Premessa

L'articolo 7 del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, c.d. "Decreto fiscale", convertito, con modificazioni, dalla Legge 1 dicembre 2016, n. 225, ha riaperto i termini per la collaborazione volontaria.

Nella sostanza, l'articolo 7 ha "riproposto" quanto già aveva definito il legislatore con l'introduzione ad opera del L. 186/2014 degli artt. 5-quater a 5-septies al D.L. 167/1990: sono stati ufficialmente riaperti i termini per presentare istanza di collaborazione volontaria nazionale ma soprattutto internazionale, il cui fine è quello di far **emergere i capitali illecitamente detenuti all'estero**.

Le scadenze

Ricordiamo nella tabella successiva le date relative alle scadenze originarie per la voluntary disclosure bis.

Date relative alle scadenze per la voluntary disclosure bis.

24 ottobre 2016	**31 luglio 2017***	**30 settembre 2017**	**31 dicembre 2018**
Termine iniziale per l'invio delle istanze	Termine ultimo per l'invio delle istanze ***SCADENZA PROROGATA AL 30 SETTEMBRE 2017 (con slittamento a lunedì 2 ottobre)**	Termine ultimo per l'invio delle relazioni accompagnatorie alle istanze e per l'invio di istanze integrative	Termine ultimo per l'accertamento degli anni oggetto di voluntary

Ricordiamo, infatti, che è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 4/8/2017 il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri relativo alla proroga per la prima scadenza per l'invio dell'istanza. **La data del 31 luglio 2017 è stata posticipata al 30 settembre 2017, che peraltro, cadendo di sabato, fa ulteriormente slittare l'adempimento al 2 ottobre 2017**. È possibile, quindi, inviare l'istanza fino al 30 settembre (2 ottobre), ultima data utile anche per inviare le relazioni accompagnatorie ed eventuali istanze integrative. Dal testo del DPCM non emerge alcuna proroga relativa alla scadenza per l'invio delle relazioni accompagnatorie, pertanto, ad oggi, potrà essere possibile inviare contemporaneamente all'istanza

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

anche la relazione e i documenti allegati, salvo ulteriori proroghe che posticiperanno ulteriormente la data del 30 settembre (2 ottobre). Dovrebbe ritenersi, inoltre, valida anche la precisazione fornita durante la voluntary 1 con Provvedimento Prot. n. 2015/13193 del 30/01/2015 e riportata anche nelle attuali istruzioni ministeriali al modello di istanza di collaborazione volontaria, dove è previsto che "*In caso di istanza integrativa trasmessa dopo il 26 settembre, l'invio dei "documenti" e delle "informazioni" può avvenire nei cinque giorni successivi*." Considerato che ad oggi la prima istanza può essere inviata dopo il 26 settembre, grazie alla proroga del 4 agosto, si dovrebbe poter inviare la relazione e la documentazione integrativa entro i cinque giorni successivi.

Gli interessati

Può presentare istanza di collaborazione volontaria internazionale il contribuente che ha commesso violazioni aventi ad oggetto gli investimenti e le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, in violazione degli obblighi tributari previsti dalla normativa italiana in tema di monitoraggio fiscale (D.L. 28 giugno 1990, n. 167), in sostanza i soggetti che essendone obbligati, non hanno compilato il quadro RW.

Può presentare istanza di collaborazione volontaria nazionale chi ha commesso violazioni dichiarative (anche non connesse con le attività estere) in materia di imposte dirette (incluse le dichiarazioni dei sostituti di imposta) e di imposta sul valore aggiunto.

Un aspetto fondamentale, confermato anche dalla C.M. 19/E/2017, attiene al fatto che è possibile presentare l'istanza di voluntary disclosure internazionale bis anche se si è aderito alla procedura precedente, ma solo in ambito nazionale.

I contribuenti che hanno presentato l'istanza di voluntary internazionale durante il 2015, possono ora accedere alla voluntary nazionale e viceversa. La questione, tuttavia, risulta particolarmente complessa atteso che l'adesione alla VD internazionale prima edizione doveva portare alla conseguente adesione alla vd nazionale per le medesime annualità.

Diversamente, non può essere presentata un'istanza di collaborazione volontaria internazionale durante il 2017 se il contribuente ha già presentato il modello per l'emersione di attività detenute all'estero già durante il 2015, anche se relativo ad annualità diverse.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

CHI PUO' PRESENTARE LA VD BIS?

