

VOLUNTARY DISCLOSURE 2.0 LA PROCEDURA

a cura del dott. Alessandro Rigillo Collizzolli



Fonti normative e documentazione di prassi

- Legge 15 dicembre 2014, n. 186, art. 1;
- D.L.28 giugno 1990, n. 167, convertito con la legge 4 agosto 1990, n. 227: introduzione articoli dal 5-quater al 5-septies;
- Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 30 gennaio 2015, prot. N. 2015/13193, concernente l'approvazione del modello di accesso alla procedura di collaborazione volontaria internazionale e nazionale;
- Circolare dell' Agenzia delle Entrate n. 10/E del 13 marzo 2015;
- Circolare Assonime n. 16 del 19 maggio 2015;
- Circolare dell' Agenzia delle Entrate n. 27/E del 16 luglio 2015;
- D.L. n. 193/2016 convertito dalla Legge n. 225/2016.



Voluntary Disclosure - funzione

Con la procedura di *voluntary disclosure* è possibile regolarizzare tutti gli investimenti e tutte le attività di natura **finanziaria** o **patrimoniale** costituiti o detenuti all'estero in violazione e degli obblighi di monitoraggio fiscale e le violazioni dichiarative relative ai redditi che servirono per costituire o acquistare detti investimenti ed attività.

Le violazioni sanabili sono quelle commesse fino al 30 settembre 2016.



Voluntary Disclosure - distinzione

La procedura di voluntary disclosure si distingue in:

 collaborazione volontaria internazionale per i soggetti sottoposti agli obblighi di monitoraggio fiscale;

collaborazione volontaria domestica per tutti i contribuenti.



Voluntary Disclosure domestica: focus

Con la procedura di collaborazione volontaria domestica, alla quale possono accedere tutti i contribuenti (quindi anche le società di capitali), è possibile sanare le violazioni 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 le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta commesse fino al 30 settembre 2016.



I periodi d'imposta accertabili

SANZIONI PER LE VIOLAZIONI ALLA DISCIPLINA SUL MONITORAGGIO FISCALE - VIOLAZIONI QUADRO RW		
Periodi d'imposta rilevanti nella procedura di collaborazione volontaria		
_		
Termini di cui all'art. 20 del D.Lgs. n.472/1997	Periodi d'imposta sanzionabili	
	2009	
	2010	
	2011	
	2012	
	2013	
	2014	
	2015	
Termini raddoppiati (art. 12, c. 2-ter, D.L. n. 167/1990)	Periodi d'imposta sanzionabili	
	2004	
	2005	
	2006	
	2007	
	2008	
	2009	
	2010	
	2011	
	2012	
	2013	
	2014	
	2015	



I periodi d'imposta accertabili

REDDITI E IVA		
Termini ordinari	Dichiarazione infedele	Dichiarazione omessa
	Periodi di imposta	Periodi di imposta
	2010	2009
	2011	2010
	2012	2011
	2013	2012
	2014	2013
	2015	2014
		2015
Termini raddoppiati	Dichiarazione infedele	Dichiarazione omessa
	Periodi di imposta	Periodi di imposta
		2004
		2005
	2006	2006
	2007	2007
	2008	2008
	2009	2009
	2010	2010
	2011	2011
	2012	2012
	2013	2013
	2014	2014
	2015	2015



Il raddoppio dei termini

Va indagato il **raddoppio** dei termini nel caso di accertamento della presunzione di cui all' art. 12 del D.L. 78/2009 secondo cui «le attività finanziarie e patrimoniali estere detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato in **violazione** degli obblighi di monitoraggio fiscale, si presumono costituite, salva prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione».

Tale raddoppio non opera se ...



Il raddoppio dei termini

- sottoscrizione di una convenzione o di un accordo che prevede un effettivo scambio di informazioni tra il Paese menzionato nel D.M. 4 maggio 1999 o nel D.M. 21 novembre 2001 e l'Italia entro il 23/10/2016;
- b) il rilascio all'intermediario finanziario estero dell'autorizzazione a trasmettere alle autorità fiscali italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di emersione (cd. waiver).



