

## VOLUNTARY DISCLOSURE: LA PRASSI RECENTE

Con le circolari 13 marzo 2015, n. 10/E (1), 16 luglio 2015, n. 27/E (2), 11 agosto 2015, n. 30/E (3), e 28 agosto 2015, n. 31/E (4), si chiude la ricognizione interpretativa della prassi sulla legislazione speciale della regolarizzazione delle attività patrimoniali estere mai dichiarate. Latitano ancora chiarimenti ufficiali – verificato il disorientamento della periferia e i silenzi della Direzione Centrale – sul delicato tema dell’accreditamento delle imposte estere e dell’euro-ritenuta sugli averi nei Paesi rifugio. La questione del riconoscimento delle imposte estere non è stata affrontata dall’Agenzia delle entrate in quegli enunciati, ancorché la disciplina di tale istituto fosse stata oggetto della quasi coeva circolare 5 marzo 2015, n. 9/E (5). Non riconoscere il credito d’imposta per i tributi assolti all’estero darebbe luogo proprio a quella duplicazione impositiva che il diritto positivo, ved. l’art. 165 del TUIR, intende evitare e, per di più, in contrasto con uno dei portati dell’ordinamento tributario.

La circolare madre n. 10/E/2015 aveva lasciato irrisolti alcuni interrogativi, alludo al tema della verosimile universalità della *voluntary* internazionale (6) che incorpora quella nazionale ossia sull’autodenuncia volontaria delle violazioni (imponibili) non esterovestite ovvero “*non connesse*” con gli attivi *offshore*. In altri termini l’adesione nonché la respiscenza del contribuente devono essere totalizzanti senza lasciar fuori scorie, aree di infedeltà reddituale avendo l’Agenzia delle entrate (ved. circ. n. 10/E/2015) chiarito che l’aderente alla *disclosure* internazionale deve presentare la *disclosure* nazionale, comprendendo la prima

(1) In *Boll. Trib.*, 2015, 422.

(2) In *Boll. Trib.*, 2015, 1084.

(3) In *Boll. Trib.*, 2015, 1182.

(4) In *Boll. Trib.*, 2015, 1236.

(5) In *Boll. Trib.*, 2015, 366.

(6) Sull’universalità della *voluntary disclosure* ovvero sulla necessaria inclusione di tutte le violazioni tributarie ovunque localizzate e patrimonializzate, ved. TOMASSINI, *La voluntary disclosure internazionale nel sistema tributario italiano*, in *Corr. trib.*, 2015, 1195 ss.; l’Autore osserva che l’attivazione della procedura internazionale, in definitiva, comprende necessariamente sia la totalità degli imponibili non dichiarati connessi alle attività detenute all’estero senza indicazione nel quadro RW, sia la totalità degli imponibili non dichiarati che, non essendo connessi con attività detenute all’estero, non hanno comportato violazioni RW e rappresentano quindi delle violazioni domestiche; restano salvi gli effetti della stessa anche nel caso in cui attività di controllo successive portino ad elevare contestazioni domestiche su anni riguardati dalla procedura (in altre parole gli effetti della *disclosure* internazionale di un professionista non vengono inficiati se quest’ultimo negli anni considerati si veda successivamente contestare una spesa di rappresentanza dubbia o un costo non inerente. Un avallo interpretativo giunge anche dal tenore letterale della novella, per la quale gli effetti della procedura sono intangibili limitatamente alle condotte riguardate dalla *disclosure*).

la totalità degli imponibili non dichiarati sia connessi con gli attivi *offshore* e sia non connessi agli stessi e che dunque non hanno comportato violazione RW, rappresentando *de facto* violazioni domestiche. Invero, sulla stabilizzazione *ex se* delle violazioni tributarie emendate, ancorché l’adesione in *voluntary* sia stata parziale e non universale nel senso innanzi rappresentato, la circolare *de qua* nella sua parte conclusiva riesuma un concetto rassicurante di consolidamento, cristallizzazione di effetti da *voluntary* limitatamente agli imponibili autodichiarati. Entro questi perimetri la *voluntary* consegue sempre i suoi effetti stabilizzatori di esclusione della rilevanza penale delle violazioni tributarie emendate e di “*riduzione*” dei profili sanzionatori. Il che rafforza la tesi, in queste pagine emarginata a più riprese, sul conseguimento degli effetti da *voluntary* con stabilizzazione del rapporto fiscale limitatamente agli imponibili autodichiarati, sia pure l’emersione *de qua* non sia stata integrale, universale (patologia di evasione da *voluntary* che non inficia i “*nuovi*” imponibili).

