

2. CIRCOLARE 10/E - I CHIARIMENTI IN MATERIA DI COLLABORAZIONE VOLONTARIA

In data 13 marzo 2015 è stata pubblicata sul sito dell'Agenzia delle Entrate la Circolare 10/E, con cui sono state fornite le prime indicazioni in merito alla procedura di collaborazione volontaria o "voluntary disclosure", disciplinata dalla Legge 186/2014; procedura con cui i contribuenti possono regolarizzare la propria posizione con il Fisco.

La circolare distingue:

- la collaborazione volontaria internazionale, volta a far emergere i redditi illecitamente detenuti all'estero;
- la collaborazione volontaria nazionale, volta a ripristinare la legalità di violazioni riguardanti attività detenute in Italia.

2.1 La collaborazione volontaria internazionale

2.1.1 Ambito soggettivo

Possono accedere alla procedura di collaborazione volontaria i seguenti soggetti:

- persone fisiche
- enti non commerciali
- società semplici ed associazioni equiparate

fiscalmente residenti in Italia, che abbiano violato l'obbligo di indicare nella dichiarazione annuale dei redditi gli investimenti o le attività finanziarie detenute all'estero, suscettibili di produrre redditi in Italia (art.4 comma 1 del D.L. 167/1990).

Non è necessario che, al momento della presentazione della domanda di adesione alla procedura, il soggetto sia residente in Italia, bensì è sufficiente che lo fosse in almeno uno dei periodi d'imposta per i quali si è verificata l'inadempienza agli obblighi di legge.

Si considerano residenti i soggetti che per la maggior parte del periodo d'imposta in questione sono iscritti all'anagrafe della popolazione residente, ovvero hanno in Italia il domicilio o la residenza. Ad esempio, lo sportivo straniero non iscritto all'anagrafe, che abbia trasferito il proprio domicilio per la maggior parte del periodo d'imposta in Italia, può aderire alla collaborazione volontaria.

Il medesimo principio vale per gli enti e le società ammesse alla procedura: si considerano residenti se per la maggior parte del periodo d'imposta in questione hanno la sede legale o amministrativa in Italia, dichiaratamente o di fatto (soggetti esterovestiti).

I cittadini italiani cosiddetti "estero residenti fittizi" iscritti all'AIRE (Anagrafe italiani residenti all'estero), che hanno comunque mantenuto in Italia il proprio domicilio, possono aderire alla procedura.

Si considerano residenti anche i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe della popolazione residente, ma trasferiti in Stati così detti "Black List" (decreto MEF del 4 maggio 1999).

Possono accedere alla collaborazione volontaria anche gli eredi di investimenti o di attività finanziarie estere.

In generale, **la richiesta di adesione deve essere redatta in forma autonoma da parte di ciascun cointestatario dell'attività estera per la parte di propria competenza**, anche nel caso di disponibilità dell'attività finanziaria o patrimoniale da parte di più soggetti (esempio: delega di firma ad operare su un conto corrente estero).

2.1.2 Ambito oggettivo

Sono oggetto della procedura **gli investimenti e le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero e non dichiarati e per i quali non siano ancora scaduti i termini per l'accertamento o per la constatazione delle violazioni in tema di monitoraggio fiscale**, nonché i redditi ad essi connessi (utili ad acquistare tali investimenti o derivanti dal loro utilizzo) ed evasi.

Questi ultimi sono costituiti principalmente dai canoni di locazione e dai redditi diversi, per ciò che riguarda gli investimenti esteri, e dai redditi di capitale e redditi diversi, in riferimento alle attività finanziarie estere.

E' consentito, tuttavia, estendere la procedura internazionale all'ambito nazionale, nel caso di redditi non dichiarati in Italia, connessi ad attività estere (per i soli periodi d'imposta interessati dalla prima procedura), agli effetti di IRPEF/IRES, addizionali IRPEF, IRAP, imposte sostitutive, IVA, contributi previdenziali e ritenute.

Ai fini della determinazione della consistenza delle attività finanziarie al termine di ciascun periodo d'imposta, non rileva il possesso cessato in corso d'anno. Si tiene in conto, infatti, del **valore delle attività detenute alla data del 31 dicembre di ciascun anno**.

2.2 La collaborazione volontaria nazionale

2.2.1 Ambito soggettivo

La collaborazione volontaria nazionale, a differenza di quella internazionale, si applica **anche ai contribuenti diversi da quelli tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale** (persone fisiche, enti non commerciali e società semplici).