Scambio automatico delle informazioni

A PARTIRE DAL 2017 CON RIFERIMENTO IL 2016

Anguilla, Argentina, Barbados, Belgio, Bermuda, Bulgaria, Colombia, Croazia, Curacao, Cipro, Corea del Sud, Danimarca, Dominica, Estonia, Isole Faroe, Finlandia, Francia, Germania, Gibilterra, Grecia, Groenlandia, Guerseney, India, Isola di Man, Irlanda, Islanda, Italia, Jersey, Isole Cayman, Isole Vergini Britanniche, Lettonia, Liechtenstein, Lituania, Lussemburgo, Malta, Messico, Montserrat, Paesi Bassi, Niue, Norvegia, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica ceca, Romania, San Marino, Seychelles, Svezia, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Sudafrica, Trinidad e Tobago, Isole Turks e Caicos, Ungheria.

A PARTIRE DAL 2018 CON RIFERIMENTO IL 2017

Albania, Andorra, Antigua and Barbuda, Arabia Saudita, Aruba, Australia, Austria, Bahamas, Belize, Brasile, Brunei, Canada, Cile, Cina, Costa Rica, Emirati Arabi Uniti, Ghana, Giappone, Grenada, Hong Kong (Cina), Malaysia, Mauritius, Monaco, Nauru, Nuova Zelanda, Qatar, Panama, Russia, Saint Kitts e Nevis, Samoa, Santa Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Singapore, Saint-Martin, Svizzera, Turchia, Uruguay, Vanuatu.



Ambito soggettivo

I soggetti ai quali si applica la normativa sul monitoraggio fiscale prevista dal Decreto Legge n. 167/1990:

- persone fisiche;
- enti non commerciali (inclusi i trust);
- società semplici ed associazioni equiparate, fiscalmente residenti in Italia per almeno un anno tra quelli interessati dalla procedura.



Ambito soggettivo

- Titolari effettivi con delega al prelievo (non sono possessori formali delle attività estere);
- trust esterovestiti (residenti in Italia);
- soggetti che possiedono le attività estere attraverso persone fittiziamente interposte (contribuenti non formalmente intestatari delle attività fittiziamente riconducibili a società black list o intestazioni fiduciarie o polizze assicurative estere);
- eredi;
- cointestatari (presunzione di ripartizione in quote uguali);
- procuratori (deleghe di firma).



Ambito oggettivo

Secondo la Circolare dell' Agenzia delle Entrate n. 10/E del 13 marzo 2015 l'ambito oggettivo è costituito da:

- -gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, in violazione degli obblighi di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale;
- -i redditi connessi ovvero i redditi che servirono per costituire o acquistare tali investimenti e attività finanziarie nonché quelli derivanti dalla loro utilizzazione a qualunque titolo o dismissione, che sono stati sottratti a tassazione;
- -i maggiori imponibili non connessi con gli investimenti e le attività illecitamente costituiti o detenuti all'estero, agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP, dei contributi previdenziali, dell'IVA e delle ritenute.



Ambito oggettivo

La *voluntary disclosure* riguarda i seguenti beni detenuti all'estero:

- -immobili o diritti reali immobiliari;
- -il contenuto delle cassette di sicurezza;
- -oggetti preziosi;
- -le opere d'arte;
- -i contanti nei conti correnti;
- -imbarcazioni o navi da diporto;
- -attività finanziarie italiane detenute da soggetti interposti o fiduciarie estere.



Redditi connessi con gli investimenti e le attività estere

- Individuazione della tipologia di reddito non dichiarato che è servito per acquistare o costituire attività estere;
- riferimento alle regole vigenti nel periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione (istruzioni Modello Unico);
- principio della localizzazione di dove sono ubicate le attività e gli investimenti esteri.



