

RIENTRO DEI CAPITALI DALL'ESTERO

18 dicembre 2014 ore 06:00

# Voluntary disclosure, sanzioni: trasferimenti in Stati collaborativi

di **Stefano Loconte** - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima (BA) - **Avvocato Fabiola Lazzaro** - Avvocato, **Loconte & Partners**

Obiettivo della voluntary disclosure è far rientrare in Italia tutte le somme trasferite all'estero e lì detenute in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale. La procedura determina l'emissione di un avviso di accertamento a seguito del quale il contribuente verserà le imposte dovute e le sanzioni in violazione del quadro RW, ridotte in misura pari alla metà del minimo edittale, se alternativamente: le attività vengono trasferite in Italia o in Stati UE/SEE che consentono un effettivo scambio di informazioni; le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute; l'autore delle violazioni rilascia all'intermediario finanziario estero l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane i dati sulle attività oggetto della disclosure.

La finalità della normativa sul **monitoraggio fiscale** è quella, appunto, di monitorare il "transito" e la detenzione di capitali e ricchezze detenute al di fuori dello Stato italiano, onde evitare che materia imponibile, da assoggettare a tassazione in Italia, fuoriesca dal territorio e sia mantenuta all'estero in evasione d'imposta.

Tale monitoraggio avviene tramite la **compilazione del quadro RW** della dichiarazione dei redditi da parte delle **persone fisiche**, dagli **enti non commerciali** e dalle **società semplici ed equiparate** ex art. 5 TUIR, residenti in Italia, nonché dai soggetti titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, lettera u), D.Lgs. n. 231/2007, che detengono investimenti all'estero e attività estere di natura finanziarie a titolo di proprietà o di altro diritto reale indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione.

Nel momento in cui si ravvisa la **violazione** delle norme sul monitoraggio, il sistema normativo interno prevede una serie di **sanzioni**, diverse a seconda delle concrete fattispecie in esame.

A trovare applicazione in tali situazioni è la disposizione normativa di cui all'art. 5, D.L. n. 167/1990, rubricato, appunto, "Sanzioni", così come modificato dall'art. 9, comma 1, lettera d), legge n. 97/2013 - legge Europea 2013.

In particolare, l'entrata in vigore della **legge Europea 2013** - oltre ad aver abrogato le Sezioni I e III del quadro RW e le sanzioni relative alle Sezioni abrogate - ha inoltre **ridotto le sanzioni** connesse alle **violazioni** riguardanti la **compilazione della Sezione II**. Per tali violazioni, le sanzioni oggi previste variano **dal 3% al 15%** dell'ammontare degli importi non dichiarati (mentre prima andavano dal 10% al 50%). Per gli investimenti o le attività estere detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, le sanzioni sono doppie e vanno **dal 6% al 30%**.

## Nota bene

Il precedente modulo RW si componeva di tre sezioni e le sanzioni applicabili alle violazioni degli obblighi di monitoraggio da parte dei contribuenti erano molto pesanti, essendo previste in misura variabile:

- dal 5% al 25% degli importi non dichiarati, per le violazioni concernenti la Sezione I
- dal 10% al 50% degli importi non dichiarati, per violazioni riguardanti le Sezioni II e III.

In aggiunta a tali sanzioni, era inoltre prevista la "confisca di beni di corrispondente valore".

Al contribuente, infine, è riconosciuta la possibilità di **sanare la mancata compilazione del quadro RW** entro 90 giorni dallo scadere del termine per la presentazione della dichiarazione annuale con il pagamento di una sanzione pari a **258 euro**.

Con l'approvazione della legge recante "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" si è introdotto nell'ordinamento italiano l'istituto della **voluntary disclosure**.

La procedura di collaborazione volontaria nasce, con il dichiarato intento di far rientrare in Italia tutte quelle somme che sono state trasferite all'estero e sono lì detenute in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale (D.L. n. 167/1990).

Nello specifico la legge sul rientro dei capitali introduce all'interno del D.L. n. 167/1990 l'art. 5-*quinquies*, rubricato "**Effetti della procedura di collaborazione**", il quale prevede dei **benefici** in termini di **applicazione delle sanzioni**.

La voluntary disclosure costituisce un procedimento di "pacificazione fiscale" tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, a iniziativa del contribuente stesso. Aderendo alla procedura in oggetto, le persone fisiche, le società semplici e gli enti non commerciali che detengono attività e beni all'estero ed hanno omesso di dichiararli in violazione della disciplina sul monitoraggio possono sanare la propria posizione fiscale nei confronti dell'Erario, pagando le imposte dovute e beneficiando dell'applicazione delle sanzioni in misura ridotta.

In sostanza, la procedura determina l'emissione di un **vero e proprio avviso di accertamento** a seguito del quale il contribuente verserà (in unica soluzione ovvero, su richiesta dell'autore della violazione, in tre rate mensili di pari importo) il totale delle imposte dovute e le sanzioni in violazione del quadro RW **ridotte in misura pari alla metà del minimo edittale**, qualora ricorrano **alternativamente** una delle tre fattispecie di seguito riportate:

a) se le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri dell'UE o dello SEE che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia;

b) se le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;

c) se l'autore delle violazioni 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, controfirmata dall'intermediario finanziario estero, alla richiesta di collaborazione volontaria.

È evidenza come il legislatore abbia voluto "**premiare**" con la **sanzione al 1,5% ovvero al 3%** (che sono rispettivamente la metà del minimo edittale del 3% e del 6%) a seconda che gli investimenti e le attività non dichiarate siano detenute in **Stati collaborativi** ovvero in **Stati a fiscalità privilegiata**.