		VD NAZIONALE BIS	VD INTERNAZIONALE BIS
PRESENTATA nel 2015	VD NAZIONALE	NO	SI
	VD INTERNAZIONALE	SI	NO

Annualità oggetto di collaborazione volontaria

Come stabilisce la norma, sono sanabili le violazioni commesse fino al 30 settembre 2016.

Se consideriamo le violazioni in materia di quadro RW/monitoraggio fiscale, sono sanabili le violazioni relative al quadro RW relativo al 2015 il cui termine di scadenza era fissato al 30 settembre 2016.

La voluntary disclosure bis apre quindi anche alle annualità 2014 e 2015, senza tuttavia accorciare il periodo accertato durante la voluntary 1, che includerà comunque anche il 2009 in caso di paesi white list o black list con accordo o il 2004 in caso di paesi black list senza accordo.

La tabella seguente riporta le annualità ancora accertabili in via ordinaria, ed in ipotesi di ravvedimento operoso e le annualità riaperte con la vd bis per investimenti in paesi white list.

Termini di accertamento redditi paesi white list

Violazione redditi			
Anno riferimento redditi	Modello	Termine Dichiarazione presentata	Dichiarazione omessa
2016	UNICO 2017	31.12.2022 (+5)	31.12.2024 (+7)
2015	UNICO 2016	31.12.2020	Annualità oggetto di ravvedimento 31.12.2021

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Annualità oggetto di VOLUNTARY DISCLOSURE bis	UNICO 2015	31.12.2019	31.12.2020
2014			
2013	UNICO 2014	31.12.2018	31.12.2019
2012	UNICO 2013	31.12.2017	31.12.2018
2011	UNICO 2012	31.12.2016	31.12.2017
2010	UNICO 2011	31.12.2015	31.12.2016
2009	UNICO 2010	31.12.2014	31.12.2015

Il credito per le imposte pagate all'estero

A differenza della voluntary 1, il legislatore, questa volta, ha ammesso al contribuente che presenta istanza di collaborazione volontaria, di potersi scomputare dall'imposta che emerge con la VD bis eventuali crediti per le imposte pagate all'estero su redditi di lavoro dipendente o redditi di lavoro autonomo. Ora, anche se al tempo non erano state presente le dichiarazioni dei redditi, il contribuente che presenta istanza di collaborazione volontaria bis, può far emergere anche crediti per le imposte pagate all'estero, si badi bene però, solo su redditi di lavoro autonomo e dipendente. L'aspetto è anche stato confermato dalla C.M. 21/E/2017.

I crediti per imposte versate su redditi finanziari sono, invece, rimasti fuori dal riconoscimento, e così anche l'Euroritenuta; nemmeno le imposte pagate su altre tipologie di redditi, ad esempio i redditi derivanti dalla locazione di immobili situati all'estero sono scomputabili.

Proponiamo quindi un esempio. Tizio, residente in Italia, ha lavorato come amministratore per una società estera che gli ha corrisposto dei compensi in anni ancora accertabili per la sua attività (ricordiamo che i compensi degli amministratori sono assimilati a redditi da lavoro dipendente ex. art. 50 Tuir). Detti compensi sono confluiti in un conto corrente estero sempre intestato a Tizio. La società estera pagante ha corrisposto 100.000 euro come compenso applicando una ritenuta, ipotizziamo, del 10%.

Se ora Tizio presenta istanza di collaborazione volontaria per sanare il mancato

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

monitoraggio da RW per il conto corrente estero, nonché per il reddito non dichiarato, può scomputare dal totale dovuto in reazione al reddito da amministratore mai dichiarato, i 10.000 euro di imposta estera pagata al tempo.

La gestione del contante nelle cassette di sicurezza e sotto il materasso

Una novità presente in questa riedizione della voluntary attiene alla gestione del contante.

Viene, infatti, previsto che “Se la collaborazione volontaria ha ad oggetto contanti o valori al portatore, si presume, salva prova contraria, che essi siano derivati da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di violazione degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dell’imposta sul valore aggiunto, nonché di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta, commesse nell’anno 2015 e nei quattro periodi d’imposta precedenti”.

Nota bene
La norma, infatti, introduce una ***presunzione*** secondo cui si presume che il contante sia derivato da violazioni in materia di dichiarazioni sui redditi commessi nel 2015 e nei 4 anni precedenti.

