Direzione Centrale Accertamento

CIRCOLARE N. 31/E

Roma, 28 agosto 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.

Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento - Via C. Colombo 426 c/d - 00145 Roma
Tel. 06.5054.5259/5260 –- e-mail: dc.accertamento@agenziaentrate.it

Premessa 3
1. Ambito oggettivo della collaborazione volontaria 4
1.1. Ulteriori precisazioni in materia di prelievi non giustificati operati su conti correnti esteri 4
1.2. Ulteriori precisazioni in materia di cassette di sicurezza 4
2. Adempimenti a carico del contribuente 6
2.1. Relazione di accompagnamento alla procedura e compilazione del quadro RW del modello UNICO 2015 6
2.2. Integrazione della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria successivamente alla scadenza dei termini di presentazione della stessa 7
3. Le cause di inammissibilità 10
3.1. Accesso alla procedura per i contribuenti presenti nella Lista Falciani 10
4. Ambito temporale e aspetti sanzionatori della procedura di collaborazione volontaria 11
4.1. Detenzione di attività nella Repubblica di San Marino: rilevanza ai fini della procedura 11
4.2. Effetti della procedura con riguardo al contributo di solidarietà 14
4.3 Perfezionamento del rimpatrio giuridico delle attività detenute all'estero 15
5. Ulteriori profili applicativi 16
5.1. Applicabilità del regime del risparmio gestito in caso di attività estere rimpatriate 16
5.2. Redditi derivanti dalle attività finanziarie rimpatriate. Sostituzione del contribuente negli obblighi dichiarativi relativi al Modello Unico per i periodi d'imposta 2014 e 2015 17
5.3. Verifica della provenienza della richiesta dei dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria 18

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, 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, (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, in risposta alle richieste di chiarimenti pervenute in relazione ai profili applicativi della normativa richiamata nonché del successivo provvedimento attuativo, sono state emanate la circolare n. 27/E del 16 luglio 2015 (di seguito *circolare quesiti*) e la circolare n. 30/E dell'11 agosto 2015 (di seguito *seconda circolare quesiti).*

In prosieguo si riportano, suddivisi in funzione degli specifici aspetti trattati, ulteriori quesiti con le relative indicazioni operative, afferenti profili problematici di recente evidenziati dalle strutture dell'Agenzia nonché da operatori professionali in sede di 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 oggettivo della collaborazione volontaria

1.1. Ulteriori precisazioni in materia di prelievi non giustificati operati su conti correnti esteri

D: In merito ai prelevamenti operati su conti correnti esteri, la *circolare quesiti* chiarisce che quelli periodici contenuti nell'ambito del rendimento delle attività illecitamente detenute all'estero che non subiscono incrementi attraverso versamenti di contanti possano, in una buona parte dei casi, ricondursi ai consumi personali del contribuente. Deve da ciò concludersi che, al di fuori di tale ipotesi, ogni prelievo, anche di importo esiguo, per poter essere ricondotto ai consumi personali del contribuente debba sempre e comunque essere puntualmente giustificato?

R: In tema di prelevamenti operati su conti correnti esteri, la c*ircolare quesiti* chiarisce che *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.* Tale corretta impostazione è stata introdotta al fine di mitigare, al ricorrere di determinati presupposti, l'onere probatorio gravante sul soggetto nel contesto di una specifica procedura, quale quella di collaborazione volontaria, in cui è lo stesso contribuente che, in ultima analisi, è chiamato a fornire in via spontanea e completa le informazioni e la documentazione necessarie per la ricostruzione dei redditi e delle attività da regolarizzare.

Ciò premesso, la posizione sopra espressa nella *circolare quesiti* non esclude in assoluto che anche in altre ipotesi, come ad esempio nel caso di patrimonio estero che non produce rendimenti, gli eventuali prelievi che risultino limitati, per importo e per frequenza, possano allo stesso modo essere ricondotti ai consumi personali del contribuente.