Redditi connessi con gli investimenti e le attività estere

- presunzione legale per la quale si considerano costituite con redditi sottratti a tassazione le attività detenute all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale in Stati a regime fiscale privilegiato;
- per le attività detenute all'estero senza soluzione di continuità nei periodi d'imposta per i quali è decaduta la potestà di accertamento:
 - non è necessario spiegare l'origine;
 - è sufficiente fornire i documenti della precedente esistenza.



La determinazione dei redditi

- Determinazione analitica;
- determinazione forfetaria;
- se il contribuente non riesce a fornire «il corredo documentale» si applicherà in via residuale la presunzione legale relativa di cui all'art. 6 del D.L. 167/1990 in base al quale le attività finanziarie estere si presumono fruttifere in misura pari al tasso ufficiale di riferimento vigente in Italia nel relativo periodo di imposta.



Il calcolo forfetario

Per i patrimoni con consistenza media fino a 2 milioni di euro, il contribuente ha la facoltà di scegliere di determinare le imposte sui rendimenti a *forfait*, applicando un' imposta del 27% su un tasso di resa presunto del 5%. E' applicabile ai soli rendimenti delle attività estere, non si estende ai redditi che servirono per costituirle o acquistarle, i quali saranno tassati sempre in via analitica.

Non è applicabile alla collaborazione volontaria nazionale.



Cause di inammissibilità per l'adesione alla procedura

Secondo quanto disposto dal secondo comma dell'articolo 5quater del D.L. 167/1990, il contribuente **non** può accedere alla procedura di collaborazione volontaria qualora abbia avuto la formale conoscenza:

- -dell' inizio di accessi, ispezioni o verifiche;
- -dell 'inizio di altre attività amministrative di accertamento;
- -della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazioni di norme tributarie.

PROBLEMA:

La preclusione opera per il contribuente qualora altro soggetto solidalmente obbligato abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di un'attività istruttoria amministrativa o penale nei suoi confronti.



Effetti premiali di natura sanzionatoria

Applicazione in misura ridotta delle sanzioni tributarie in materia sia di monitoraggio fiscale che di omessa o infedele dichiarazione di maggiori imponibili.

- 1.In sede di collaborazione volontaria, le sanzioni in materia di monitoraggio fiscale vengono calcolate in misura pari alla **metà** del minimo edittale in presenza **alternativamente** delle seguenti condizioni:
- -le attività vengono trasferite in Italia o in Stati membri dell' Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia;
- -le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o sono ivi detenute;
- -l'autore della violazione rilascia all'intermediario finanziario estero l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie italiane richiedenti tutti i dati concernenti le attività oggetto di voluntary disclosure.
- 2. Nelle ipotesi diverse da quelle sopra delineate, le sanzioni saranno determinate nella misura del minimo edittale ridotto di un quarto.



Il versamento spontaneo

La novità della nuova procedura 2.0 consiste nel fatto che le maggiori imposte, le sanzioni e gli interessi **possono** essere autoliquidati dal contribuente, pena l'aggravio del sistema sanzionatorio.

ATTENZIONE: ad errori nell'autoliquidazione delle imposte consegue l'irrogazione di sanzioni aggiuntive!

Si passa da una procedura «confessoria» ad una «autoliquidatoria».

Nell'ipotesi 1: da riduzione in misura pari alla metà del minimo edittale a riduzione del 40%;

Nell'ipotesi 2: le sanzioni saranno determinate nella misura del minimo edittale ridotto del 15%.



Conseguenze del mancato perfezionamento della procedura

Il contribuente **versa** le somme dovute



La procedura di collaborazione volontaria si **perfeziona**

Il contribuente **non** versa gli importi dovuti.