Peraltro la parzialità della natura degli atti impositivi da *voluntary* (ved. art. 41-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), non preclude la rigenerazione del potere impositivo (ultrattività) sugli *assets* non dichiarati e sulle annualità coperte dalle *voluntary* (non vi sono resistenze ed interdizioni endoprocedimentali per un “*ritorno*” dell’Amministrazione finanziaria su queste annualità, ved. *infra* art. 43, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, sui “*nuovi*” elementi – consumazione del potere impositivo). La circolare n. 10/E/2015 aggiunge sul perimetro dell’universalità *de qua* che l’effetto deteriore attrattivo derivante dall’attivazione della procedura internazionale si verifica solo con riguardo ai periodi d’imposta limitatamente ai quali la stessa è stata attivata, con l’effetto deteriore che, se non vi sono imponibili autodichiarati nel 2010, non corre l’obbligo di riemersione domestica ossia la procedura nazionale in questi casi resta una mera facoltà.

Sull’universalità *de qua* anche la circolare figlia, ovvero la n. 27/E/2015, si esprime laddove si chiarisce l’obbligo dell’inclusione di eventuali imponibili non connessi alle attività oggetto di emersione. La necessità di estendere la procedura anche alle violazioni tributarie non patrimonializzate *offshore* ovvero “*non connesse*”, non opera quando le violazioni domestiche sono ultraquinquennali ancorché quelle madri regolarizzate sono localizzate in Paesi *black list*, nella misura in cui il prefato raddoppio *ex art.* 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), opera solo per queste ultime. L’ampliamento della procedura anche alle violazioni domestiche è stato deciso durante il percorso parlamentare per ragioni di simmetria e coerenza fiscale, alludo alla neces-

sità di non lasciare scoperta e inerme la società in seguito all'emersione di patrimoni ad essa *de facto* riconducibili.

Le circolari nn. 10/E e 27/E del 2015 chiariscono che il metodo forfetario ovviamente non si estende ai capitali che hanno finanziato i possedimenti esteri, nella misura in cui l'opzione *de qua* copre soli i rendimenti degli stessi. In altri termini, il regime forfetario (deroga all'analiticità sulla ricostruzione dei profili reddituali) non assorbe i redditi che servirono per costituire le attività *offshore* né può essere applicato alle attività ovvero ai redditi diversi da quelli di natura finanziaria, i quali dovranno determinarsi analiticamente. Il riferimento è, ad esempio, alle plusvalenze immobiliari *infraquinquennali* affluite in evasione sui conti esteri le quali, ancorché rilevino ai fini della soglia di rilevanza del regime opzionale (ved. € 2.000.000), vanno sempre dichiarate in autonomia in *voluntary*.

Il regime forfetario spiega una *vis* attrattiva e sostitutiva universale su tutte le forme di tassazione delle attività finanziarie, con il portato che anche plusvalenze azionarie speculative non continuative potranno essere coperte dall'opzione. Ai fini del superamento del limite (franchigia) della soglia di ingresso e permanenza nel regime opzionale ovvero nei citati € 2.000.000 non rileva la multilateralità nei conti appunto cointestati, per cui si ritiene di dover fare riferimento alla consistenza delle attività patrimoniali nel loro complesso indipendentemente dalla (quota) riconducibilità delle stesse al singolo contribuente.

Si vuole dire che il regime di cointestazione del conto non genera una pluralità di franchigie, per cui rileva l'entità del conto e la sua dimensione finale, verificata la mera rilevanza dimensionale del conto ai fini del predetto limite superiore dei € 2.000.000 (si perde memoria di coloro che hanno poteri di disposizione sullo stesso, essendo vietate operazioni di "ripartizione").

