



# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA

Circolare del 12/03/2010 n. 11

## Oggetto:

Regolarizzazione delle omissioni relative al monitoraggio degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria. Proroga dei termini. Articolo 1, comma 7, del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25

## Testo:

### INDICE

#### Premessa

1. Dipendenti pubblici
2. Dipendenti privati
3. Altri contribuenti
  - 3.1 Dichiarazione tardiva
  - 3.2 Dichiarazione integrativa
  - 3.3 Dichiarazione integrativa per gli anni pregressi al periodo d'imposta 2008
  - 3.4 Dichiarazioni omesse per gli anni pregressi al periodo d'imposta 2008

#### Premessa

Con la circolare n. 48/E del 17 novembre 2009 sono stati forniti chiarimenti in merito alle modalità di regolarizzazione delle posizioni dei lavoratori dipendenti che, in relazione alla propria attività lavorativa svolta all'estero, hanno commesso violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

L'articolo 1, comma 7, del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25 (di seguito, decreto), ha prorogato i termini degli adempimenti richiesti per sanare l'omessa o incompleta presentazione del modulo RW da parte dei predetti contribuenti.

Pertanto, ad integrazione dei chiarimenti già contenuti nella richiamata circolare, si ritiene opportuno fornire le seguenti ulteriori delucidazioni.

#### 1. Dipendenti pubblici

E' stato già precisato che i contribuenti la cui residenza fiscale in Italia e' determinata ex lege, in forza di presunzione legale che prescinde dalla ricorrenza o meno dei requisiti richiesti dall'articolo 2 del TUIR, non sono soggetti all'obbligo di compilazione del modulo RW della dichiarazione annuale dei redditi in relazione al conto corrente costituito all'estero per l'accredito degli stipendi o altri emolumenti derivanti dalle attività lavorative ivi svolte.

In tale ambito soggettivo vi rientrano sia i dipendenti che prestano in via continuativa attività lavorative presso la Commissione Europea ed altri organismi comunitari e internazionali e la cui residenza in Italia e' fissata in base ad accordi internazionali ratificati dall'Italia, sia i dipendenti di ruolo pubblici che risiedono all'estero per motivi di lavoro per i quali sia prevista la notifica alle autorità locali ai sensi delle convenzioni di Vienna sulle relazioni diplomatiche e sulle relazioni consolari che mantengono ai fini fiscali la residenza in Italia non essendo iscritti all'AIRE.

Al riguardo, si ribadisce che l'esonero in questione e' riferito esclusivamente agli obblighi inerenti il monitoraggio fiscale limitatamente alle somme riconducibili agli stipendi o altri emolumenti derivanti dalle attività lavorative e non anche agli eventuali investimenti finanziari o

patrimoniali ancorche' derivanti dall'impiego delle somme medesime.

Rimane fermo l'obbligo di dichiarare i redditi derivanti dal predetto conto corrente (da effettuarsi nel quadro RM del modello UNICO).

Qualora invece il contribuente dia disposizione all'istituto bancario estero di trasferire su un conto corrente italiano gli interessi maturati sul conto estero, consentendo in tal modo alla banca italiana di operare la ritenuta d'ingresso ai sensi dell'articolo 26, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (cfr. circ. 19 giugno 2002, n. 54/E), ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del decreto legge n. 167 del 1990, non sussiste l'obbligo di compilazione del modulo RW ed inoltre e' assolto in via definitiva l'onere dichiarativo dei relativi redditi.

L'esonero dagli obblighi di monitoraggio fiscale permane fintanto che il lavoratore presta la propria attivita' all'estero e viene meno al rientro in Italia del dipendente, qualora questi mantenga, per qualsiasi motivo, le suddette disponibilita' all'estero.

I predetti dipendenti che hanno prestato la propria attivita' lavorativa all'estero e sono rientrati in Italia, entro il 31 dicembre 2008, mantenendo le proprie disponibilita' all'estero - compresi quelli attualmente in pensione - qualora abbiano presentato la dichiarazione annuale, ma abbiano ommesso di presentare il modulo RW, nonche' di dichiarare i relativi interessi, possono usufruire del trattamento sanzionatorio attenuato indicato nella citata circolare n. 48/E del 2009.

A quest'ultimo fine, deve essere presentata la dichiarazione integrativa relativa al periodo d'imposta 2008, compilando esclusivamente il frontespizio e il modulo RW, Sezione II, per indicare la consistenza del conto corrente al termine del medesimo anno e deve essere versata la sola sanzione in misura fissa di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Detta sanzione di 258 euro e' ridotta ad un decimo (pari a 25 euro) se la predetta dichiarazione integrativa e' presentata nei termini del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ossia entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione (30 settembre 2010).

La sanzione e' ridotta ad un dodicesimo (pari a 21 euro) se la dichiarazione integrativa e' stata presentata entro il 29 dicembre 2009, ossia entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (articolo 13, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 472 del 1997).

Si precisa, inoltre, che se il lavoratore dipendente non ha presentato, entro il 30 settembre 2009, alcuna dichiarazione annuale, ne' per gli anni pregressi ne' per l'anno 2008, e' considerata valida la dichiarazione (composta dal solo frontespizio e dal modulo RW) presentata entro il 29 dicembre 2009, ossia entro il termine di novanta giorni dalla scadenza di quello ordinario di presentazione della dichiarazione (articolo 2, comma 7, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), pagando la sanzione in misura fissa di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, ridotta ad un dodicesimo (pari a 21 euro) (cfr. articolo 13, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 472 del 1997).

