



# ***Voluntary Disclosure* internazionale e connessioni con la *Voluntary disclosure* nazionale**

**Paolo Ludovici**  
Ludovici & Partners

Milano, 10 aprile 2015

## *Voluntary disclosure* internazionale: ambito soggettivo

- La procedura può essere introdotta
- ✓ da persone fisiche residenti in Italia (o da loro eredi) o da enti non commerciali italiani ed enti assimilati (e.g. trusts)
- ✓ che negli anni rilevanti detenevano attività all'estero
- ✓ che hanno violato, con riferimento a tali attività, gli obblighi di reportistica previsti dalla disciplina italiana (essenzialmente consistenti nell'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi le attività detenute all'estero - quadro RW - ed i redditi da esse provenienti);
- L'istanza per la VD non può essere presentata dal contribuente il quale abbia avuto formale conoscenza di accessi, verifiche o ispezioni da parte dell'Amministrazione finanziaria o della pendenza di un procedimento penale in relazione alle attività detenute all'estero

## Voluntary disclosure internazionale: ambito soggettivo (residenza della persone fisiche)

Residenza al momento della presentazione dell'istanza di VD	Residenza negli anni per i quali viene presentata l'istanza di VD	Possibilità di accedere alla
Residente all'estero (iscrizione AIRE)	Residente in Italia	VD internazionale e/o nazionale
Residente all'estero (iscrizione AIRE)	Residenza formalmente all'estero, ma con residenza o domicilio civilistici in Italia	VD internazionale e/o nazionale (possibili effetti sugli anni non coperti da VD)
Residente in Italia (iscrizione all'anagrafe dalla popolazione residente)	Residenza formalmente all'estero (con iscrizione all'AIRE), ma con residenza o domicilio civilistici in Italia	Come sopra
Residente all'estero (cittadino straniero)	Non iscritto all'anagrafe della popolazione residente, ma con residenza o domicilio civilistici in Italia	Come sopra
Residente all'estero (cittadino straniero)	Non iscritto all'anagrafe della popolazione residente e senza residenza o domicilio civilistici in Italia	Solo VD nazionale per i redditi di fonte italiana
Residente in Italia (iscrizione all'anagrafe della popolazione residente)	Non iscritto all'anagrafe della popolazione residente e senza residenza o domicilio civilistici in Italia	Solo VD nazionale per i redditi di fonte italiana

## *Voluntary disclosure internazionale: ambito soggettivo* (cointestatari e delegati)

- Ogni cointestatario deve presentare istanza di *voluntary disclosure* per la parte di attività estere di propria competenza
- Il delegato può presentare istanza di *voluntary disclosure*, ai soli fini del monitoraggio fiscale, nel caso abbia utilizzato la procura
- Difficoltà nel fornire la prova negativa del mancato utilizzo della delega (sarebbe necessario dimostrare che tutte le operazioni poste in essere sui conti correnti esteri sono state ordinate dal titolare)
- Ai soli fini della *voluntary disclosure*, le attività estere si presumono detenute in parti eguali da coloro che ne abbiano la disponibilità (50% per il titolare del rapporto bancario e 50% per il delegato)
- Sanzioni irrogate pro-quota in relazione alla presunzione di contitolarità, in luogo di sanzioni irrogate in relazione al complessivo importo delle attività finanziarie nei confronti di ciascun disponente

## *Voluntary disclosure* internazionale: ambito oggettivo

- Ambito oggettivo «proprio» della *voluntary disclosure* internazionale: attività finanziarie e patrimoniali detenute in violazione della disciplina sul monitoraggio fiscale ed i redditi, non dichiarati, connessi a tali attività
- ✓ Redditi di natura finanziaria (interessi, dividendi e capital gain) derivanti dalle attività finanziarie detenute all'estero
- ✓ Redditi diversi derivanti da attività patrimoniali all'estero
- ✓ Redditi di qualunque categoria utilizzati per costituire le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero

## *Voluntary disclosure* internazionale: ambito oggettivo (cont.)

- Ambito «derivato nazionale» della *voluntary disclosure* internazionale: redditi imponibili non connessi con le attività finanziarie detenute all'estero riferibili ai medesimi periodi d'imposta oggetto della *voluntary disclosure* internazionale
- ✓ Redditi di qualunque categoria (redditi da lavoro autonomo, redditi diversi, redditi d'impresa, etc.) non connessi alle attività detenute all'estero conseguiti nello stesso periodo d'imposta nel corso del quale sono state detenute attività all'estero in violazione della disciplina sul monitoraggio fiscale