È altresì evidente che il regime di cointestazione e di rilascio di deleghe o procure (7) a operare sui

(7) Sulla multilateralità negli adempimenti da RW violati da coloro che hanno potere di disposizione sugli averi *offshore*, in coerenza anche con la nuova definizione di beneficiario effettivo introdotto dalla legge europea del 2013, ved. TOMASSINI, *Gli aspetti applicativi della voluntary disclosure internazionale*, in *Corr. trib.*, 2015, 1291 ss., il quale osserva che in tali casi i soggetti in questione vanno considerati soggetti collegati ed ognuno deve presentare la propria domanda di *disclosure*. Tuttavia è la stessa legge n. 186/2014 a prevedere che, ai fini della *disclosure*, le attività intestate a più persone si presumono, salvo prova contraria, ripartite fra tutti coloro che ne avevano la disponibilità in parti uguali per ciascun periodo d'imposta. Questa disposizione va letta alla luce delle regole di compilazione del quadro RW che richiedono l'indicazione integrale dell'importo da parte di tutti i soggetti cointestatori; se dunque moglie e marito hanno un conto cointestato dovranno presentare la *disclosure* ognuno per la sua metà e le sanzioni - ai soli fini della *disclosure* - si applicheranno solo sulla quota parte di spettanza di ciascuno. Ovviamente nel diverso caso in cui uno dei soggetti collegati non dovesse aderire alla *disclosure* esso rischia la sanzione sull'intero importo in caso di cointestazione successiva, posto che tornano applicabili le ordinarie regole RW (tutti devono indicare la totalità degli attivi e tutti vengono sanzionati con una sanzione commisurata sulla totalità).

conti genera una pluralità di aderenti alla *voluntary* (ved. la circ. n. 27/E/2015) nella misura in cui tutti i delegati hanno violato gli obblighi RW sull'indicazione integrale degli averi *offshore* sui quali essi possono operare (nonostante il mancato esercizio della delega, non può assurgere a prova circa l'indisponibilità del rapporto). In tal caso abbiamo un "doppio binario" su questi conti, i quali ai fini patrimoniali dovranno *ex se* imputarsi a tutti i cointestatori e delegati (la sanzione si riparte *pro quota*) mentre ai fini reddituali le imposte personali saranno gravate sui solo cointestatori, non essendo i primi i reali titolari effettivi delle attività. È evidente che coloro che sono delegati ad effettuare operazioni di investimento su rapporti esteri non possono effettuare prelevamenti e versamenti sugli stessi, essendo esonerati da questi adempimenti dichiarativi. Lo stesso dicasi (regime esonerativo), dell'amministratore di società che ha poteri di firma sui conti della società, dei quali si ha evidenza nell'impianto contabile.

In caso di conti ereditati le violazioni del *de cuius* ovvero i profili sanzionatori non sono trasmissibili agli eredi, esposti solo al tributo violato dal primo. Nel caso di decesso avvenuto in un periodo congelato dalla *voluntary*, evasione di colui che muore nel 2009, si tratta di capire se gli eredi per bloccare il raddoppio dei termini di controllo non operante in *voluntary* siano o meno costretti a presentare per lo stesso una *voluntary* "a zero" imponibili o, più verosimilmente, astenersi da tale adempimento, da considerarsi quest'ultimo riassorbito nella *voluntary* che essi presenteranno quali contribuenti in proprio.

Su queste considerazioni equitative e rassicuranti anche la Direzione regionale del Piemonte nella risposta data il 24 settembre 2015. Rimanendo in ambito successorio, e sul tema dei trasferimenti di ricchezza non formalizzati in atti scritti, i quali possono emergere *ex se* nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, si osserva che le liberalità indirette rimaste imponibili anche nell'ambito della nuova imposta di successione e donazione (ricomprende ogni forma di liberalità tra vivi compresa quella indiretta), rilevino nell'ambito della procedura *de qua*, ved. circ. n. 30/E/2015 (non da coperture su questo versante). L'art. 56-bis del TUS, immutato nella sua formulazione, trova ancora applicazione, in presenza di dichiarazione resa dall'interessato circa la loro esistenza nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, e dovrebbe applicarsi anche all'accertamento da *voluntary* (si applicano le nuove franchigie: ved. art. 2, comma 49, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286).