La procedura di collaborazione volontaria **non** si perfeziona



Gli effetti premiali **non** si producono (riduzione sanzioni e vantaggi ai fini penali)



Modalità di presentazione

Invio telematico di un'apposita istanza entro il 31 luglio 2017. Relazione di accompagnamento nella quale vanno indicati:

- -tutti gli investimenti e le attività finanziarie costituite o detenute all'estero, anche in modo indiretto o per interposta persona;
- -i redditi che servirono per costituirli o acquistarli;
- -gli eventuali maggiori imponibili ai fini delle imposte ancorché non connessi con le attività detenute all' estero;
- -indicazione dei soggetti collegati alle attività estere;
- -incrementi, decrementi e paese di detenzione delle attività estere.
- La Relazione di accompagnamento va inviata entro 30 giorni dall'istanza e comunque entro il 30 settembre 2017.



VOLUNTARY DISCLOSURE 2.0 ESEMPI DI APPLICAZIONE

a cura del dott. Alessandro Rigillo Collizzolli

I conti correnti detenuti all'estero



- Un problema che si pone in relazione alla detenzione all'estero di conti correnti è la presenza di procuratori o delegati.
- Come vanno gestiti?
- Dal 2013 la segnalazione delle attività estere nel quadro RW interessa tutti i soggetti:
 - intestatari
 - cointestatari
 - > procuratori
 - delegati



- Quadro RW: ciascun soggetto deve indicare l'ammontare delle somme estere delle quali potenzialmente ha la disponibilità.
- La Circolare dell'Agenzia delle entrate 10/E del 2015 prevede che, dato che per tutti i soggetti vi è l'obbligo di compilazione del quadro RW, tutti i soggetti abbiano l'obbligo di presentare la VD.





 Nella Legge 186/2014 è previsto che, ai fini della VD, le attività estere si presumono ripartite in parti uguali tra tutti i soggetti cointestatari.

 Esempio: conto corrente di 100.000€ intestato a moglie e marito con una delega o procura al figlio.





 Ai fini della VD, il conto corrente si presume così ripartito:

➤ Moglie: 33.333€

➤ Marito: 33.333€

➤ Figlio: 33.333€

 La circolare fa salva la prova contraria anche se non sono chiare le modalità di come fornire tale prova contraria.



Attenzione:

 Il conto corrente viene regolarizzato solo dal padre (100.000€) ma moglie e figlio non presentano la VD.



 Moglie e figlio rischiano perchè hanno omesso di presentare il quadro RW che è un obbligo integrale.



- La norma stabilisce che le attività si considerano ripartite in parti uguali se viene presentata la VD.
- La soluzione pratica alla quale sembra orientata l'Agenzia delle entrate è:
 - > padre presenta la VD per 100.000€;
 - moglie e figlio presentano la VD ma indicano "0".
- Spiegazione nella relazione di accompagnamento.



Attenzione agli incrementi e ai decrementi.

 Gli <u>incrementi</u> del conto corrente estero possono essere qualificati come prima specie dall'Agenzia delle entrate come elementi redditualmente rilevanti.



 Occorre dimostrare nella relazione di accompagnamento che, ad esempio, gli incrementi derivano da operazioni che non hanno natura reddituale:



giroconto da madre a figlio che è qualificabile come una donazione, una liberalità e che non ha natura reddituale.





 Attenzione ai prelievi: si tratta di una questione molto delicata che va risolta alla luce della risposta alla domanda:

"Chi presenta la disclosure?"



Persona fisica

- Se si tratta di prelievi commisurabili al tenore di vita è chiaro che il conto è stato movimentato per fornire provvista alle esigenze di vita ordinaria.
- Se si tratta di prelievi maggiori, magari connessi al pagamento "in nero" di lavori di ristrutturazione, ...



Professionista

- Potrebbero essere considerati dei compensi "in nero" ma vengono in aiuto le sentenze della Consulta e la recente sentenza della Cassazione che affermano che non può essere applicata la presunzione di cui all'art. 32* del D.P.R. 600/1973 ai lavoratori autonomi.
- In sintesi: i prelevamenti annotati nei conti bancari sono posti come ricavi se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario.



