



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF116
INFO FISCO
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 8

OGGETTO	MINI-VOLUNTARY – I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA
RIFERIMENTI	CM 12/2018 - ART. 5-SEPTIES DL 148/2017; PROVV. 1/06/2018; RF FLASH 105/2018
CIRCOLARE DEL	26/06/2018

Sintesi: l'Agenzia Entrate ha recentemente fornito chiarimenti relativamente alla cd. "mini-voluntary", applicabile solo da parte dei soggetti che in passato sono stati iscritti all'Aire o lavoratori frontalieri.

Le modalità di regolarizzazione dell'attività all'estero ricalcano la procedura già prevista per la Voluntary Disclosure, per quanto l'ambito applicativo sia notevolmente più ristretto.

A tal fine i soggetti interessati devono:

- entro il 31/07/2018: presentare l'apposita istanza sul modello approvato
- entro il 1/10/2018 versare il tre per cento del valore delle attività da regolarizzare.

L'articolo 5-septies del DL 148/2017 (cd. "Collegato fiscale") ha introdotto una versione "ridotta" della Voluntary Disclosure, di cui alle L. 186/2014 e DL 153/2015, introducendo la possibilità:

- di regolarizzare le violazioni agli obblighi di monitoraggio fiscale (quadro RW) e conseguenti obblighi dichiarativi ai fini delle imposte dirette e/o dell'Ivafe
- in relazione alle attività finanziarie (sono esclusi gli investimenti patrimoniali) detenute all'estero al 6/12/2017.

Il Provvedimento 1/06/2018 ha disposto le modalità attuative della regolarizzazione.

La recente CM 12/2018 ha poi fornito i dovuti chiarimenti, analizzate di seguito.

SOGGETTI INTERESSATI

Possono fruire della regolarizzazione, alternativamente

- ➔ le persone fisiche fiscalmente **residenti in Italia**
- ➔ **i loro eredi**

i quali in passato

a)	siano risultati residenti all'estero , essendo regolarmente iscritti all'AIRE
b)	hanno prestato la propria attività lavorativa, in via continuativa, all'estero in zona di frontiera o in Paesi limitrofi (cd. " ex frontalieri ").

che non hanno correttamente adempiuto agli obblighi di **monitoraggio fiscale** (quadro RW) relativamente:

- alle **attività finanziarie** (es: titoli, polizze a capitalizzazione, ecc.) ed alle **somme** (C/C)
- originate dal **reddito prodotto all'estero di lavoro dipendente e/o autonomo**
- detenute nello Stato ove veniva prestata in via continuativa l'attività lavorativa a decorrere dal periodo d'imposta in cui sono venute meno le condizioni per l'esonero da compilazione del quadro RW, e, dunque, rispettivamente:
 - ⇒ è stata **riacquisita la residenza fiscale in Italia** (ex AIRE)
 - ⇒ il contribuente **non si qualificava più come lavoratore frontaliere** (ex frontalieri)

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito l'ambito di tali concetti.

EX AIRE	EX FRONTALIERI
ATTIVITA' LAVORATIVA ALL'ESTERO	ATTIVITA' LAVORATIVA ALL'ESTERO
COSTITUZIONE DI ATT. FIN. IN TALE PAESE	COSTITUZIONE DI ATT. FIN. IN TALE PAESE
RIENTRO IN ITALIA (CANCELLAZIONE AIRE)	CESSAZIONE DELL'ATTIVITA' FRONTALIERA
VIOLAZIONE DA TALE PERIODO AL QUADRO RW	

Ai fini della verifica del presupposto dello **status di soggetto fiscalmente residente** va fatto riferimento all'**art. 2 Tuir** (non rileva l'eventuale applicabilità delle Convenzioni bilaterali stipulate), con particolare riferimento al concetto della residenza anagrafica per almeno 183 giorni per singolo periodo d'imposta (da corredare con il criterio della dimora effettiva in Italia e del domicilio fiscale in Italia per più di 183 gg per periodo d'imposta).