La parzialità evocata ed obliterata dalla prassi sulla natura degli avvisi di accertamento da *vd* può determinare delle code endoprocedimentali, verificata la rigenerazione del potere impositivo (non si consuma con la *vd*) attraverso l'accertamento integrativo, il quale viene *de facto* svincolato dai ben noti suoi limiti ontologici, ved. la novità degli elementi sopravvenuti. Si vuole dire che questo "ritorno" da "integrativo" sulle annualità "aperte" e coperte da *voluntary* non subisce resistenza alcuna anche nella nuova unificazione dei termini decadenziali (31 dicembre 2016),

nella misura in cui l'accertamento integrativo sulle annualità da *vd* sarà *de facto* liberato dalla parzialità *de qua*. Sulle violazioni tributarie occultate in *vd* vi sarà *de facto* la riviviscenza del termine ordinario decadenziale, raddoppiato per i Paesi dell'area grigia ovvero con accordo (dualità dei termini decadenziali in base al tasso di respiscenza inaugurato dal contribuente con la *vd*). Dunque, con l'unificazione al 31 dicembre del 2016 del termine decadenziale per accertare le violazioni tributarie emendate, emerse in *voluntary*, questo rischio della rinnovazione del potere impositivo latamente permane se la *vd* va in evasione di imposta (omissioni dichiarative liberano la dualità *de qua* sui termini decadenziali). Invero, sulle violazioni tributarie sulle quali non ci si è autodenunciati (una *vd* in evasione), fermo restando la cristallizzazione degli effetti della *vd* limitatamente a questi nuovi imponibili potranno essere sempre riassorbite (violazioni tributarie) nei termini ordinari raddoppiati.

Si vuole dire che, per le violazioni tributarie non emendate in *voluntary*, opera sempre il termine decadenziale ordinario sistemico in cui notificare l'integrativo, con i raddoppi, ved. Paesi *black list*, realizzandosi per questa via un perfetto riallineamento endoprocedimentale fra coloro che evadono in *vd* e coloro che invece non aderiscono *ex se* alla *vd*. È altrettanto evidente che i primi conseguiranno sempre il consolidamento dei benefici premiali della *vd*, con un effetto di cristallizzazione dei benefici premiali, limitatamente agli imponibili autodichiarati (stabilizzazione dei rapporti fiscali).

Irrisolto resta, in quelle plurime circolari, il tema madre dell'accreditamento delle imposte estere e dell'euroritenuta (8), causa del disorientamento delle Direzioni regionali verificati anche i silenzi di quella centrale. Non riconoscere quelle posizioni creditorie è soluzione asistemica contraria ai presidi extraterritoriali ovvero convenzionali. Difatti, in presenza di trattato contro le doppie imposizioni, l'accreditamento delle imposte estere è atto dovuto, restando flebile l'osservazione contraria sulla violazione (formale) della mancata indicazione del reddito gravato da imposte estere in dichiarazione in ossequio all'art. 165 del TUIR. Difatti quest'ultimo impone la dichiarazione *de qua*, al fine di beneficiare dello

(8) Sull'accreditamento delle imposte estere, riconosciuto in ambito del ravvedimento volontario ed invece escluso in *vd*, ved. ANDREANI-TUBELLI, *Voluntary disclosure: società estere occulte e interposizione di persona*, in *Corr. trib.*, 2015, 1879 ss.; gli Autori osservano che è generalmente ritenuto dubbio se la società esterovestita possa fruire del credito per le imposte assolute all'estero di cui all'art. 165 del TUIR atteso che a prescindere dalla verifica degli altri presupposti richiesti il comma 8 ne esclude la spettanza in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione del reddito estero nell'ambito della stessa. La questione della spettanza del credito d'imposta nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria non è stata difatti affrontata nella circolare n. 10/E/2015 sebbene la disciplina di tale istituto fosse stata oggetto della quasi coeva circolare n. 9/E/2015; scopo dell'art. 165 citato è quello di evitare che il reddito estero prodotto da un soggetto residente in Italia sia tassato nel territorio dello Stato sia all'estero; è quindi naturale che non competa quando tale reddito non è dichiarato in Italia.

scomputo dei prelievi subiti e assolti all'estero. Invero, l'Agenzia delle entrate (ved. circ. n. 9/E/2015, cit.) ha riconosciuto l'accreditamento delle imposte estere nell'ambito della procedura del ravvedimento volontario, il che abilita i potenziali aderenti alla *voluntary* ad abdicare a quest'ultima preferendo il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, al fine di recuperare quelle posizioni creditorie. In alternativa, aderire alla *voluntary disclosure* ed impugnare gli atti impositivi, ma in questo modo si perderebbero i benefici della *voluntary*. Ancora questi contribuenti potrebbero aderire all'invito da *voluntary* ovvero definirlo e presentare successivamente le istanze di rimborso sugli esuberanti non sgravati, verificata la superiorità sistemica del principio convenzionale del divieto di doppia imposizione. Altra via potrebbe essere una soluzione coordinata ibrida ovvero il ricorso al ravvedimento operoso per autodichiarare gli imponibili gravati di ritenute estere ed un utilizzo contestuale della *voluntary* sugli altri imponibili.