Imprenditore

- Se i prelievi fossero significativi, potrebbe scattare la presunzione di cui all'art. 32 del D.P.R. 600/1973: i prelievi potrebbero essere considerati come "provvista" per acquisti "in nero".
- Si tratta di una presunzione dalla quale potrebbero scattare nel futuro accertamenti da parte dell'A.d.e.



La documentazione da presentare

- Anni dal 2010 in poi: estratti conto analitici
- Anni precedenti al 2009 compreso: saldi dei conti correnti

finalità

• dimostrare che le attività sono state detenute in particolari Paesi, vale a dire Paesi "collaborativi" che non fanno scattare il raddoppio dei termini.



Difficoltà a reperire la documentazione

- Caso raro ma possibile: pensiamo alle banche fallite.
- La Circolare 10/E dispone che in tali casi per ricostruire i rendimenti si possono adottare le normali previsioni del D.L. 167/1990 in materia di monitoraggio; in particolare l'art. 6 consente di applicare alle consistenze di fine anno il tasso medio di rendimento dell'anno.





La questione è molto delicata e complessa.

Il problema è associare a queste ricchezze
 l'anno in cui è stata commessa la violazione.







 Esempio: quadro detenuto in Svizzera del valore di 100.000€ che è anche il prezzo a suo tempo pagato per acquistarlo.

L'omissione della segnalazione nel quadro RW
è chiara: per tutti gli anni interessati non ho
dichiarato di avere tale attività (il quadro).





- Ma quando ho formato la provvista dei 100.000€ che sono serviti per acquistare all'estero (quindi pagamento estero su estero) il quadro?
- Ho documentazione: ad esempio la ricevuta della Casa d'aste dalla quale risulta che l'acquisto è del 2006 → sì, ho avuto un reddito nel 2006, ma l'anno non è più accertabile!





- Se invece l'acquisto fosse avvenuto nel 2012 si ricade in un anno rilevante ed ai fini della disclosure si corre il rischio di dover pagare le imposte su tutti i 100.000€.
- Attenzione alla mancanza di documentazione che è un caso assai frequente relativamente a questi beni.

A quale anno associare questa disponibilità?



 Si potrebbe non essere in grado di fornire alcuna risposta.

Attenzione!

 L'Agenzia delle entrate, in tal caso, può, in sede di liquidazione delle imposte, non essendoci documentazione, imputare di default l'intero importo ad un anno rilevante, con la diretta conseguenza di dover pagare imposte su tutti i 100.000€.



 Si tratta di una realtà diffusa in cui le attività all'estero non sono state intestate all'effettivo beneficiario ma a cd. "teste di legno".

 In tal caso è necessario considerare i chiarimenti recenti ma anche quelli storici in materia di scudo fiscale.





- L'A.d.e. e l'A.F. in generale hanno sempre considerato che:
- è necessario verificare se il soggetto interposto è reale ed esistente, con una propria struttura, un ruolo giuridico oppure è un puro interposto fittizio come la classica società offshore priva di contabilità, priva di struttura, cioè, priva di esistenza concreta.



 Quindi, se c'è un'interposto fittizio, la disclosure la presenta il soggetto interponente, vale a dire il soggetto che ha dato mandato di intestare le attività.

 Quando l'interposto è "reale" è lui l'interessato alla disclosure.



 Attenzione ai trust: sono considerati interposti ogni volta che le attività facenti parte del patrimonio del trust continuano ad essere a disposizione del disponente oppure rientrano nella disponibiltà dei beneficiari.

