 2015. L'integrazione dell'istanza, i documenti e le informazioni di cui al comma 1, lettera a), possono essere presentati entro il 30 dicembre 2015*”.

Per quanto detto, nel caso specifico di un'istanza presentata in data 1 ottobre 2015, la relazione potrà essere presentata entro il 30/12/2015.

2.1 Nel caso prospettato si ritiene che qualora il contribuente sia oggettivamente impossibilitato a produrre tutta la documentazione utile a ricostruire la sua situazione fiscale, ciò non dia luogo, necessariamente, ad effetti negativi sul prosieguo della procedura (v. Circ. n. 31 del 28/08/2015 par. 2.2 pag. 8).

In ogni caso nella relazione di accompagnamento dovrà essere segnalata la presenza delle cause che impediscono la tempestiva produzione documentale o che non permettono una puntuale rappresentazione delle violazioni dichiarative oggetto della regolarizzazione. Il contribuente dovrà poi attivarsi al fine di produrre in tempo utile la documentazione mancante.

2.2 Le istruzioni per la compilazione della sezione II del modello di accesso alla procedura precisano che “*Ai fini dell'individuazione del valore delle attività estere..... si rinvia ai criteri individuati nelle istruzioni per la compilazione del quadro RW di UNICO relative a ciascun periodo di imposta interessato, tenendo*

conto della previsione di cui al comma 9 dell'art. 5-quinquies del decreto legge n. 167 del 1990".

Ciò premesso:

- le istruzioni al mod. Unico persone fisiche 2010 (pag. 29) precisano che “*devono essere sempre indicate nella sezione II del modulo RW le attività estere di natura finanziaria in quanto produttive in ogni caso di redditi di fonte estera imponibili in Italia.....*” e che “*con riferimento alla consistenza delle attività e degli investimenti ...il contribuente deve riportare il costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti (il cosiddetto “costo storico”) maggiorato degli eventuali oneri accessori quali, ad esempio, le spese notarili e gli oneri di intermediazione, ad esclusione degli interessi passivi. Qualora il costo storico non sia documentabile si deve riportare il valore del bene risultante da un'apposita perizia di stima.*”;
- a partire dall'anno 2013, invece, le istruzioni al mod. Unico persone fisiche (Unico 2014) evidenziano che “*per l'individuazione del valore delle attività finanziarie devono essere adottati gli stessi criteri validi ai fini dell'IVAFE. Pertanto, il valore è pari al valore di quotazione rilevato al 31 dicembre o al termine del periodo di detenzione. Per i titoli non negoziati in mercati regolamentati e, comunque, nei casi in cui le attività finanziarie quotate siano state escluse dalla negoziazione si deve far riferimento al valore nominale o, in mancanza, al valore di rimborso, anche se rideterminato ufficialmente...*”.

Qualora siano disponibili sia il valore nominale che quello di rimborso, la base imponibile è costituita dal primo.

Nell'ipotesi in cui manchi sia il valore nominale che quello di rimborso, si assume il valore di acquisto dei titoli (Circolari n. 28/E/2012, par. 2.3, e n. 38/E72013, par. 1.4). Tale valore di acquisto non coincide con il costo fiscale dei titoli, ma con il valore monetario sborsato per acquistarne la proprietà.

2.3 Trattandosi di partecipazione in società estera localizzata in paese collaborativo in cui il socio si qualifica quale titolare effettivo, questi è tenuto ad indicare, in virtù delle disposizioni richiamate nel precedente punto, la partecipazione nella società estera pari al valore nominale.

2.4/2.5 In caso di partecipazioni rilevanti in società residenti in Paesi non collaborativi occorre indicare, in luogo del valore della partecipazione, il valore degli investimenti detenuti all'estero dalla società e delle attività estere di natura finanziaria intestati alla società, nonché, la percentuale di partecipazione posseduta nella società stessa. In tal modo, seguendo un approccio look through e superando la mera titolarità dello strumento finanziario partecipativo, si deve dare rilevanza, ai fini del monitoraggio fiscale, al valore dei beni di tutti i soggetti “controllati” situati in Paesi non collaborativi e di cui il contribuente risulti nella sostanza “titolare effettivo”. Tale criterio deve essere adottato fino a quando nella catena partecipativa sia presente una società localizzata nei suddetti

Paesi e sempreché risulti integrato il controllo secondo la normativa antiriciclaggio (v. Circolare n. 38 del 23 dicembre 2013 pag. 13).

Nel caso prospettato per "valore della partecipazione nella società estera qualora sia localizzato in un Paese collaborativo" si intende il valore di partecipazione al capitale sociale indicato in bilancio.