Sulle violazioni tributarie da evasione "*interpretativa*", ved. un *trust* abusato, *conduit* ovvero interposto e nullo o una polizza ibrida *de facto* finanziaria a "*capitalizzazione*", che non sono state volontariamente riassorbite, destrutturate in *voluntary disclosure* (interposizione fittizia) potranno essere accertate dall'Amministrazione finanziaria nel nuovo termine decadenziale derogatorio unificato ovvero entro il 31 dicembre 2016 e non in quell'ordinario di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973. La violazione quesita inerisce attività finanziarie e patrimoniali intestate solo formalmente al *trust* o a società costituenti mero schermo giuridico (9), il cui patrimonio e redditi da questi prodotti devono essere ricondotti ai soggetti che ne hanno l'effettiva disponibilità ovvero sia gli interponenti (beneficiari/*settlor*).

In altri termini, la riqualificazione del possesso in capo a questi ultimi, come se la struttura non esistesse, con attribuzione diretta del patrimonio all'interponente. Non si verifica *ex se* un vero spossessamento, un effetto segregativo e dunque la struttura sarà disconosciuta ai fini fiscali. Difatti, con il man-

(9) Sulla fittizietà del *trust* estero o residente e sui profili endoprocedimentali riallocativi della fonte reddituale, ved. GALLI-MANCINELLI, *La procedura di voluntary disclosure per i trust*, in *Corr. trib.*, 2015, 1640 ss.; gli Autori osservano che allorché il *trust* debba essere considerato fittiziamente interposto la richiesta di accedere alla *voluntary disclosure* dovrà essere presentata dai soggetti reali titolari del patrimonio che, a seconda dei casi, potranno essere il disponente (salvo quanto si dirà oltre in ordine al luogo dove le attività estere devono considerarsi detenute). L'interposizione reale o fittizia dovrà essere valutata caso per caso avendo riguardo a tutte le circostanze di fatto o di diritto che contraddistinguono la reale operatività quotidiana del *trust*. Nei casi dubbi le conseguenze in termini di imposte e sanzioni dovranno essere attentamente ponderate al fine di valutare l'eventuale convenienza per il soggetto che accede alla procedura di valorizzare la fittizietà dell'interposizione, quest'ultima potrebbe avere anche effetti positivi, ad esempio dovendosi considerare il *trust* come inesistente e dovendosi attribuire i relativi redditi al disponente ovvero ai beneficiari tali redditi sarebbero imponibili al momento del realizzo e non della distribuzione, con la conseguenza che potrebbero essere nel frattempo scaduti i termini per l'accertamento.

tenimento in *vd* da parte dell'interponente (disponente/beneficiario) di questi veicoli ibridi, *conduit*, fittiziamente interposti, regolarizzate solo sul profilo patrimoniale ossia in relazione alle violazioni segnalistiche da quadro RW (*averi offshore*) ma non anche ai fini reddituali, ved. *infra* sulla riallocazione della fonte reddituale, si avrà l'effetto deteriore che l'azzeramento *ex se* da parte dell'Ufficio di questi veicoli fittizi, dequalificati, dovrà avvenire nel nuovo termine derogatorio decadenziale del 31 dicembre 2016. Si vuole dire che la violazione madre da interposizione fittizia (discontinuità fra titolarità apparente ed effettiva della fonte) ovvero sia la simulazione relativa soggettiva nel violato (occultato) possesso reddituale, ved. artt. 1 e 73 del TUIR, verrà riassorbita dall'Ufficio sull'interponente residente in questo breve termine derogatorio, verificata la risolutiva respiscenza dell'aderente.