1.2. Ulteriori precisazioni in materia di cassette di sicurezza

D: Tra le attività per le quali è ammesso il ricorso alla procedura di collaborazione volontaria rientrano anche quelle conservate nelle cassette di

sicurezza. In tale ambito, si chiede di conoscere se, sul piano probatorio, gli elementi afferenti le violazioni dichiarative commesse possono essere forniti dal contribuente attraverso il ricorso allo strumento della autocertificazione.

R: La *circolare quesiti* chiarisce come sia possibile, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, far emergere valori ubicati in Italia in cassette di sicurezza affermando che *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.*

Per giustificare quanto affermato nell'istanza in relazione, ad esempio, alle attività ed ai valori contenuti in una cassetta di sicurezza, l'apertura e l'inventario della stessa potrà avvenire alla presenza di testimoni qualificati che diano garanzia di affidabilità, come nel caso in cui tali operazioni avvengano alla presenza di un notaio ovvero di funzionari dell'istituto di credito; anche tali soggetti dovranno quindi dare atto degli importi o dei valori contenuti nella cassetta all'interno di un apposito verbale, che rappresenterà un allegato alla relazione di accompagnamento. In tale ambito, va invece escluso il ricorso allo strumento della autocertificazione facendo difetto, nel caso, la possibilità per l'Amministrazione di controllare in alcun modo la veridicità di eventuali autodichiarazioni.

In merito alla giustificazione della provenienza e alla individuazione del momento in cui il contribuente è entrato in possesso dei valori, lo stesso potrà ricorrere anche a prove di natura indiretta, fornendo a tal fine adeguati elementi.

Anche in questa ipotesi è escluso il ricorso allo strumento della autocertificazione.

2. Adempimenti a carico del contribuente

2.1. Relazione di accompagnamento alla procedura e compilazione del quadro RW del modello UNICO 2015

D: Tenuto conto della sostanziale coincidenza della scadenza dei termini dichiarativi con quella relativa alla presentazione della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, si chiede se con quest'ultima possano ritenersi assolti anche gli obblighi di monitoraggio fiscale per il 2014.

R: L'articolo 4 del *decreto legge* prescrive che le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e quelle ad esse equiparate, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicare tali investimenti e attività nella dichiarazione annuale dei redditi.

L'obbligo di monitoraggio fiscale deve pertanto essere adempiuto unicamente attraverso l'indicazione degli investimenti e delle attività finanziarie detenuti all'estero nel quadro RW della dichiarazione annuale.

La circolare n. 45/E del 2010 ha chiarito che il monitoraggio fiscale rappresenta non solo e non tanto un mezzo per evitare che sfuggano a tassazione redditi di fonte estera, ma piuttosto uno strumento che consente all'Amministrazione finanziaria di conoscere in via preventiva gli investimenti esteri, al fine di ricostruire la posizione patrimoniale e finanziaria complessiva del contribuente, anche a prescindere dall'effettiva redditività.

Diversa è la finalità della relazione di accompagnamento prevista dal *provvedimento* nella quale devono essere indicati tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituite o detenute all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo contestualmente i relativi documenti e le informazioni per la determinazione dei redditi che servirono per costituirli o acquistarli, nonché dei redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo. Alla citata relazione andranno allegati 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.

La relazione, inoltre, dovrà permettere di riconciliare i valori definiti nell'ambito della procedura di collaborazione con le attività oggetto di emersione indicate nella richiesta di accesso alla medesima procedura, dando contezza della loro evoluzione non solo nel 2014 ma fino alla data di emersione.

Seppure le attività da indicarsi nel quadro RW del modello UNICO 2015 troveranno evidenza anche nella relazione di accompagnamento alla richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, appare evidente che lo specifico adempimento dichiarativo annuale non può considerarsi assolto con la presentazione della richiesta di accesso alla procedura e della relativa relazione, in quanto i due adempimenti in esame rispondono a diverse e specifiche previsioni normative.

2.2. Integrazione della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria successivamente alla scadenza dei termini di presentazione della stessa

D: Il contribuente che successivamente alla presentazione della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, e quindi oltre i trenta giorni successivi al primo invio della stessa, si accorga di non aver ricompreso nella richiesta o nella documentazione attività estere o violazioni dichiarative, potrà effettuare l'integrazione in sede di contraddittorio? Allo stesso tempo, nel caso in cui l'ufficio dovesse intercettare tali elementi in fase istruttoria, potrà ricomprenderli nella procedura nel corso del contraddittorio?