2.6 Gli utili da partecipazione, in quanto redditi di capitale, sono tassati in base al principio di cassa, pertanto, in VD dovranno essere indicati nell'anno della loro percezione e assoggettati a tassazione secondo le regole previste per i dividendi percepiti in paesi *white list*.

QUESITO 6:

Un persona fisica ha ereditato un conto corrente in Svizzera e presentato VD per se stesso e per conto del de cuius. Le istanze sono state inviate rispettivamente alla direzione Regionale dell'Emilia Romagna (residenza dell'erede) e alla direzione Regionale della Toscana (ultima residenza del de cuius).E' possibile dialogare con un unico ufficio dell'Agenzia Delle Entrate e trattare le 2 istanze come un'unica pratica? Con quali modalità?

RISPOSTA

E' prassi degli Uffici, qualora soggetti collegati dovessero avere domicilio fiscale nell'ambito di differenti Direzioni Regionali, instaurare, preventivamente all'emissione degli atti di propria competenza, un opportuno coordinamento ai fini della lavorazione delle istanze pervenute.

E' consigliabile, tuttavia, che il professionista contatti in tempo utile gli Uffici interessati al fine di avere conferma dell'effettivo avvio di tale coordinamento.

QUESITO 7:

*“DISCLOSURE/ Quadro RW - versamento di un acconto al costruttore estero.”
Si chiede di sapere se i versamenti effettuati direttamente al costruttore svizzero, nei periodi di imposta 2013 e 2014 per l'acquisto di un immobile in costruzione e non ultimato al 31/12/2014 vadano indicati nel quadro RW ? L'immobile verrà consegnato nel corso del 2015.*

Nel caso di specie una persona ha effettuato nel corso del 2013 un versamento in acconto direttamente al costruttore dell'immobile. Nel Mod. Unico dell'anno 2013 non è stato indicato nulla nel quadro RW.

Un secondo acconto è stato versato, sempre al costruttore nel corso del 2014 ed, allo stesso modo, nulla è stato dichiarato nell'unico dell'anno 2014 in quanto l'immobile alla data del 31/12/2014 era ancora in costruzione.

Nelle istruzioni ministeriali precedenti alla modifica del quadro RW, a pagina 32 del fascicolo (Unico 2011), si leggeva che "non devono essere indicati gli acconti versati per acquisti o investimenti non ancora concretizzati nel periodo d'imposta".

Nell'attuale versione delle istruzioni ministeriali al mod. UNICO detta precisazione non è più stata proposta.

Dalla stampa specializzata, tuttavia, si evince (vedi risposta L'esperto risponde del sole 24ore del 02.06.2014) che: "si ritiene che la risposta sia negativa (alla domanda se tali acconti vadano indicati) sebbene le nuove istruzioni al quadro RW non specifichino più - come invece prevedevano quelle applicabili fino al periodo d'imposta 2012 - che non occorre indicare gli acconti versati per acquisti o investimenti non ancora concretizzati nel periodo d'imposta"

Si chiede pertanto conferma ufficiale circa il comportamento corretto da tenere relativamente alla fattispecie di cui sopra.

RISPOSTA

L'eliminazione dell'inciso *“non devono essere indicati gli acconti versati per acquisti o investimenti non ancora concretizzati nel periodo d'imposta”* nelle nuove istruzioni per la compilazione del quadro RW non ha l'implicita finalità, a parere della Scrivente, di introdurre l'obbligo di monitoraggio anche per tale tipo di operazioni ma è una naturale conseguenza dell'eliminazione della sezione III del quadro relativo ai trasferimenti da e verso l'estero.

Per questo motivo si ritiene che l'obbligo di monitoraggio sorgerà in capo al contribuente solamente nel momento della concretizzazione dell'investimento, vale a dire alla consegna dell'immobile avvenuta nel 2015.

Pertanto, fino a quando l'investimento non sarà ultimato, ossia la compravendita non si sarà conclusa e non si sarà costituito alcun diritto reale in capo all'acquirente, gli acconti confluiti all'estero non obbligheranno il contribuente alla compilazione del quadro RW.

Resta fermo, in ogni caso, l'obbligo di indicazione, ai fini del monitoraggio fiscale, della consistenza depositata, al termine del periodo d'imposta, sul conto

corrente da cui il contribuente abbia la disponibilità e da cui, eventualmente, abbia attinto per effettuare i pagamenti relativi allo stato avanzamento lavori.

Per l'Ordine dei Dottori Commercialisti e
degli Esperti Contabili dell'Emilia Romagna
IL PRESIDENTE IN CARICA
Carleugenio Lopedote

IL DIRETTORE REGIONALE
Antonino Di Geronimo