Per l'accesso alla regolarizzazione:

- è necessario che i contribuenti abbiano violato il monitoraggio in almeno un periodo d'imposta
- mentre non è necessario che i contribuenti risultino fiscalmente residenti alla data di presentazione dell'istanza, potendo essere successivamente nuovamente "espatriati".

Esempio1	<p>Il sig. Rossi nel 2014 si è recato lavorare in Francia, trasferendovi la residenza ed iscrivendosi all'AIRE dei registri anagrafici del comune di residenza. Il contribuente ha aperto un C/C in Francia dove depositava le buste paga.</p> <p>Inoltre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - a dicembre 2015 è rientrato in Italia (cancellandosi dall'Aire); per tale periodo non vi era la sussistenza del limite di 183gg (non andava compilato il quadro RW). - per il 2016 il contribuente non ha compilato il quadro RW, violando il monitoraggio. - a marzo 2017 si è nuovamente trasferito in Francia (reiscrivendosi all'Aire). <p>Potrà presentare l'istanza di regolarizzazione per il periodo 2016, pur non essendo fiscalmente residente in Italia nel periodo d'imposta in cui presenta l'istanza.</p>
Esempio2	<p>Il sig. Neri ha prestato la propria attività lavorativa fino al 2014 in Svizzera, in qualità di frontaliere (ha continuato a risiedere anagraficamente a Como).</p> <p>Cessata l'attività in Svizzera nei primi mesi del 2015, il contribuente non ha proceduto all'assolvimento degli obblighi di monitoraggio fiscale per il 2015 e 2016.</p> <p>Può fruire dell'istituto per tali periodi di imposta.</p>
Esempio3	<p>In riferimento ai precedenti esempi, si ponga ora che il contribuente abbia acquistato un immobile nel paese dell'attività lavorativa (pur utilizzando le somme da questa derivanti):</p> <p>→ la procedura non potrà trovare applicazione.</p> <p>Infatti, non riguarda l'eventuale reinvestimento in attività patrimoniali, ma solo in eventuali attività finanziarie (acquisto di fondi comuni all'estero, ecc.).</p>



MANCATA ISCRIZIONE ALL'AIRE

Come noto, l'iscrizione all'AIRE non è decisiva per potersi considerare un soggetto non fiscalmente residente, in quanto l'art. 2 Tuir non si applica nel caso di invocazione delle disposizioni bilaterali. Tuttavia, il tenore letterale della norma richiede espressamente tale requisito (unitamente alla effettiva residenza all'estero) e, pertanto, la sua assenza **preclude l'accesso alla procedura agevolata**.

Esempio4

Il sig. Rossi nel 2015 ha trasferito la residenza in Spagna senza procedere (pur essendone tenuto) all'iscrizione all'AIRE.

Nel 2016 la sua residenza fiscale è rinvenibile in Italia (è tornato a dimorare abitualmente in Italia); sul 2015 non ha assolto agli obblighi di monitoraggio fiscale.

Non può fruire dell'istituto in quanto è mancata l'iscrizione all'AIRE. Peraltro, laddove sulla scorta dell'art. 4 della convenzione bilaterale Italia Spagna nel 2015 possa considerarsi comunque fiscalmente residente solo in Spagna, non è scattato l'obbligo di compilazione del quadro RW e, pertanto, nessuna violazione è stata commessa al monitoraggio.

Per quanto riguarda i frontalieri l'Agenzia richiama le condizioni che dovevano essere rispettate per l'esonero dalla compilazione del quadro RW:

FRONTALIERI:

- ✓ soggetti residenti in Italia che prestano la loro **attività in via continuativa all'estero in zone di frontiera/paesi limitrofi**
- ✓ per un numero complessivo di giorni maggiore a 183 nell'arco dell'anno, anche non continuativi



limitatamente alle attività finanziarie e patrimoniali detenute nello Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa
(esonero limitato)



per i soli periodi d'imposta in cui lavorano all'estero

Esempio5

In riferimento all'esempio 2, si ipotizzi che l'attività lavorativa svolta nel 2014 abbia previsto un'attività per **meno di 183 giorni** (il lavoratore non si è qualificato come frontaliere).