Nei casi diversi dalle fattispecie sopracitati, l'art. 5-*quinquies*, comma 4, secondo periodo, prevede che la sanzione sarà determinata nella misura del **minimo edittale ridotta di 1/4**. In tali situazioni, quindi, la sanzione sarà **pari al 2,25% ovvero al 4,5%** (che sono rispettivamente 1/4 del minimo edittale del 3% e del 6%) a seconda che gli investimenti e le attività non dichiarate siano detenute in **Stati White List** ovvero in **Stati non collaborativi**.

È bene specificare come in caso di **definizione agevolata** delle sanzioni ex art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997, il legislatore prevede che sia per le ipotesi di cui alle lettere a), b), e c) di cui all'art. 5-*quinquies*, comma 4, primo periodo, che per tutti gli altri casi di cui all'art. 5-*quinquies*, comma 4, secondo periodo, le sanzioni vengano ulteriormente **ridotte a 1/3**.

Come la legge determina tali sanzioni ai sensi dell'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997, così se ne dovrebbe desumere che anche per quanto riguarda l'applicazione delle sanzioni ci si debba rifare al medesimo testo normativo. Ciò comporterebbe la pacifica operatività, anche in riferimento alla procedura di collaborazione volontaria, dell'istituto del **cumulo giuridico**, determinando un ulteriore e decisivo abbattimento delle sanzioni.

Per quanto concerne le sanzioni in caso di **omessa o infedele dichiarazione** dell'imposta sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, IRAP e IVA, le stesse sono ridotte di 1/4 del minimo della misura prevista *ex lege*. Anche in tale circostanza è possibile l'abbattimento sino a 1/6 del minimo dovuto all'adesione.

## Rimpatrio giuridico

Giova soffermare l'attenzione sulla disciplina sanzionatoria prevista nel caso di adesione alla procedura di emersione ai sensi dell'art. 5-*quinquies*, lettera c) - una sorta di "rimpatrio giuridico".

Il rimpatrio giuridico è un istituto che ha trovato applicazione in modo specifico nell'ambito dello scudo fiscale 2009, permettendo di "nazionalizzare" le disponibilità detenute all'estero con la possibilità di lasciarle fisicamente fuori dall'Italia.

Quindi se le attività sono detenute in paesi appartenenti alla UE o aderenti allo SEE che garantiscono lo scambio di informazioni in via amministrativa, il contribuente potrà sì mantenere all'estero le sue attività, ma dovrà comunque dichiararle sia ai fini dei redditi che ai fini del monitoraggio

L'adesione alla **voluntary disclosure** in tema di "rimpatrio giuridico", prevede la seguente disciplina sanzionatoria:

- se i beni e le attività sono detenute in **paesi UE o aderenti allo SEE** e il contribuente rilascia all'intermediario estero presso cui sono detenute le attività l'**autorizzazione** a trasmettere alle amministrazione finanziaria italiana i dati concernenti le attività (quindi si ricadrà nella ipotesi c), le sanzioni saranno in misura pari alla **metà del minimo edittale**;
  - se il contribuente non rilascia all'intermediario estero, presso cui sono detenute le attività, l'autorizzazione, allora vi sarà una **riduzione della sanzione solo del 25%** e non del 50%.
- Ancora, nei confronti del contribuente che si avvale della procedura di collaborazione volontaria, l'art. 5-*quinquies*, comma 4, terzo periodo, prevede che 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 imposte sul valore aggiunto e di ritenute è fissata al **minimo edittale, ridotto di 1/4**.

In sostanza, emerge come, in cambio dell'attenuazione del regime sanzionatorio, al contribuente viene chiesto di **svelare gli illeciti compiuti** e di **assolvere tutte le imposte dovute**.

Da ultimo, è bene altresì evidenziare che anche in caso di voluntary disclosure interna (ex art. 1, comma 2, della legge sul rientro dei capitali) è prevista l'applicazione di sanzioni ridotte di 1/4 del minimo edittale per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, IVA e IRAP.

#### Voluntary disclosure interna

Opportunità di regolarizzazione dei redditi non dichiarati che interessa **tutti i contribuenti**, a prescindere dalla detenzione all'estero di patrimoni non dichiarati. Quindi **fino al 30 settembre 2015**, tutti i contribuenti avranno la possibilità di mettersi in regola con il fisco, e questa opportunità vale a prescindere dal fatto che essi detengano o meno capitali all'estero. Pertanto anche gli enti commerciali residenti, seppur chiaramente esclusi dagli obblighi connessi alla disciplina del monitoraggio, avranno la possibilità di accedere alla sanatoria delle violazioni (voluntary disclosure interna, che prevede l'applicazione delle medesime regole dettate in materia di voluntary disclosure estera).

Alla luce di questa "apertura" della procedura di emersione, è offerta pertanto la possibilità di **fare emergere beni e attività estere** non solo a tutti i **soggetti esercenti attività commerciali** (dunque, prime fra tutte, le società di capitali) mediante identica procedura, bensì anche a quegli **enti di diritto estero** la cui sede di direzione effettiva è in Italia (le c.d. **società "esterovestite"**) che abbiano commesso una delle violazioni menzionate

## Tabella sinottica delle sanzioni

Investimenti e attività detenute in:	Omessa o errata compilazione quadro RW	art. 5- <i>quinquies</i> , D.L. n. 167/1990 (metà del minimo edittale)	Definizione agevolata sanzioni (ulteriore riduzione di 1/3)	art. 5- <i>quinquies</i> , comma 4, D.L. n. 167/1990 (minimo edittale ridotto di 1/4)	Definizione agevolata sanzioni (ulteriore riduzione di 1/3)
<b>Paesi White List</b>	dal 3% al 15%	1,5%	0,5%	2,25%	0,75%
<b>Paesi Black List</b>	dal 6% al 30%	3%	1%	4,5%	1,5%

Copyright © - Riproduzione riservata