R: La procedura di collaborazione volontaria è improntata al principio della completezza ovvero il contribuente che vi aderisce, attraverso una produzione documentale ed informativa, è chiamato a far emergere l'intero compendio delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero in violazione degli obblighi

in materia di monitoraggio fiscale nonché tutte le violazioni dichiarative inerenti agli imponibili connessi e non connessi a tali attività, per tutti i periodi d'imposta ancora aperti.

Tenendo conto della complessità della formazione del fascicolo documentale ed informativo richiesto dalla procedura, il *provvedimento* ha previsto che il contribuente possa presentare e integrare la documentazione e le informazioni utili alla definizione della stessa fino al trentesimo giorno successivo alla presentazione della richiesta di adesione. Infatti, proprio nel corso della formazione del suddetto fascicolo potrebbero emergere degli elementi tali da dover rivedere quanto già indicato nel modello o nella documentazione già trasmessi.

Come indicato nei pregressi documenti di prassi e nelle istruzioni, verranno pertanto presi in considerazione ai fini della procedura l'ultima istanza di richiesta di adesione inviata e tutta la documentazione e le informazioni prodotte entro il citato termine di trenta giorni.

Tanto premesso, stante il principio di piena collaborazione fondante la procedura, appare di tutta evidenza che l'emersione, distintamente per ciascun periodo d'imposta, di un errore materiale nella determinazione dei valori degli investimenti e delle attività finanziarie illecitamente detenute all'estero, ovvero dei redditi a questi connessi e di tutti gli ulteriori maggiori imponibili non connessi, rilevati dall'Ufficio nel corso dell'esame della documentazione e della relazione accompagnatoria potrà essere sanato nel corso di un contraddittorio con la parte prima dell'emissione degli atti di accertamento e di contestazione delle violazioni.

Parimenti, una carenza nella produzione documentale o informativa circa un'attività finanziaria o un imponibile oggetto di emersione, rilevata dall'Ufficio, potrà essere oggetto di una richiesta di produzione documentale e/o di chiarimenti.

La valutazione degli ulteriori elementi emersi nel lasso di tempo intercorrente tra l'ultima trasmissione utile di documentazione e informazioni e l'emissione dei

conseguenti atti di accertamento e di contestazione delle violazioni dovrà essere effettuata tenendo conto dell'eccezionalità del caso prospettato e di quanto originariamente indicato nella richiesta, per verificare se il comportamento omissivo del contribuente sia stato improntato a *buona fede*, ad esempio, perché dovuto ad un *errore scusabile* o ad una causa di *forza maggiore*.

A titolo meramente esemplificativo, si ritiene che sussista un *errore scusabile* allorché a fronte di una procedura che ha portato all'emersione di un complesso compendio di capitali all'estero e redditi sottratti all'imposizione, fuori dai suddetti termini, venga rilevata dall'Ufficio o addirittura rappresentata dallo stesso contribuente, un'omissione dichiarativa relativa ad un reddito per una collaborazione di carattere occasionale o a un reddito di fabbricati.

In tal caso la sussistenza della *buona fede* nell'omissione potrebbe essere dedotta sia dalla irrilevanza dell'ulteriore violazione rispetto a quelle già oggetto dell'emersione, sia dalla facilità con la quale l'Ufficio potrebbe venire a conoscenza di tali tipologie di reddito. Diversamente, ad esempio, con difficoltà potrà essere invocata la *buona fede* allorché l'Ufficio rilevi la disponibilità in capo al contribuente di un'attività avente un valore di gran lunga superiore a quello delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione, per di più detenuta all'estero.

Allo stesso modo, sempre a titolo meramente esemplificativo, si ritiene che ricorra una causa di *forza maggiore* allorché il contribuente abbia la disponibilità all'estero di attività finanziarie di cui è venuto a conoscenza dopo lo spirare dei termini suddetti.