Proponiamo un esempio.

Luca tiene 500 mila euro sotto il materasso e lo fa emergere con la disclosure nazionale.

Si presume, ma è ammessa la prova contraria, che il predetto importo abbia determinato i seguenti redditi imponibili negli anni di seguito considerati.

Anno	**Reddito imponibile**
2015	100.000 €
2014	100.000 €
2013	100.000 €
2012	100.000 €
2011	100.000 €

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Totale	500.000 €

La norma non pare particolarmente vessatoria per il contribuente atteso che:

- è sempre possibile fornire una prova contraria;
- se non si riesce a fornire questa prova, il reddito viene spalmato nel quinquennio per cui si attenua in questo modo la progressività delle aliquote. Non è, infatti, da escludersi che il contribuente che non è in grado di fornire la prova contraria (ad esempio dimostrando che le somme sono state prelevate dalla banca o si riferiscono ad annualità ormai prescritte) non sia nemmeno in grado di dimostrare che non sono maturati tutti nell'ultimo anno accertabile.

La nuova procedura dell'autoliquidazione

A differenza della procedura di voluntary 1, in questa seconda edizione è stata prevista in capo al contribuente la facoltà di calcolare autonomamente le imposte, le sanzioni e gli interessi dovuti e procedere direttamente con il versamento.

I contribuenti che decidono di autoliquidare il dovuto scontano le medesime sanzioni previste durante la voluntary 1.

L'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione un software che aiuta il contribuente a calcolare le sanzioni relative al mancato monitoraggio fiscale per gli investimenti all'estero e le sanzioni e gli interessi relativi alle maggiori imposte non versate su redditi non dichiarati.

Il metodo forfettario di determinazione dei rendimenti e dell'imposta

Come è avvenuto durante la voluntary 1, al fine di semplificare il calcolo dei rendimenti delle attività finanziarie estere, anche nella nuova procedura di vd è prevista una tassazione forfetaria opzionale quando la media delle consistenze delle attività finanziarie risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto di VD internazionale non supera i 2 milioni di euro. Su opzione del contribuente, quindi, viene attribuito alle attività finanziarie detenute al 31 dicembre di ciascun anno accertabile, un rendimento pari al 5%, tassato con un'aliquota del 27% (ossia 1,35% delle consistenze detenute all'estero al 31 dicembre di ciascun anno). Questa forfettizzazione risulta conveniente quando i rendimenti sono stati effettivamente superiori al 5% oppure quando vi sono molti redditi derivanti da attività finanziare che subiscono la tassazione ordinaria e non sostitutiva (per esempio proventi da

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

fondi non armonizzati) o per ridurre i costi relativi ai calcoli necessari per la determinazione dei redditi conseguiti. La C.M. 19/E/2017 ha confermato che è possibile procedere con l'autoliquidazione del dovuto anche se si opta per la tassazione forfettaria.

In ipotesi di detenzione di investimenti finanziari in un paese black list con accordo, come può essere la Svizzera o il Principato di Monaco.

Se ipotizziamo che un contribuente detiene un conto corrente ed un portafoglio titoli nel principato di Monaco dagli anni 2000, senza averlo mai dichiarato, sarà necessario raccogliere:

1. certificato di titolarità della posizione finanziaria estera da cui emerge il titolare effettivo nonché eventuali soggetti delegati);
2. situazione patrimoniale con evidenza dei saldi contabili del conto corrente e di eventuali titoli (obbligazioni, azioni, fondi) alla data del 31/12/2009. Questo valore è utile ai fini della determinazione della sanzione da RW per l'anno 2009;
3. estratti conto relativi alla movimentazione dei conti correnti dal 01/01/2010 al 31/12/2015 unitamente alle situazioni patrimoniali relative al 31/12 di ogni anno. La movimentazione del conto corrente è necessaria al fine di determinare l'accredito di eventuali redditi finanziari, i prelevamenti, i versamenti, eventuali giroconti …

Si segnala, infine, che la documentazione che non è in Italiano deve essere tradotta; se la documentazione è redatta in inglese, francese, tedesco o spagnolo, la traduzione può essere eseguita a cura del contribuente e da lui sottoscritta; se è redatta in una lingua diversa da quelle indicate va corredata da una traduzione giurata.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/