 Circolare A.d.e. n. 43 del 10 ottobre 2009, circa i trust dispone che i trust sono da ritenere fittiziamente interposti:



- trust che il disponente (o il beneficiario) può far cessare liberamente in ogni momento, generalmente a proprio vantaggio o anche a vantaggio di terzi;
- trust in cui il disponente è titolare del potere di designare in qualsiasi momento se stesso come beneficiario;
- trust in cui il disponente (o il beneficiario) è titolare di significativi poteri in forza dell'atto istitutivo, in conseguenza dei quali il trustee, pur dotato di poteri discrezionali nella gestione ed amministrazione del trust, non può esercitarli senza il suo consenso;
- trust in cui il disponente è titolare del potere di porre termine anticipatamente al trust, designando se stesso e/o altri come beneficiari (cd. "trust a termine");
- trust in cui il beneficiario ha diritto di ricevere anticipazioni di capitale dal trustee.
- Va da sé che in tali casi, il soggetto (disponente o beneficiario) che è l'effettivo possessore dei beni illecitamente detenuti all'estero dal trust fittiziamente interposto dovrà necessariamente richiedere l'accesso alla procedura.





• Circolare A.d.e. 10/E: nuova locuzione.

 Non si regolarizzano solo attività che si trovano all'estero ma, paradossalmente, si regolarizzano come estere anche attività che stanno in Italia: non solo quote di partecipazioni ma addirittura immobili che, per definizione, non si possono spostare.





Perchè fare la <u>disclosure</u>?

 Perchè abbiamo costituito un'intestazione di questi beni che palesemente è servita per occultare la reale proprietà dei beni esteri al fisco italiano.

Cosa vuol dire tutto questo?





 Ad esempio, se possiedo un immobile in IT o quote di partecipazioni di società IT e anziché detenerle direttamente le ho intestate ad una società offshore, ad esempio una holding di Panama, io ho posto in essere un'operazione di occultamento e quindi poichè la società panamense è un interposto fittizio, si è tenuti a regolarizzare il bene sottostante, cioè le partecipazioni italiane e l'immobile IT.





- Fa eccezione a quanto appena esposto il caso in cui le attività non siano in IT o in un Paese WL ma siano in Paesi che già di per sé fanno presumere tale occultamento.
- Caso diffusissimo: conto corrente in Svizzera intestato ad una società di Panama; in tale situazione, la Circolare 10/E prevede che già il fatto di avere il conto corrente in Svizzera rappresenta occultamento: l'ulteriore occultamento che deriva dall'intestazione a Panama è a questo punto irrilevante.





• Quanto appena esposto è molto rilevante.

 Presenterò una VD per un'attività detenuta in Svizzera, un Paese "collaborativo", prendendo in considerazione un arco limitato di anni, diversamente dal caso in cui avessi dovuto considerare Panama.



- Caso molto diffuso: consideriamo una società italiana e l'ipotesi che emergano delle consistenze all'estero che non sono intestate alla società ma ad un socio (tipicamente il socio di maggioranza).
- Questo caso può essere ricondotto a tre situazioni a monte legate al rapporto giuridico che si è instaurato fin dall'inizio.

I soggetti correlati



CASO 1

•La società ha **sottofatturato** in Italia e ha ricevuto pagamenti estero su estero; le somme all'estero sono **già** intestate al socio.

•La corretta modalità di *disclosure* è la seguente:



 La società presenta la sanatoria nazionale (IRES, IRAP e IVA) sui ricavi non dichiarati.

 Le somme all'estero, che sono nella disponibilità del socio, verranno molto probabilmente riqualificate dall'A.d.e. come dividendi.



- Considerando che il socio sia qualificato, cioè con una partecipazione > 20%, ...
- ... presenterà la *disclosure* **internazionale** per sanare:
 - a. l'omessa indicazione del dividendo tassandone il 40% o 49,72%;
 - b. il rendimento di tali attività;
 - c. l'omessa compilazione del quadro RW.



CASO 2

•Il socio è qualificato come interposto.

•La società **non** ha dichiarato ricavi in Italia, portando le somme all'estero ma, per evidenti ragioni di **riservatezza**, il conto corrente è stato **intestato** al socio.



- Le somme all'estero sono rimaste nella disponibilità della società in quanto il socio estero fa da prestanome.
- Cosa cambia rispetto al caso 1?
- La società presenta sempre la sanatoria nazionale (IRES, IRAP e IVA) per i ricavi non dichiarati.
- Indica il codice fiscale del socio come soggetto correlato perchè è colui che (formalmente) detiene le attività all'estero.