Nel caso in cui, effettuate le valutazioni suddette, l'Ufficio dovesse ritenere sussistente la *buona fede* del contribuente, procederà all'emissione dei conseguenti atti di accertamento e di contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale secondo le regole previste dalla procedura di collaborazione volontaria.

Nell'ipotesi in cui dalla procedura emergano violazioni costituenti reato, verrà comunque informata l'Autorità giudiziaria delle suddette circostanze e delle

determinazioni assunte, per le autonome valutazioni.

Qualora poi, l'Ufficio valuti, anche a seguito del contraddittorio con la parte, l'insussistenza della *buona fede* del contribuente, procederà ordinariamente per i periodi d'imposta interessati dall'omissione tenendo sempre conto, nella determinazione della misura delle sanzioni, della collaborazione fornita dal contribuente anche con riferimento alle ulteriori attività ed imponibili che questi ha rappresentato dopo lo scadere dei suddetti termini.

3. Le cause di inammissibilità

3.1. Accesso alla procedura per i contribuenti presenti nella Lista Falciani

D: I contribuenti il cui nominativo risulti presente nella cosiddetta *Lista Falciani* possono accedere alla procedura di collaborazione volontaria?

R: La c.d. *Lista Falciani* concerne cittadini italiani in possesso di attività finanziarie presso la HSBC Private Banking di Ginevra. La *Lista* fu consegnata da un ex dipendente dell'istituto di credito elvetico all'Autorità francese e da quest'ultima trasmessa a quella italiana, nell'ambito della collaborazione informativa internazionale prevista dall'allora vigente Direttiva n. 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977 e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Francia, ratificata con legge 7 gennaio 1992, n. 20. Come chiarito dalla più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, l'Amministrazione finanziaria può legittimamente utilizzare i dati contenuti nella citata Lista.

La mera presenza del nominativo di un contribuente all'interno della *Lista* non preclude la possibilità di accedere alla procedura di collaborazione volontaria, a condizione che il soggetto non sia stato sottoposto ad accessi, ispezioni, verifiche o che abbiano avuto inizio attività di accertamento amministrativo o procedimenti penali per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria e dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Nell'ipotesi in cui il contribuente per alcune annualità sia stato destinatario degli atti sopra menzionati, scaturiti dalle informazioni contenute nella *Lista*, lo stesso potrà comunque accedere alla procedura, al fine di ripristinare la legalità fiscale, con riguardo alle altre annualità ancora accertabili.

Ad ogni buon conto si ricorda che nel paragrafo 3 della *circolare* viene precisato che il contribuente sottoposto ad attività di accertamento amministrativo per violazione di norme tributarie potrà avvalersi della procedura di collaborazione volontaria *anche per gli anni cui si riferiscono tali attività, nel caso in cui queste si siano concluse con un atto impositivo che sia stato definito o con uno di archiviazione dell'istruttoria, precedente alla data di presentazione della richiesta di accesso alla procedura.*

4. Ambito temporale e aspetti sanzionatori della procedura di collaborazione volontaria

4.1. Detenzione di attività nella Repubblica di San Marino: rilevanza ai fini della procedura

D: In caso di regolarizzazione nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di attività detenute nella Repubblica di San Marino, si chiede di sapere se per la fruizione delle condizioni di maggior favore, previste dalla normativa che disciplina la medesima procedura, sia con riguardo all'ambito temporale che ai profili sanzionatori, sia necessario rilasciare all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, il c.d. *waiver*, in relazione ai periodi d'imposta successivi a quello di adesione alla collaborazione volontaria.

R: La Repubblica di San Marino è uno Stato eliminato dalla lista degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 12 febbraio 2014.

Successivamente, con decreto del 29 dicembre 2014, tale Stato è stato aggiunto alla lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 c.d. *white list* (elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito, in vigore con la

Repubblica italiana).