2.2.2 Ambito oggettivo

I contribuenti aderiscono alla procedura al fine di ripristinare la legalità di violazioni, non connesse ad attività detenute all'estero, commesse entro il 30 settembre 2014, in materia di: IRES/IRPEF, addizionali, imposte sostitutive, IRAP, IVA, 770.

2.3 Cause di inammissibilità

Non è possibile accedere alla collaborazione volontaria (sia nazionale sia internazionale) nel caso in cui l'autore delle violazioni sia venuto a conoscenza, relativamente alle violazioni oggetto della procedura, di:

- accessi, ispezioni, verifiche;

- altre attività amministrative di accertamento;

- propria condizione di indagato o imputato in procedimenti penali in violazione di norme tributarie.

Non rientrano tra le cause di inammissibilità le comunicazioni di:

- controllo automatizzato (36-bis DPR 600/1973);
- controllo formale (36-ter DPR 600/1973).

2.4 Ambito temporale

L'ambito oggettivo della procedura, sia essa nazionale o internazionale, deve riguardare, perché sia valida, le violazioni commesse entro il 30 settembre 2014, purché non siano scaduti i termini per l'accertamento o la contestazione di tali violazioni.

Il termine massimo per l'accertamento delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale è fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo rispetto a quello in cui si è espletata la violazione (art.20 del D.lgs. 472/1997). La collaborazione volontaria internazionale, dunque, può riguardare le violazioni commesse dal periodo d'imposta 2009 (UNICO 2010) fino a quelle commesse nel 2013 (UNICO 2014).

Nel caso di investimenti o attività finanziarie detenute in paesi Black List, i termini di accertamento sono raddoppiati; rientrano nella procedura, dunque, le violazioni commesse dal 2004 (UNICO 2005) fino a quelle commesse nel 2013 (UNICO 2014). Tuttavia il raddoppio dei termini non si applica se il paese Black List ha stipulato, entro il 2 marzo 2015, un accordo di scambio di informazioni con l'Italia, conforme alle direttive OCSE, ovvero il contribuente rilascia all'intermediario finanziario estero autorizzazione a trasmettere alle Autorità italiane informazioni e dati relativi alle attività oggetto di procedura.

Per quanto riguarda i maggiori imponibili relativi alla collaborazione volontaria nazionale, invece, il termine massimo per l'accertamento (art.43 DPR 600/1973) è fissato nel 31 dicembre del quarto anno successivo rispetto a quello in cui si è espletata la violazione (infedeltà dichiarativa), ovvero del quinto anno successivo rispetto a quello in cui si è espletata la violazione (omessa dichiarazione). La procedura può riguardare, dunque, le infedeltà dichiarative commesse dal periodo d'imposta 2010 al 2013, ovvero le omesse dichiarazioni relative a violazioni commesse dal 2009 al 2013.

2.5 Aspetti sanzionatori

La tabella di seguito riassume le sanzioni applicate in caso di adesione alla procedura di collaborazione volontaria, in base al paese in cui sono detenute le attività oggetto di violazione e nel caso in cui si verifichi almeno una delle condizioni per l'applicazione della riduzione delle sanzioni della metà. Tali condizioni sono previste dalle lettere a), b) e c) comma 4, art.5-quinquies del DL 167/1990.

Luogo di detenzione	2013	2012	2011	2010	2009	2008 [*]	2007	2006	2005	2004
Paese <i>non black list</i>	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	-	-	-	-	-
Paese <i>black list</i> con accordo	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	1,5%	-	-	-	-	-

Paese <i>black list</i>	3%	3%	3%	3%	3%	3%	2,5%	2,5%	2,5%	2,5%
-------------------------	----	----	----	----	----	----	------	------	------	------

[*] dichiarazione dei redditi 2008 presentata dopo il 4 agosto 2009 sanzione dimezzata pari al 3%; dichiarazione dei redditi 2008 presentata entro il 4 agosto 2009 sanzione dimezzata pari al 2,5% (come per i periodi d'imposta precedenti).

Se tali condizioni non dovessero sussistere, la sanzione è determinata nella misura del minimo edittale, ridotto di un quarto, ossia in misura pari al 75 per cento del minimo edittale. Da normativa, le sanzioni in materia di monitoraggio fiscale previste in assenza di collaborazione volontaria sono:

- dal 3 al 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati;
- dal 6 al 30% dell'ammontare degli importi non dichiarati se detenuti in paesi Black list.

2.6 Aspetti penali

L'adesione alla procedura prevede l'esclusione dalla punibilità per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione, di omesso versamento di ritenute certificate, di omesso versamento IVA (art. 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter del D.lgs. 74/2000), nonché l'esclusione della punibilità per reati di riciclaggio ed impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita ed autoriciclaggio.