

**Aprile 2014**

**Le novità in materia di monitoraggio fiscale alla luce della Circolare e del Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate**

*Lara Cappellotto e Domenico Dell’Orletta, Zulli Tabanelli e Associati*

L’art. 9 della Legge n. 97/2013 (Legge Europea 2013) reca rilevanti modifiche alla normativa in materia di monitoraggio fiscale contenuta nel D.L. 167/1990, e riguardante gli investimenti e le attività detenute all’estero da persone fisiche, enti non commerciali e società semplici, sia in termini di consistenza degli stessi che di relative movimentazioni, per le quali è richiesta la compilazione del modulo RW del modello Unico.

Il citato art. 9 stabilisce in particolare:

- l’eliminazione, nel modulo RW del modello Unico, della sezione I, riguardante i trasferimenti da o verso l’estero attuati attraverso soggetti non residenti senza il tramite di intermediari italiani, se di ammontare complessivo superiore a 10.000 euro;
- l’eliminazione della sezione III del modulo RW che interessava i trasferimenti da, verso e sull’estero (di ammontare superiore ai 10.000 euro) effettuati nel corso dell’anno e relativi ad investimenti detenuti all’estero o ad attività estere di natura finanziaria;
- la sopravvivenza della sezione II, dedicata alle consistenze delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all’estero nel periodo d’imposta. La novità era rappresentata dall’eliminazione della soglia di 10.000 euro al di sopra della quale sarebbe scattato l’obbligo dichiarativo, dovendo quindi essere dichiarati tutti gli investimenti e le attività estere a prescindere della consistenza detenuta al termine del periodo d’imposta. Tuttavia, con una modifica inserita nella legge di conversione del D.L. 4/2014 è stato reintrodotta il limite di 10.000 euro che consente di beneficiare dell’esonero dalla compilazione del modulo RW. La soglia di 10.000 euro opererebbe esclusivamente con riferimento ai depositi ed ai conti correnti esteri, escludendo le altre attività finanziarie e patrimoniali (titoli, immobili, barche ecc.) soggette al monitoraggio fiscale;

- l'estensione dell'ambito soggettivo di applicazione della normativa, attraverso l'obbligo di dichiarazione delle attività detenute all'estero non solo per le persone fisiche, enti non commerciali e società semplici che ne risultino possessori diretti, ma anche per le medesime categorie di soggetti che siano considerati "titolari effettivi" degli investimenti esteri secondo la normativa sull'antiriciclaggio di cui all'art. 1, comma 2, lett. u) ed all'allegato tecnico al D.Lgs. 231/2007);
- l'assenza di obblighi di indicazione nella sezione II del modulo RW per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva;
- la riduzione delle sanzioni per la violazione dell'obbligo di compilazione della sezione II del quadro RW, che ora vanno dal 3% al 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati (in luogo del previgente dal 10% al 50%). Nel caso in cui tali attività siano detenute in Stati o territori considerati a fiscalità privilegiata, si applicano le aliquote raddoppiate (dal 6% al 30%). Inoltre viene eliminata anche la norma sulla confisca di beni di valore equivalente a quanto non dichiarato e viene prevista la sanzione di euro 258 per la presentazione del modulo RW entro 90 giorni dal termine;
- ampliamento dell'ambito di applicazione della presunzione di fruttuosità prevista dall'art. 6 del D.L. 167/1990: saranno considerati fruttiferi, in misura pari al tasso ufficiale di riferimento, sia gli investimenti esteri che le attività estere di natura finanziaria, qualora non ne risultino dichiarati i redditi effettivi e salvo prova contraria. La presunzione riguarderà quindi non solo il denaro, i certificati in serie o di massa e i titoli, ma anche tutti gli investimenti esteri, inclusi quindi anche gli immobili, yacht e persino le opere d'arte.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013, ha fornito specifici chiarimenti in merito alle novità apportate dall'art. 9 della Legge Europea 2013. Tale documento di prassi fa seguito al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 151663, del 18 dicembre 2013, con cui sono state attuate le novità introdotte dalla Legge Europea 2013 e, di conseguenza, individuati i contenuti da specificare nella dichiarazione dei redditi, i soggetti obbligati e gli investimenti da segnalare.

La Circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013 (e le istruzioni del quadro RW del modello Unico 2014) chiariscono che il nuovo quadro RW dovrebbe essere compilato indipendentemente dal valore complessivo degli investimenti e delle attività detenute all'estero nel periodo d'imposta. Tali chiarimenti sono da considerarsi superati alla luce

della modifica inserita nella legge di conversione del D.L. 4/2014 che ha reintrodotto la soglia dei 10.000 euro.

Avendo riguardo alla definizione di “titolare effettivo”, la Circolare chiarisce che l’obbligo dichiarativo riguarda anche i casi in cui le attività estere, pur essendo intestate a società (di qualsiasi tipo) o a entità giuridiche diverse dalle società (ad esempio, fondazioni o trust), siano riconducibili a persone fisiche, ad enti non commerciali o a società semplici ed equiparate, in qualità di “titolari effettivi” delle attività stesse. Pertanto, in presenza di soggetti che abbiano l’effettiva disponibilità di attività finanziarie e patrimoniali estere o italiane, formalmente intestate a soggetti meramente interposti, il patrimonio deve essere dichiarato dal socio o dal beneficiario indipendentemente dalla verifica del requisito del controllo.

Come precisato nel provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 151663, del 18 dicembre 2013, sebbene la normativa antiriciclaggio si riferisca esplicitamente soltanto alle persone fisiche, lo status di “titolare effettivo” è riferibile anche agli altri soggetti tenuti agli obblighi di monitoraggio in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, vale a dire agli enti non commerciali e alle società semplici ed equiparate, residenti in Italia.

In merito alla decorrenza della nuova normativa, sia il provvedimento che la Circolare dell’Agenzia delle Entrate confermano che le nuove disposizioni – entrate in vigore il 4 settembre 2013 - si rendono applicabili a decorrere dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta 2013, per cui avranno impatto sul Modello Unico 2014.

E’ stata inoltre confermata dall’Amministrazione Finanziaria l’applicazione sia del principio del *favor rei* (ex art. 3, comma 3, D.Lgs. 472/97, secondo cui “*Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*”), che del principio di legalità (ex art. 3, comma 2, D.Lgs. 472/97, secondo cui “*nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile*”) in forza dei quali rispettivamente:

- le violazioni relative all’omessa o infedele compilazione della Sezione II del vecchio modulo RW, commesse e non ancora definite alla data del 4 settembre 2013, saranno soggette al nuovo (e più leggero) regime sanzionatorio nella misura compresa tra il 3 e il 15 per cento degli importi non dichiarati e tra il 6 e il 30 per cento in caso di detenzione in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, e
- l’omessa o infedele compilazione delle Sezioni I e III del quadro RW commessa in epoca antecedente al 4 settembre 2013 non sarà più sanzionabile.

La Circolare n. 38/2013 stabilisce altresì che gli Uffici potranno disporre la riduzione delle sanzioni fino alla metà del minimo qualora concorrano *“eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione”* (cfr. art. 7, comma 4, D.Lgs. 472/97).