Al riguardo come già precisato nella *circolare quesiti* (par. 6.3) per i Paesi extra UE con i quali è in atto un effettivo scambio di informazioni secondo il recente standard ONU/OCSE (ad esempio gli Stati Uniti), si ritiene che il trasferimento e la detenzione di cui alle lettere *a)* e *b)* dell'articolo 5-*quinquies*, comma 4, del *decreto legge*, sia possibile anche verso o nei Paesi extra UE, quale la Repubblica di San Marino, che hanno in atto con la Repubblica italiana una convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito che prevede un effettivo scambio di informazioni secondo i più recenti standard internazionali in materia di trasparenza e scambio di informazioni.

Allo stesso modo, in caso di trasferimento delle attività finanziarie, successivamente all'attivazione della procedura, presso un intermediario localizzato nella Repubblica di San Marino, 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 informazioni da inoltrare direttamente alle Autorità fiscali del Paese presso cui è localizzato l'intermediario, ai sensi della Convenzione contro le doppie imposizioni con lo stesso vigente.

Con riguardo all'ambito temporale della procedura di collaborazione volontaria, in caso di regolarizzazione di attività detenute nella Repubblica di San Marino, come già chiarito nella *circolare quesiti* (par. 5.3), risulta applicabile la disciplina di favore prevista dall'articolo 5-*quater*, comma 4, del *decreto legge*, ai sensi della quale non si applica il raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, commi 2-*bis* e 2-*ter* del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 in ragione della circostanza che il Paese, al momento di entrata in vigore della *legge*, è collaborativo non frapponendo ostacoli allo scambio di informazioni.

Pertanto, avuto riguardo a quanto sopra illustrato, la normativa di favore prevista con riferimento all'ambito temporale troverà applicazione anche in mancanza del rilascio del *waiver*, non avendo ravvisato il legislatore l'esigenza del c.d.

monitoraggio rafforzato in relazione ad un Paese già collaborativo al momento dell'entrata in vigore della *legge*.

Conseguentemente, si è dell'avviso che non rientrano nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria le attività detenute nella Repubblica di San Marino in annualità per le quali sono ordinariamente scaduti i termini per l'accertamento e per la contestazione delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

Considerazioni analoghe a quelle finora formulate valgono, altresì, con riguardo a Stati eliminati dall'elenco dei Paesi c.d. *black list* (D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001) e inclusi nella c.d. *white list* anche prima della Repubblica di San Marino (Cipro, Malta, Lussemburgo e Corea del Sud).

In linea con quanto argomentato, si ritiene che il beneficio sanzionatorio previsto dall'articolo 5-*quinquies*, comma 7, del *decreto legge*, trovi necessariamente applicazione per le violazioni attinenti attività detenute in Paesi che non erano più *black list* e che erano ormai collaborativi al momento dell'entrata in vigore della *legge*, come appunto San Marino.

Si fa riferimento alla sanzione minima per violazione dell'obbligo dichiarativo in materia di monitoraggio fiscale, fissata al 3 per cento se le attività oggetto della collaborazione volontaria erano o sono detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato che abbiano stipulato con l'Italia, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della *legge*, un accordo che consenta un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'OCSE.

Come si è già avuto modo di chiarire, la misura ridotta della sanzione minima prevista dal richiamato comma 7 dell'articolo 5-*quinquies* trova applicazione anche in relazione alla Repubblica di Singapore, in quanto con la stessa opera un accordo con l'Italia, già vigente alla data di entrata in vigore della *legge*, che prevede uno scambio di informazioni conforme al citato standard OCSE; ciò comporta, peraltro, che trovano applicazione per le attività detenute nella repubblica asiatica anche le disposizioni di favore di cui all'articolo 5-*quater*,

comma 4, e all'articolo 5-*quinquies*, comma 4 primo periodo, del *decreto legge*, senza necessità di presentazione del *waiver*.

4.2. Effetti della procedura con riguardo al contributo di solidarietà

D: Si chiede se anche con riguardo al contributo di solidarietà introdotto dall'articolo 2, comma 2, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, il contribuente che accede alla procedura di collaborazione volontaria possa usufruire dei benefici previsti dalla stessa.