## *Voluntary disclosure* internazionale: ambito oggettivo (cont.)

- La presentazione dell'istanza di *voluntary disclosure* internazionale attrae nel proprio ambito applicativo oggettivo i redditi (dello stesso periodo d'imposta per i quali si presenta la VD internazionale) che teoricamente sarebbero oggetto di *voluntary disclosure* nazionale (c.d. efficacia attrattiva della *voluntary disclosure* internazionale)
- L'obbligo di estendere la procedura di *voluntary disclosure* internazionale anche ai redditi non connessi con le attività estere sussiste solo per i periodi d'imposta in cui sono state compiute infedeltà dichiarative non connesse con attività detenute all'estero (Circolare n. 10/2015)
- La *voluntary disclosure* nazionale ha solo un ambito oggettivo «proprio»
- Rientrano nell'ambito oggettivo «proprio» della *voluntary disclosure* nazionale le violazioni in materia di imposte sul reddito, addizionali, imposte sostitutive, ritenute, IVA, etc., non riferibili ad attività (finanziarie o patrimoniali) detenute all'estero in violazione della disciplina sul monitoraggio fiscale

# *Voluntary disclosure* internazionale: effetti del c.d. ambito derivato nazionale

- Esempio degli effetti del c.d. «ambito derivato nazionale»:
  - ✓ un contribuente ha detenuto attività finanziarie in Svizzera, in violazione della disciplina sul monitoraggio fiscale, per i periodi d'imposta dal 2012 al 2014 e negli anni 2011 e 2012 ha ricevuto compensi per la propria attività professionale non indicati nella relativa dichiarazione dei redditi
  - ✓ il contribuente dovrà presentare:
    - 2011: *voluntary disclosure* nazionale
    - 2012: *voluntary disclosure* internazionale con derivazione nazionale
    - 2013: *voluntary disclosure* internazionale senza derivazione nazionale
  - ✓ non è possibile presentare istanza di *voluntary disclosure* per il periodo d'imposta 2014



# Cause di inammissibilità

- Le cause di preclusione operano con riguardo a:
  - ✓ la singola procedura interessata (VD internazionale o VD nazionale)
  - ✓ il singolo tributo cui si riferisce la causa ostativa
  - ✓ il singolo periodo d'imposta cui si riferisce la stessa causa di inammissibilità
- L'eventuale pendenza di un procedimento di accertamento con riferimento a redditi di fonte italiana non preclude la possibilità di presentare l'istanza di *voluntary disclosure* internazionale per le attività finanziarie detenute all'estero, in violazione del monitoraggio fiscale, ed i redditi ad esse collegati
- Necessità di indicare la presenza di cause ostative nella relazione allegata all'istanza di *voluntary disclosure*

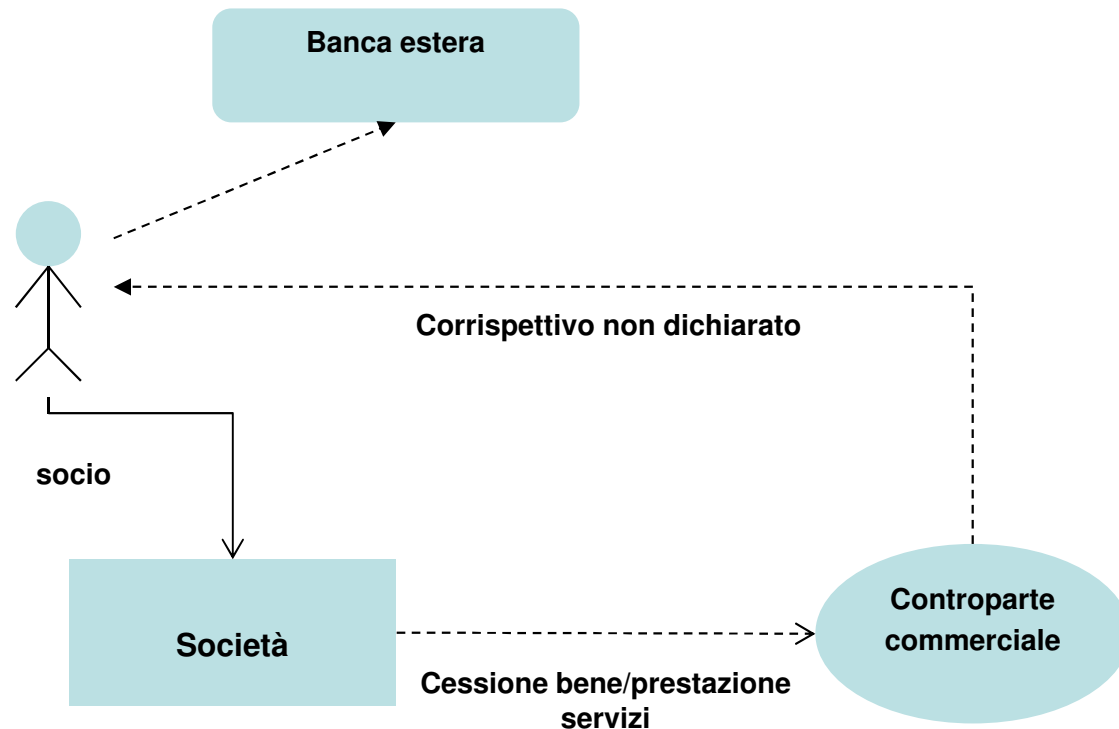
## Cause di inammissibilità (Esempio 1)