Il sig. Rossi era tenuto alla compilazione del quadro RW già per il periodo d'imposta 2014. Ove non vi abbia proceduto, potrà procedere alla regolarizzazione a partire da tale periodo d'imposta.

EREDI DEL CONTRIBUENTE

Possono presentarsi le seguenti situazioni:

LAVORATORE DECEDUTO ANTE AVVIO DELLA PROCEDURA	LAVORATORE DECEDUTO POST PRESENTAZIONE DI RICHIESTA DI ACCESSO ALLA PROCEDURA
l'erede: ✓ può presentare l'istanza di regolarizzazione nei termini prestabiliti ✓ e versare gli importi dovuti per il perfezionamento della stessa (con possibilità proroga 6 mesi eventualmente ex art. 65 del DPR 600/1973,	l'erede: ✓ può concludere la procedura già avviata ✓ effettuando il versamento degli importi non ancora versati dal de cuius. In quest'ipotesi, l'Ufficio potrà utilizzare gli elementi che emergono dalla documentazione di corredo e dalla richiesta di accesso alla procedura presentata dal de cuius ai fini dell'eventuale attività di accertamento da effettuare entro gli ordinari termini di decadenza.

AMBITO OGGETTIVO

Per quanto riguarda l'**ambito oggettivo**, l'istituto può riguardare:

- ✓ le "**attività depositate**" all'estero
 - ✓ e le "**somme detenute su conti correnti e sui libretti di risparmio**" all'estero
- ⇒ **alla data del 6 dicembre 2017** (entrata in vigore della legge di conversione del DL 148/2017)


E', pertanto, necessario che a tale data tale data il contribuente

- ➔ **abbia ancora in essere** con l'intermediario estero il rapporto finanziario relativo alle attività e alle somme da regolarizzare (es. dossier titoli presso la banca estera; C/C presso la banca estera; ecc.)
- ➔ **indipendentemente dal valore dell'attività e della giacenza a tale data.**

Esempio1: non rileva il fatto che al 6/12/2017 un C/C abbia una consistenza inferiore ad €. 15.000, ma il fatto che tale consistenza sia stata superata nei periodi in cui lavoratori sono rientrati in Italia (avendo quindi violato l'obbligo di indicazione a quadro RW).

Esempio2: non rileva il fatto che al 6/12/2017 risulti che il contribuente attribuito una banca italiana l'incarico di accreditare i frutti del dossier titoli detenuto all'estero (condizioni di esonero da quadro RW), purché vi sia stato almeno un periodo d'imposta successiva rientro in cui tale incarico non fosse attribuito.


Diversamente, **l'accesso alla procedura è precluso** nel caso in cui **il rapporto finanziario risulti estinto a tale data** (es: il C/C o le somme dal disinvestimento dei titoli sono rientrate in Italia o sono state trasferite in un altro paese diverso da quello in cui hanno lavorato).

 **Nota:** al fine di individuare le attività che possono essere regolarizzate l'Agenzia rinvia alle istruzioni di compilazione (distinte in ragione dei periodi di imposta) del quadro RW dei modelli dichiarativi dei redditi delle persone fisiche.

ORIGINE DELLE SOMME

Un ulteriore requisito riguarda il fatto che le *“attività depositate”* e le *“somme detenute su conti correnti e sui libretti di risparmio”* all'estero siano **derivate**, alternativamente:

- ✓ da redditi di lavoro dipendente (obbligo per i frontalieri) e/o di lavoro autonomo (art. 6 lett. d) Tuir)
 - ⇒ prodotti nel medesimo Stato in cui le stesse sono depositate o detenute
- ✓ da **somme derivanti dalla vendita di beni immobili**
 - ⇒ posseduti nello Stato estero nel quale è stata prestata l'attività lavorativa in via continuativa.

 **Note:** rimangono escluse le somme pervenute dall'esercizio di attività di impresa esercitate all'estero. Non è richiesto che l'immobile ceduto (la cui vendita ha prodotto la provvista depositata su un C/C non indicato a quadro RW) sia frutto dell'attività lavorativa svolta all'estero. Peralto la regolarizzazione non dovrebbe includere anche l'omessa indicazione a quadro RW dell'immobile.