R: L'articolo 2, comma 2, del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, ha introdotto, a decorrere dal 2011 e fino al 2013, a carico dei contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 300.000 euro lordi annui, un contributo di solidarietà del 3 per cento, da applicarsi sulla parte eccedente il predetto importo.

L'articolo 1, comma 590, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha poi previsto che tali disposizioni continuino ad applicarsi per il 2014, il 2015 e il 2016.

Allo stesso modo di quanto si è evidenziato nella *circolare quesiti* con riguardo all'IVAFE e all'IVIE, si ritiene che, per quanto il *decreto legge* non menzioni in maniera esplicita il contributo di solidarietà del 3 per cento introdotto dal richiamato decreto legge n. 138 del 2011, 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 tale contributo.

La norma istitutiva, infatti, dispone che per l'accertamento, la riscossione e il contenzioso riguardante il contributo di solidarietà si applicano le disposizioni vigenti per le imposte sui redditi; il decreto ministeriale di attuazione del 21 novembre 2011 stabilisce inoltre che il contributo di solidarietà è determinato in sede di dichiarazione dei redditi ed è versato in unica soluzione unitamente al saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Nello spirito di completezza e collaborazione che caratterizza la procedura, ai fini del buon esito della stessa, i contribuenti sono quindi tenuti a fornire comunque i

documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti anche del contributo di solidarietà, che sarà pertanto oggetto anch'esso della procedura di collaborazione volontaria.

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 contributo di solidarietà è fissata, in base al dettato dell'articolo 5-*quinquies*, comma 4, ultimo periodo, del *decreto legge*, al minimo edittale, ridotto di un quarto.

4.3 Perfezionamento del rimpatrio giuridico delle attività detenute all'estero

D: In alternativa al rimpatrio fisico, le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero possono essere oggetto di rimpatrio giuridico mediante l'affidamento delle stesse in gestione o in amministrazione ad un intermediario finanziario residente.

Si chiede se una dichiarazione rilasciata in tal senso dalla società fiduciaria sia idonea ad attestare l'avvenuto affidamento delle attività anzidette in gestione o in amministrazione.

R: Come già chiarito con la *circolare*, il trasferimento delle attività detenute all'estero in gestione o amministrazione ad un intermediario finanziario residente si considera eseguito nel momento in cui l'intermediario assume formalmente in amministrazione o in gestione gli investimenti e le attività finanziarie detenute all'estero.

Si ritiene che possa costituire documentazione idonea allo scopo un'attestazione rilasciata dall'intermediario cui sono affidate le attività rimpatriate nella quale, oltre alle generalità del soggetto che si avvale della procedura ed alla data di formale assunzione in carico delle attività stesse, siano dettagliatamente indicate anche la tipologia, la quantità, il valore di ciascuna attività oggetto di rimpatrio giuridico e, per ciascuna, la natura del mandato fiduciario.

5. Ulteriori profili applicativi

5.1. Applicabilità del regime del risparmio gestito in caso di attività estere rimpatriate

D: Con riferimento ai redditi derivanti dalle attività rimpatriate, mediante conferimento di apposito incarico di custodia, deposito, amministrazione o gestione a società fiduciaria c.d. statica, può essere applicato il regime del risparmio gestito? In caso affermativo, la relativa opzione può essere esercitata contestualmente al conferimento dell'incarico? E da quale periodo d'imposta è efficace tale opzione?

R: L'opzione prevista dall'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 21 novembre 1997 n. 461 (cosiddetto "regime del risparmio gestito"), può essere esercitata dal contribuente che abbia conferito ad un soggetto abilitato, individuato ai sensi dell'articolo 1 del decreto ministeriale 31 marzo 1999 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 81 dell'8 aprile 1999), l'incarico di gestire masse patrimoniali costituite da somme di denaro o beni non relativi all'impresa. Per quanto riguarda le società fiduciarie tra i soggetti abilitati non rientrano le società fiduciarie cosiddette statiche, di cui alla legge del 23 novembre 1939 n. 1966, ma soltanto le società fiduciarie cosiddette dinamiche, di cui all'articolo 60, comma 4, del decreto legislativo 23 luglio 1996, n. 415, indicate alla lettera *d*) del citato articolo 1 del D.M. del 31 marzo 1999.