- Un contribuente detiene attività finanziarie, in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale, in Svizzera per gli anni dal 2010 al 2014 e non ha dichiarato redditi derivanti dalla propria attività professionale per gli anni dal 2010 al 2013
- Il contribuente prima di presentare istanza di *voluntary disclosure* riceve un avviso di accertamento per il periodo d'imposta 2011 con riferimento ai redditi non dichiarati afferenti alla propria attività professionale
- Il contribuente dovrà presentare:
  - ✓ istanza di *voluntary disclosure* internazionale per gli anni dal 2010, 2012 e 2013, includendo anche i redditi non dichiarati della propria attività professionale riferiti a tali annualità
  - ✓ istanza di *voluntary disclosure* internazionale per l'anno 2011, senza includere i redditi derivanti dall'attività professionale per tale periodo d'imposta indicando nella relazione la sussistenza di una causa ostativa

## Cause di inammissibilità (Esempio 2)

- Un contribuente detiene attività finanziarie, in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale, in Svizzera per gli anni dal 2010 al 2014 e non ha dichiarato redditi derivanti dalla propria attività professionale per gli anni dal 2010 al 2013
- Le attività finanziarie sono state costituite nel 2010 con redditi di fonte italiana, sottratti a imposizione, conseguiti nel medesimo periodo d'imposta
- Il contribuente prima di presentare istanza di *voluntary disclosure* riceve un avviso di accertamento per il periodo d'imposta 2010 in relazione all'attività professionale svolta in Italia
- La causa ostativa dell'avviso di accertamento preclude la possibilità di presentare istanza di *voluntary disclosure* internazionale per il 2010?

# Interrelazioni tra soggetti diversi e rapporti tra VD internazionale e nazionale (socio vs. società)



- Società cede un bene (o presta un servizio) ad un propria controparte commerciale in contanti per 100
- Il socio percepisce il corrispettivo di 100 in contanti di cui: (a) 80 vengono depositati presso una Banca estera e (b) l'altra parte (20) rimane in contanti in Italia
- Il socio presenterà VD internazionale per 80 con effetto derivato nazionale per 20
- La Società presenterà VD nazionale per 100

# Interrelazioni tra soggetti diversi e rapporti tra VD internazionale e nazionale (socio vs. società)

- I soci (persone fisiche) potranno regolarizzare eventuali attività finanziarie detenute all'estero, in violazione della disciplina sul monitoraggio fiscale, costituite utilizzando le disponibilità economiche provenienti da redditi non dichiarati dalla società di cui sono soci
- I redditi dei soci, rappresentati dai redditi non dichiarati dalle società, costituiscono redditi di capitale (cfr. giurisprudenza sulla presunzione di distribuzione di utili a soci di società a ristretta base partecipativa)
- Applicabilità del regime dei dividendi (imposizione sostitutiva o concorrenza parziale alla formazione del reddito complessivo) ai redditi conseguiti dal socio che ha ricevuto i redditi non dichiarati dalla società?
- Possibilità di assumere i redditi conseguiti dal socio (dividendi) al netto delle imposte gravanti sulla società che presenta autonoma *voluntary disclosure* nazionale?