Dischiudersi agli occhi dell'Amministrazione finanziaria sulle circostanze fattuali che potrebbero rivelare una condotta evasiva da interposizione fittizia, ved. art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, determina questi profili riallocativi della fonte reddituale. Il patrimonio si considera di proprietà direttamente dell'interponente, con il portato che la violazione tributaria assume carattere transnazionale essendo le attività occultate estere (se invece ad esempio l'interposizione attraverso un veicolo *offshore* è su un immobile situato in Italia la violazione sarà domestica). L'ipotesi, retro descritta, è di presentazione di una *vd* sulla violazione da RW e per quelle da trasparenza endosocietaria del *trust* estero non opaco, ipotizzando una pluralità di beneficiari dello stesso. Costui (interponente, beneficiario/disponente) difatti si è autodenunciato in *vd* sul possesso indiretto di queste attività *offshore*, *black list*, ved. nuova definizione di beneficiario effettivo, con l'effetto deteriore che la violazione tributaria "*core*", reddituale, da "*interposizione fittizia*", non emendata in *vd*, inerisce comunque *assets* ed attività autodichiarate ai fini del quadro RW.

In altri termini, sono state regolarizzate in *vd* le violazioni "*patrimoniali*" sul possesso mediato *offshore* di averi mai dichiarati, ma non anche quelle reddituali sulle stesse insistenti, verificato il mantenimento in *vd* di questi veicoli (non destrutturati in *voluntary*). L'azzeramento di questi veicoli da parte dell'Ufficio non potrà che avvenire entro il termine derogatorio del 31 dicembre del 2016, verificata la contiguità, complementarietà di queste violazioni tributarie, con quelle serventi patrimoniali, alludo alle attività autodichiarate in *vd*.

Viene mantenuto, per le fattispecie di evasioni da riscossione da *vd* ovvero per gli omessi versamenti delle somme dovute in seguito alla *vd*, l'ultroneo termine decadenziale del 31 dell'anno successivo alla notificazione degli avvisi di accertamento (inviti) non "*ottemperati*". La fattispecie *de qua* opera quando la *vd* non si perfeziona, ved. art. 5-*quinquies*, comma 10, del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227), verificato il mancato pagamento delle somme dovute in adesione o in seguito al ricevimento dell'invito, con l'effetto deteriore che l'Amministrazione finanziaria potrà riassorbire con "*nuovi*" avvisi di accertamento

le imposte dovute sulle violazioni tributarie dichiarate unitamente ai profili sanzionatori "*pieni*", in questo termine decadenziale derogatorio. Pertanto, le violazioni tributarie emendate in *vd* e non onorate dal contribuente (inadempiente sugli avvisi "*metaliiquidatori*"), sono "*coperte*", sul profilo endoprocedimentale, da questo termine decadenziale entro il quale l'Amministrazione stessa potrà accertare, con nuovi avvisi, imposte e sanzioni piene (vengono meno i benefici della *vd* e lo stesso regime forfetario). La coda *post vd*, limitatamente a queste fattispecie di evasione da riscossione, si estenderà verosimilmente fino al 31 dicembre 2017.

L'unificazione al 31 dicembre 2016 del termine decadenziale (derogatorio di quello ordinario) sulle violazioni tributarie autodenunciate in *voluntary* è il riflesso naturale dell'atteso allungamento dei termini di presentazione delle *vd* e dei *dossier* cartolari di accompagnamento alla *vd* al 31 dicembre 2015. Si vuole dire che la proroga della *voluntary* a questa data, obliterata dal D.L. 30 settembre 2015, n. 153 (convertito, con modificazioni, dalla legge 20 novembre 2015, n. 187), consente di chiudere il *sub* procedimento da *vd* ovvero gli adempimenti del professionista (sdoppiati fra istanza e relazione) nel maggior termine del 31 dicembre 2015. Invero la dilazione *de qua* presenta delle asistematicità che verranno rimosse in sede di conversione parlamentare del prefato decreto. Il riferimento è all'ultima relazione tecnica al provvedimento sul rientro dei capitali, che sembra grandemente limitare la mini proroga nella misura in cui coloro che hanno presentato nei termini originari ovvero prima del 30 settembre 2015 la *vd* dovranno depositare la relazione e il dossier nel minor termine dei trenta giorni. In altri termini, a costoro non si applicherà la dilazione al 31 dicembre 2015.