Esempio: il sig. Rossi si è trasferito in Svizzera (iscrivendosi all'Aire) nel 2013, acquistando un immobile in un immobile a Lugano. Nel 2015 si è nuovamente trasferito in Italia senza dichiarare l'immobile a quadro RW da tale anno. Nel 2016 ha ceduto l'immobile, versando le somme su un C/C svizzero, anch'esso non monitorato. La procedura permette di sanare la violazione per il quadro RW (oltre agli aspetti reddituali sull'immobile, ma non dell'ivie), ma non dovrebbe sanare l'omessa indicazione dell'immobile per l'anno 2015.

ESTENSIONE AI REDDITI ED ALL'IVAFE

In ragione “del carattere di completezza ed unitarietà che contraddistingue la procedura”, nel suo ambito rientrano anche le violazioni:

- **di natura dichiarativa** commesse *“ai fini delle imposte sui redditi prodotti dalle stesse”* attività oggetto di regolarizzazione; si tratta in sostanza:
 - ⇒ dei redditi eventualmente ricavati dalle somme e dalle attività finanziarie detenute all'estero
 - ⇒ per le annualità in cui sono state commesse le violazioni di monitoraggio fiscale.
- **dell'IVAFE** dovuta dalle **somme e dalle attività finanziarie** detenute all'estero; si ritiene che anche in questo caso la regolarizzazione riguardi:
 - ⇒ le annualità in cui sono state commesse le violazioni di monitoraggio fiscale.

Nota: coerentemente con l'esclusione degli investimenti patrimoniali non è prevista alcuna regolarizzazione relativa all'IVIE dovuta sugli immobili.

ESCLUSIONI

Non si può ricorrere alla procedura per:

- gli **immobili** e, in generale, gli **investimenti patrimoniali** (es.: gioielli, imbarcazioni, ecc.)
- nonché le attività e le somme derivanti da redditi prodotti all'estero aventi natura diversa da quelli espressamente previsti dalla norma (es. redditi d'impresa)
- per regolarizzare le **violazioni IVIE** (posta l'esclusione delle violazioni collegate agli immobili).

Precedenti voluntary: in relazione alle attività e somme che sono state **già oggetto di collaborazione volontaria** (L. 186/2014 e al DL 153/2015, DL 193/2016) occorre distinguere il caso in cui il mancato perfezionamento di tale precedente procedura sia avvenuto:

- a) per **cause di inammissibilità o improcedibilità della stessa** (dipesa dalla non piena collaborazione del contribuente, dalla carenza della documentazione prodotta a corredo dell'istanza o dalla tardiva presentazione della richiesta di accesso): **l'accesso alla procedura non è precluso**
- b) per **mancato pagamento delle somme:**
 - risultanti dall'invito all'adesione nei 15 giorni antecedenti la data fissata per il contraddittorio e/o in caso di mancata adesione
 - in base agli atti di cui il contribuente istante era destinatario o che aveva sottoscritto (c. 10 art. 5-quinquies DL 167/1990)

l'accesso alla procedura è precluso.

Cause ostative: non permette l'accesso la procedura la avvenuta notifica di avviso di accertamento o atto di contestazione delle sanzioni tributarie, con esclusione di:

- ✓ "inviti", "richieste" e "questionari" (ex art. 32 del DPR 600/73)
- ✓ invito al contraddittorio (art. 5 D.lgs. 218/1997)
- ✓ comunicazione derivante dalla liquidazione delle imposte in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti (ex art. 36 - bis DPR 600/1973) che quella derivante dal controllo formale delle medesime dichiarazioni a norma dell'art. 36-ter DPR 600/1973.

L'effetto **preclusivo**:

- ⇒ riguarda soltanto le annualità interessate da tali attività di accertamento amministrativo. Le altre annualità possono essere oggetto della *procedura*;
- ⇒ non si realizza se l'attività accertativa è relativa ad un tributo diverso (per esempio l'IVA o l'IVIE) da quelli oggetto di regolarizzazione.