# Interrelazioni tra soggetti diversi e rapporti tra VD internazionale e nazionale (socio vs. società) (cont.)

- Nella relazione allegata all'istanza di *voluntary disclosure* i soci dovranno indicare la genesi delle attività finanziarie detenute all'estero e quindi i rapporti con la società
- La società può regolarizzare le proprie violazioni ai fini IRES, IRAP, IVA e ai fini delle ritenute presentando autonoma istanza di *voluntary disclosure* nazionale. In particolare:
  - ✓ ai fini IRES ed IRAP, dovranno essere indicati i maggiori redditi con conseguente irrogazione della sanzione per infedele dichiarazione (art. 1 d. lgs. 471/1997), pari al 100% (o 133% in caso di redditi di fonte estera) del reddito non dichiarato, ridotta al 75% per effetto della VD ed ulteriormente riducibile a 1/6 in caso di acquiescenza (sanzione complessivamente ridotta al 12,5%)
  - ✓ ai fini IVA, dovranno essere indicati i maggiori corrispettivi percepiti con irrogazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, pari al 100% dell'IVA dovuta (art. 1 d. lgs. 471/1997) nonché per omessa fatturazione di corrispettivi imponibili, pari al 100% dell'IVA dovuta (art. 6 d. lgs. 471/1997)

## Interrelazioni tra soggetti diversi e rapporti tra VD internazionale e nazionale (socio vs. società) (cont.)

- ✓ Le sanzioni ai fini IVA saranno oggetto di cumulo giuridico e quindi applicate nella misura del 125% dell'IVA dovuta (sanzione base 100%, aumentata di  $1/4=125\%$ ), riducibile per la *voluntary disclosure* per il 75% e quindi a  $1/6$  in caso di acquiescenza (sanzione finale 15,62%)
- ✓ ai fini delle ritenute, nel caso in cui i redditi non dichiarati dalla società siano attribuiti a soci che detengono una partecipazione non qualificata, saranno irrogabili le sanzioni:
  - per infedele dichiarazione dei sostituti d'imposta (100% delle ritenute non operate, riducibile al 75% per effetto della presentazione dell'istanza di *voluntary disclosure* ed ulteriormente riducibile a  $1/6$  in caso di acquiescenza, per cui effettiva del 12,5%)
  - per omessa effettuazione delle ritenute (20% riducibile al 15% per effetto della presentazione dell'istanza di *voluntary disclosure*, ma non ulteriormente riducibile in caso di acquiescenza)
  - per omesso versamento delle ritenute (30% riducibile al 22,5% per effetto della presentazione dell'istanza di *voluntary disclosure*, ma non ulteriormente riducibile in caso di acquiescenza)

# Interrelazioni tra soggetti diversi e rapporti tra VD internazionale e nazionale (socio vs. società). Sintesi

Soggetto	Imposte	Aliquote d'imposta	Sanzioni «piene»	Sanzioni ridotte per effetto della VD	Ulteriore riduzione per acquiescenza
Socio	IRPEF	12,5/20/26% per partecipazioni non qualificate – aliquote ordinarie sul 40/49,72% del reddito?	100%	75%	12,5%
Società	IRPEG/IRES	33/27,5%	100% (133% se fonte estera)	75% (99,75%)	12,5% (16,62)
Società	IRAP	4,2/3,9% (in funzione della regione)	100%	75%	12,5%
Società	Ritenute – infedele dichiarazione dei sostituti d'imposta	12,5/20/26% per partecipazioni non qualificate	100%	75%	12,5%
Società	Ritenute – omessa effettuazione delle ritenute	12,5/20/26% per partecipazioni non qualificate	20%	15%	15%
Società	Ritenute - omesso versamento delle ritenute	12,5/20/26% per partecipazioni non qualificate	30%	22,5%	22,5%
Società (*)	IVA – infedele dichiarazione	10/20/22%	100%	75%	12,5%
Società (*)	IVA – omessa fatturazione	10/20/22%	100%	75%	12,5%

(\*) sanzioni ridotte al 15,62% per cumulo giuridico



# Interrelazioni tra soggetti diversi e rapporti tra VD internazionale e nazionale (socio vs. società). Ulteriori aspetti

- Le ritenute (e conseguentemente le sanzioni) dovute dalla società devono essere determinate sull'ammontare percepito dal socio al netto delle imposte che saranno sopportate dalla società per l'istanza di *voluntary disclosure* nazionale?
- Possibili effetti in capo alla controparte commerciale che ha erogato i compensi non dichiarati dalla società che presenta istanza di VD: contestazione dell'omessa regolarizzazione mediante autofattura di corrispettivi non dichiarati (100% - art. 6, comma 8, d. lgs. 471/1997)?
- La società che presenta la *voluntary disclosure* per corrispettivi non dichiarati ai fini IVA può esercitare la rivalsa dell'IVA accertata a titolo definitivo ai sensi dell'art. 60 del d.p.R. 633/1972 (una volta pagata l'imposta dovuta)
- Nel caso in cui la controparte commerciale sia una società di capitali nel frattempo estinta per intervenuta liquidazione è possibile esercitare la rivalsa nei confronti dei soci quali «successori» della società estinta?