Nebulosità permane sulla decorrenza del rimpatrio giuridico, laddove nella circ. n. 31/E/2015, par. nn. 4.3 e 5.2, si osserva che lo stesso, *ex se*, ha effetto dal momento in cui l'intermediario assume formalmente in amministrazione e gestione gli averi *offshore* (ultrattività dell'incarico). Pertanto, il mandato dato alla fiduciaria residente non potrà avere *de facto* effetti retroattivi, con l'effetto deteriore che la stessa non potrà surrogarsi al contribuente negli adempimenti fiscali *pre-*vd** inerenti alle attività medesime, appunto nel periodo che precede il suo perfezionamento. Un inutile aggravio ed esubero di adempimenti da quadro RW e dichiarativi per i profili reddituali realizzati su quelle attività *offshore* che permangono sul contribuente. Sono naufragate le proposte equitative di deferire gli stessi adempimenti dichiarativi relativi agli averi rimpatriati sulla fiduciaria residente subentrata nella gestione fiscale ed extrafiscale degli stessi, con il portato che sarà il contribuente a farsi carico della rilevazione, segnalazione periodica, ved. quadro RW e gestione dei flussi finanziari e cedolari relativi a detti beni. Il subentro dell'intermediario presso il depositario non residente nella totalità degli averi e rapporti del contribuente ai fini dei prefati obblighi dichiarativi sarà ultrattivo, essendo naufragate decorrenze retroattive.

Silenzi ed omissioni di prassi anche sul tema delle liberalità indirette che dovessero emergere in *vd* (ved.

art. 56-*bis* del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346). Tali liberalità, non formalizzate ovvero non risultanti da atti soggetti a registrazione (o che sarebbero soggetti) nell'ambito del quale le stesse siano evidenziate, possono assumere rilevanza tributaria, laddove non confessate unilateralmente dal contribuente, unicamente se autodichiarate nell'ambito dell'accertamento di altri tributi, ved. le procedure di accertamento sintetico per giustificare la natura extrafiscale non reddituale dell'incremento patrimoniale monitorato. Le stesse, non formalizzate, sono gravate della massima aliquota fiscale dell'8% (natura *de facto* metasanzionatoria) per cui non si applicano sanzioni ultronee. In ambito di *voluntary* verosimilmente emergeranno *ex se* queste liberalità indirette informali, *de facto* non autodenunciate volontariamente; si osserva che le stesse non sono coperte dalla *vd* (esclusione di questi tributi indiretti) con l'effetto deteriore che, ad esse, rilevanti fiscalmente nell'accertamento di altri tributi, si applicherà l'aliquota *de qua*, con le franchigie del caso.

Pertanto, converrà post *voluntary* autodenunciarsi volontariamente su queste liberalità indirette, emerse in occasione della stessa, ved. cointestazioni nelle relazioni bancarie, rinunce a crediti o a redditi, al

fine di disapplicare l'aliquota macro dell'8% dell'imposta di donazioni e beneficiare delle minori aliquote (progressive) previste dalla normativa *de qua*. Sul coordinamento fra vecchie e nuove regole si vedano sia il D.L. n. 262/2006 sia la circ. n. 30/E/2015: il disposto del citato art. 56-*bis* rimane inalterato, con l'ovvio riferimento alle nuove franchigie e aliquote di imposta. È evidente che, verificato l'asservimento dell'accertamento delle liberalità indirette al tributo madre, imposte sui redditi cui esse ineriscono le stesse, potranno essere accertate nei termini decadenziali previsti per il tributo base oggetto di accertamento.

Ancora il raddoppio da penale tributario sulle violazioni tributarie extra soglia, ultra quinquennali da dichiarare in *voluntary disclosure*, nella misura in cui il sistema positivo esistente non era ancora approdato, ved. attuazione della delega fiscale sulla certezza del diritto, ad una sterilizzazione del prefato raddoppio in assenza di notizie di reato tempestive. Pertanto, il contribuente, prima dell'attuazione *de qua*, doveva autodichiararsi sulle violazioni tributarie extrasoglia perfezionatesi nell'orizzonte 2006/2009, in quanto non "coperte" dal sopravvenuto provvedimento sulla certezza del diritto.

**Avv. Fabio Ciani**  
Università Roma Tre