AMBITO TEMPORALE

La **procedura di regolarizzazione** riguarda i periodi di imposta per i quali:

- alla data di presentazione della richiesta
- non sono decaduti i termini per la contestazione e per l'accertamento delle violazioni oggetto della procedura

MONITORAGGIO FISCALE, REDDITI, IVAFE			
ANNO	REDDITI	TERMINE ORDINARIO	OMESSA PRESENTAZIONE
2012	2013	31-dic-17	31-dic-18
2013	2014	31-dic-18	31-dic-19
2014	2015	31-dic-19	31-dic-20
2015	2016	31-dic-20	31-dic-21

Vi rientrano inoltre:

- per le **violazioni al quadro RW** relative ad attività depositate e somme detenute nei Paesi cosiddetti *black list*: **i periodi di imposta a partire dal 2007 e fino al 2016**;
- per le **violazioni dichiarative inerenti ai redditi** derivanti dalle attività depositate e dalle somme detenute in Paesi cosiddetti *black list* e non dichiarati: **dal periodo d'imposta a partire dal 2009** (in caso di dichiarazione presentata) o dal 2007 (in caso di omessa) e fino al 2016

**Esempio8
- Agenzia**

Contribuente iscritto all'AIRE residente alle Maldive fino all'anno 2009, che abbia riacquisito la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo di imposta 2010.

SOLUZIONE AGENZIA

Qualora alla data del 6 dicembre 2017 tale soggetto abbia ancora attività - originate da lavoro autonomo o dipendente svolto in via continuativa nel citato Paese a fiscalità privilegiata ed ivi depositate - può presentare l'istanza per regolarizzare non solo le annualità rientranti in via ordinaria nell'ambito applicativo della stessa (dal 2012 al 2016) ma anche le ulteriori annualità 2010 e 2011 per cui opera il raddoppio dei termini, sanando in tal modo le violazioni degli obblighi di monitoraggio, nonché le eventuali violazioni degli obblighi dichiarativi Irpef ed IVAFE, commesse dal periodo di imposta a partire dal quale il contribuente è rientrato in Italia.



Per espressa previsione normativa, i termini di accertamento pendenti al 1° gennaio 2018, sono fissati al 30 giugno 2020, per le sole somme e attività oggetto della procedura.

Si ha pertanto:

- lo slittamento in avanti dei termini scadenti a decorrere dal 1° gennaio 2018 (ad esempio l'annualità 2012 per cui è stata omessa la dichiarazione)
- e l'anticipazione al 30 giugno 2020 di quelli scadenti successivamente (ad esempio l'annualità 2015 per cui è stata presentata la dichiarazione).

FINALITA' SECONDO L'AGENZIA

Rendere possibile la trattazione unitaria delle istanze attraverso l'esame contestuale per singolo contribuente di tutte le annualità oggetto di regolarizzazione e, dall'altro, consentire di anticipare il perfezionamento della procedura e i conseguenti effetti in capo ai soggetti istanti.

PRESENTAZIONE ISTANZA E DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO

La richiesta per l'accesso alla procedura deve:

- essere presentata **esclusivamente per via telematica entro il 31 luglio 2018**
- utilizzando il **modello** approvato con il **Prov. del 01/06/2018**

La richiesta:

- deve essere corredata da una **relazione di accompagnamento**
- da trasmettere sempre entro il 31/07/2018
- ➔ all'indirizzo PEC indicato nella ricevuta con cui l'Agenzia attesta l'avvenuta trasmissione dell'istanza.

Considerati i tempi tecnici per il rilascio della ricevuta da parte dell'Agenzia (rilasciata entro 5 giorni lavorativi successivi alla trasmissione del file):

- qualora l'istanza sia stata presentata dopo il 26 luglio 2018
- l'inoltro della relazione può avvenire nei successivi 5 giorni



Nota: è possibile presentare integrazioni alla documentazione eventualmente già trasmessa al fine di puntualizzare, specificare o correggere elementi o informazioni fornite in precedenza, tenendo conto del fatto che non sempre si potrebbe avere l'immediata disponibilità della documentazione, considerato che le informazioni da riportare nella relazione devono essere acquisite presso soggetti esteri.

Nell'ipotesi in cui siano pervenute più istanze integrative, rileverà l'ultima richiesta inviata.