 Il socio non sana l'omessa indicazione del dividendo perché è come se non lo avesse percepito, limitandosi a regolarizzare:

- a. il rendimento di tali attività;
- b. l'omessa compilazione del quadro RW.



- Al termine della procedura di disclosure: ...
- ... il conto corrente è nella disponibilità della società. Di qui due aspetti:
- 1. piccolo risparmio nella procedura VD perchè non si tassa il dividendo;
- 2.bilanci della società: se il conto estero fosse di importo rilevante, molto probabilmente i bilanci degli anni interessati dovrebbero essere riapprovati in quanto non più fedeli rappresentazioni della situazione economico/patrimoniale della società.



CASO 3

·La società è estranea all'operazione.

•La società ha venduto normalmente ma il socio ha percepito una **provvigione** estero su estero a fronte della sua mediazione per far vendere merci/servizi ad un prezzo minore.



- La VD va presentata solo dal socio che deve regolarizzare:
 - a. i redditi, se le somme si sono formate dal 2010 al
 2015 (ipotesi Paesi WL o BL con accordo);
 - b. il rendimento di tali attività;
 - c. l'omessa compilazione del quadro RW.
- Attenzione ai rapporti con gli altri soci: la società ha fatturato meno ...



Il ruolo degli intermediari finanziari

Gli intermediari non hanno un ruolo attivo, nel corso della procedura, poiché la predisposizione dell' istanza va effettuata da un professionista, dottore commercialista/avvocato.

Il ruolo degli intermediari acquisisce importanza dopo la procedura.



Post procedura cosa può fare il contribuente?

Tre soluzioni:

- 1)rimpatrio fisico in Italia;
- 2)mantenimento degli assets all'estero:
 - a) intestazione diretta;
 - b) rimpatrio giuridico (intestazione ad una società fiduciaria).



LE RIORGANIZZAZIONI SOCIETARIE TRANSFRONTALIERE

Aspetti fiscali - cenni

a cura del dott. Alessandro Rigillo Collizzolli



Il trasferimento della sede in Italia di società estere regolarizzate



Trasferimento di sede della società estera in Italia - fonti normative e documentazione di prassi

- Legge 218/1985, articolo 25, comma 3;
- Studi del CNN n.51-2001/T e n.152-2008/T;
- D.P.R. 23 dicembre 1974, n.689, art. 6, comma 5;
- Risoluzione Agenzia delle Entrate del 5 agosto 2008, n. 345/E;
- Circolare Assonime n.67 del 31/10/2007
- Decreto Legislativo 917/1986, art. 166-bis;
- Risoluzione del 5 agosto 2016 n. 69/E.



Trasferimento di sede della società estera in Italia

Il Codice civile **non** disciplina il trasferimento della sede sociale dell'impresa dall'estero in Italia, pertanto è necessario far riferimento al **comma 3, articolo 25, della L. 218/1995**, il quale dispone che "i trasferimenti della sede statutaria in altro Stato [...] hanno efficacia soltanto se posti in essere conformemente alle Leggi degli Stati interessati".

Nel caso specifico, il trasferimento di sede è efficace se attuato sia nel rispetto della normativa italiana, sia di quella dello Stato estero di provenienza.



Trasferimento di sede della società estera in Italia

L'ordinamento giuridico-societario "di provenienza" può prevedere che il trasferimento della sede sociale all'estero:

1.sia equiparato allo scioglimento e alla liquidazione della società (es. ordinamento francese e tedesco);

2.sia considerato una semplice modifica del contratto sociale, che può comportare la liquidazione del patrimonio ai soli fini fiscali per fuoriuscita dei beni dalla sfera impositiva d'impresa dello Stato estero (salvo che non permanga una stabile organizzazione nello Stato estero). Questa fattispecie si riscontra, ad esempio, in Lussemburgo, Olanda e Spagna.