Per quanto attiene alla procedura di collaborazione volontaria si evidenzia che non vi è un'esplicita previsione normativa che preveda la possibilità per le società fiduciarie statiche di applicare il regime di risparmio gestito in relazione alle attività oggetto di emersione nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria.

Inoltre, non si ritengono richiamabili le considerazioni già formulate in tema di "scudo fiscale" nella circolare n. 43/E del 10 ottobre 2009 che consentivano l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 7 del decreto legislativo. n. 461 del 1997 anche da parte degli intermediari che, in via ordinaria, erano

abilitati esclusivamente all'applicazione del regime del risparmio amministrato di cui all'articolo 6 del medesimo decreto legislativo.

Infatti, dal momento che la procedura di collaborazione volontaria non prevede l'applicazione di un regime di segretazione e venendo meno, conseguentemente, la presenza di un patrimonio separato detenuto in regime di riservatezza, non vi è necessità di applicare il regime del risparmio gestito ad attività detenute nell'ambito di un mero rapporto di custodia, amministrazione o deposito.

5.2. Redditi derivanti dalle attività finanziarie rimpatriate. Sostituzione del contribuente negli obblighi dichiarativi relativi al Modello Unico per i periodi d'imposta 2014 e 2015

D: La società fiduciaria che ha ricevuto l'incarico di amministrazione delle attività oggetto di rimpatrio giuridico può sostituire il contribuente negli obblighi dichiarativi relativi al modello UNICO, dall'entrata in vigore della *legge* fino al perfezionamento del rimpatrio?

R: Con riferimento alle attività oggetto di rimpatrio giuridico, il soggetto che ha aderito all'emersione potrà beneficiare dell'esonero dalla compilazione del quadro RW, in presenza dei requisiti previsti dall'articolo 4, comma 3, del *decreto legge*. Tale disposizione prevede che gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi previsti nel comma 1 del medesimo articolo 4 non sussistono per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi. I predetti obblighi non sussistono altresì per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a 15.000 euro.

Ciò premesso, in mancanza di una specifica previsione di legge, fino al momento dell'avvenuto perfezionamento del rimpatrio giuridico, e in assenza dei suddetti requisiti anche successivamente, gli obblighi di monitoraggio fiscale relativi alle

attività e agli investimenti detenuti all'estero, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, ricadono unicamente sul contribuente, il quale sarà anche tenuto ad assolvere gli eventuali adempimenti dichiarativi con riguardo ai redditi derivanti da tale attività.

5.3. Verifica della provenienza della richiesta dei dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria

D: È stato richiesto come un operatore finanziario estero possa verificare l'attendibilità della richiesta di dati sulla base di un *waiver* e, quindi, la denominazione della struttura dell'Agenzia delle entrate richiedente e la titolarità del soggetto firmatario.

R: L'articolo 5-*quinquies* del *decreto legge*, al comma 4, lettera c), prevede che le sanzioni di cui al precedente articolo 5, comma 2, sono determinate in misura pari alla metà del minimo edittale se il soggetto che presenta l'istanza per accedere alla procedura di collaborazione volontaria 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.

L'Amministrazione finanziaria italiana può quindi richiedere agli enti creditizi esteri, sulla base di tali autorizzazioni (c.d. *waiver*), i dati necessari a 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*).

Per verificare la denominazione e gli estremi della struttura dell'Agenzia delle entrate che effettua la richiesta di dati, gli intermediari finanziari esteri possono consultare il sito *web* dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.it) dove è possibile verificare i riferimenti delle strutture richiedenti. Il percorso da seguire è il seguente: Home - L'Agenzia - Chi siamo - Organigramma centrale e articolazione degli uffici; accedendo al *link* siti regionali è possibile scegliere la regione di interesse e, quindi, consultare i dati relativi alla singola Direzione

Provinciale, tra i quali è presente anche il nominativo del Direttore Provinciale preposto alla firma dell'atto o alla relativa delega.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Rossella Orlandi