Tale relazione, che costituisce parte integrante della richiesta di accesso, deve rappresentare analiticamente:

- ✓ l'ammontare delle attività finanziarie depositate e delle somme detenute oggetto di regolarizzazione e i dati rilevanti per la loro determinazione;
- ✓ l'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e/o autonomo prodotti all'estero, da cui le attività depositate o le somme detenute derivano;
- ✓ il corrispettivo della vendita dei beni immobili posseduti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa in via continuativa, nel caso in cui le attività depositate o le somme detenute da regolarizzare derivano dalla vendita di tali beni immobili;
- ✓ il valore delle attività e della giacenza al 31 dicembre 2016 ovvero, nel caso in cui il suddetto valore a tale data sia pari a zero o negativo, al 31 dicembre dell'anno immediatamente precedente al 2016 con valore e giacenza superiori a zero
- ✓ l'individuazione degli eventuali maggiori imponibili, rilevanti ai fini delle imposte sui redditi (Irpef, relative addizionali regionali e comunali ed imposte sostitutive dell'Irpef) e/o dell'IVAFE, in relazione ai quali sono state commesse violazioni dichiarative da regolarizzare con la procedura.

IL VERSAMENTO E DETERMINAZIONE DEGLI IMPORTI DOVUTI

Gli importi dovuti:

- pari al **3%, a titolo di imposte, sanzioni ed interessi**
- del **valore delle attività** e del **C/C o deposito** alla **data 31/12/2016**

Se tale valore è zero o negativo, si considera il valore e la giacenza al 31/12 dell'anno immediatamente precedente al 2016, in cui almeno una di tali voci (valore o giacenza) sia positiva o sia superiore a zero

Rateizzazione: devono essere versati:

1° o UNICA RATA	30/09/2018	
2° RATA	31/10/2018	+ interessi 0,3% annuo
3° RATA	30/11/2018	

Il versamento:

- ⇒ deve essere effettuato con **F24 Elide**
 - col **codice tributo "8080"** (RM 43/2018), indicando nel campo tipo la lettera "R"
 - indicando quale Anno di riferimento l'ultimo anno indicato nell'istanza di regolarizzazione
- ⇒ costituisce un adempimento necessario ai fini del **perfezionamento della procedura**:
 - ✓ che si realizza al **momento del versamento integrale di quanto dovuto in un'unica soluzione o in forma rateale**, sempreché ovviamente il quantum versato risulti congruente con gli importi dovuti.



Effetti della regolarizzazione: il perfezionamento della *procedura* non preclude l'esercizio dell'azione accertatrice, effettuabile entro gli ordinari termini di decadenza, in relazione ad imposte (per esempio IVA e IVIE), violazioni ed annualità non rientranti nell'ambito applicativo della *procedura*

MANCATO PERFEZIONAMENTO

Il mancato perfezionamento della procedura può essere determinato dalle seguenti cause:

- **mancato assolvimento**, da parte del contribuente, **di alcuni adempimenti** previsti quali, ad esempio:
 - ✓ omessa o tardiva presentazione dell'istanza nei termini;
 - ✓ omessa presentazione della documentazione a corredo dell'istanza;
 - ✓ omesso versamento in autoliquidazione degli importi dovuti (anche di una sola rata) ovvero versamento insufficiente rispetto a quanto dovuto;
- **inammissibilità o improcedibilità della procedura**, ad esempio qualora sia rilevata:
 - ✓ l'insussistenza dei requisiti soggettivi e/o oggettivi e/o temporali per accedere alla procedura;
 - ✓ la presenza di una delle suddette cause di inammissibilità;
 - ✓ **regolarizzazione di attività già oggetto di voluntary disclosure.**

In tali casi l'Agenzia:

- ⇒ procede entro il **30.6.2020**:
 - ✓ alla notifica degli avvisi di accertamento e degli atti di contestazione per i periodi d'imposta inclusi nella procedura
 - ✓ a notificare gli eventuali avvisi di accertamento ed atti di contestazione legati ad *"ulteriori elementi o rilievi relativi a violazioni, imposte o annualità non incluse nella procedura non perfezionata gli Uffici competenti"*