Il D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 ha inserito nel T.U.I.R. l'art. 166-bis che risolve il problema della determinazione dei valori d'ingresso per le imprese commerciali estere che trasferiscono la loro residenza fiscale nel territorio dello Stato, prevedendo regole diverse in base allo Stato di provenienza.



Per i soggetti che esercitano imprese commerciali provenienti da Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni



Assumono quale valore fiscale delle attività e delle passività il valore normale delle stesse, da determinarsi ai sensi dell' art. 9 del T.U.I.R.



Per i soggetti che esercitano imprese commerciali provenienti da Stati o territori che **NON** consentono un adeguato scambio di informazioni



Il valore fiscale delle attività e delle passività è assunto in misura pari al valore normale di cui all'art. 9 del T.U.I.R., come determinato in esito all'accordo preventivo di cui all'art. 31-ter del D.P.R. 600/1973.



ATTENZIONE



In **assenza** di tale accordo, il valore fiscale delle attività e passività trasferite è assunto, per le **attività**, in misura pari al minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore normale, determinato ai sensi dell' art. 9 del T.U.I.R., mentre per le **passività**, in misura pari al maggiore tra questi.



L' «italianizzazione» di società estere regolarizzate attraverso fusione o scissione transfrontaliera.



Fusione e scissione transfrontaliera

Il procedimento di fusione e scissione transfrontaliero è disciplinato, per ciascuna società partecipante, dalla legge dello Stato cui detta società 'appartiene' fin tanto che si tratta di svolgere attività 'individuali' da parte di dette società (ad esempio, l'elaborazione del progetto di fusione o lo svolgimento dell'assemblea che decide la fusione).

Quando invece si tratta di svolgere attività "congiunte" oppure attività che comportano una necessaria interrelazione tra le società partecipanti alle operazioni (ad esempio, la stipula dell'atto di fusione, la sua pubblicità, i suoi effetti), occorre osservare le norme dettate da tutti gli ordinamenti cui "appartengono" le società partecipanti.



Fusione e scissione transfrontaliera: aspetti fiscali

Il nuovo art. 166-bis del T.U.I.R. non disciplina i casi in cui l'«italianizzazione» delle società estere avvenga attraverso un'operazione straordinaria, in particolare una fusione o una scissione transfrontaliera.



Quindi, le disposizioni dell' art. 166-bis non possono essere applicate in via analogica per determinare il valore fiscale in presenza di operazioni straordinarie transfrontaliere.



Fusione e scissione transfrontaliera: aspetti fiscali

La valorizzazione delle attività e passività delle società estere che acquisiscono la residenza italiana, attraverso un'operazione di fusione o di scissione, continua, pertanto, ad effettuarsi sulla base delle regole proprie di tali operazioni (art. 172 e 173 T.U.I.R.).



CONTINUITA' FISCALE NEI VALORI



Fusione e scissione transfrontaliera: aspetti fiscali

Si applica un regime di **continuità fiscale** nei valori, senza alcuna rilevanza (né in termini impositivi, né in termini di incremento del valore fiscalmente rilevante) di eventuali maggiori valori iscritti a seguito dell'operazione straordinaria.



Continuità fiscale che dovrà avere come base gli ultimi valori riconosciuti in capo alla società estera che viene incorporata in quella italiana (o scissa a favore di quella italiana).



Fusione e scissione transfrontaliera: ottimizzazione carico fiscale

Il nuovo art. 166-bis crea un doppio regime per l'ingresso di imprese estere in Italia che può sfociare nell'utilizzo, da parte dei contribuenti, dell'una o dell'altra strada con finalità di ottimizzazione del carico fiscale:



fusione diretta con la società italiana (con continuità di valori se questi eccedono il valore normale) oppure il trasferimento di sede (con emersione del valore nomale) a cui fa seguito la fusione con una società italiana (che erediterà il valore normale rilevato dalla incorporata).



GRAZIE PER LA VOSTRA ATTENZIONE