In ogni caso, la dichiarazione presentata entro tale termine e' comunque suscettibile di successive modifiche ed integrazioni entro il piu' ampio termine del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997 (30 settembre 2010) o al piu' tardi entro i termini per l'esercizio dell'attivita' di accertamento.

Cio' posto, si fa presente che l'articolo 1, comma 7, del decreto in oggetto ha prorogato al 30 aprile 2010 il citato termine di novanta giorni previsto sia nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi sia nei casi di dichiarazione integrativa relative all'anno 2008, sempreche' si tratti di sanare l'omessa o incompleta presentazione del modulo RW relativamente alle disponibilita' finanziarie derivanti da lavoro prestato all'estero ivi detenute al 31 dicembre 2008. La medesima norma ha disposto che restano ferme le misure ridotte delle sanzioni. Cio' significa che il contribuente ha la possibilita' di sanare la violazione entro il 30 aprile 2010, presentando od integrando la dichiarazione e versando la sanzione di cui al citato articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, ridotta ad un dodicesimo (pari a 21 euro).

La sanzione e' ridotta ad un decimo (25 euro) se la dichiarazione

originariamente presentata e' integrata a decorrere dal 1 maggio ed entro il 30 settembre 2010.

Si ribadisce, inoltre, che il pagamento della predetta sanzione in misura ridotta (21 o 25 euro) sana le omissioni relative al modulo RW, nonche' le omissioni dichiarative degli interessi derivanti dal conto corrente estero, anche con riferimento agli anni pregressi.

L'attenuazione delle sanzioni sopra descritta non e', invece, applicabile nei casi in cui i dipendenti abbiano violato gli obblighi di monitoraggio in relazione ad attivita' detenute o costituite all'estero diverse dai conti correnti in esame. Con riferimento a tali attivita' si rende, infatti, applicabile l'ordinario regime sanzionatorio di cui al successivo paragrafo 3, mentre per il conto corrente si puo' usufruire della predetta attenuazione delle sanzioni.

## 2. Dipendenti privati

I lavoratori all'estero, per i quali non sussiste una specifica disposizione normativa che determini la residenza fiscale in Italia per presunzione, sono come noto tenuti agli obblighi del monitoraggio fiscale ricorrendone i presupposti.

In particolare, si tratta dei lavoratori frontalieri e dei dipendenti di imprese private italiane, straniere o multinazionali, che abbiano mantenuto in Italia la residenza fiscale.

Tali soggetti possono usufruire del regime sanzionatorio attenuato descritto nel paragrafo precedente, anche nel caso in cui non svolgano piu' la loro attivita' lavorativa all'estero e abbiano mantenuto le proprie disponibilita' all'estero.

Il medesimo trattamento sanzionatorio si rende, altresì, applicabile agli ex dipendenti privati attualmente in pensione.

Si coglie l'occasione per evidenziare che non sono oggetto di monitoraggio fiscale le somme versate per obbligo di legge a forme di previdenza complementare organizzate o gestite da societa' ed enti di diritto estero, quali ad esempio il cosiddetto secondo pilastro svizzero, trattandosi di forme di previdenza obbligatoria seppure complementare.

## 3. Altri contribuenti

Con riferimento agli altri contribuenti soggetti all'obbligo del monitoraggio fiscale che - in alternativa all'emersione delle attivita' detenute all'estero ai sensi dell'articolo 13-bis del decreto legge n. 78 del 2009 (cosiddetto "scudo fiscale") - intendano regolarizzare la propria posizione fiscale tramite l'istituto del ravvedimento operoso di cui al citato articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, occorre distinguere se tali soggetti abbiano o meno presentato, entro il 30 settembre 2009, la dichiarazione dei redditi relativamente all'anno d'imposta 2008.

### 3.1. Dichiarazione tardiva

Se entro il 30 settembre 2009 non e' stata presentata la dichiarazione dei redditi relativa al 2008, la violazione poteva essere sanata presentando la citata dichiarazione entro i novanta giorni successivi (ossia entro il 29 dicembre 2009), comprensiva del modulo RW e - se necessario - dei relativi quadri reddituali.

A tal riguardo si precisa che se il contribuente beneficiava di una delle condizioni di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, entro il termine sopra indicato (29 dicembre 2009) andava presentato il solo frontespizio nonche' l'apposito modulo RW.

Entro lo stesso termine del 29 dicembre 2009 erano dovute le sanzioni di cui all'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (258 euro), nonche' quella prevista per la mancata presentazione del modulo RW di cui all'articolo 5 del decreto legge n. 167 del 1990 (10 per cento degli importi non dichiarati), entrambe ridotte ad un dodicesimo (rispettivamente, 21 euro e lo 0,833 per cento degli importi non dichiarati).

Se, inoltre, dalla dichiarazione tardiva sono emerse delle imposte dovute, occorre, altresì, versare l'ulteriore sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 (30 per cento della maggiore imposta), in misura ridotta ad un decimo (3 per cento), oltre che,

ovviamente le imposte e gli interessi, entro il termine del 30 settembre 2010.

### 3.2 Dichiarazione integrativa

Preliminarmente si precisa che qualora il contribuente abbia omissso di compilare esclusivamente il modulo RW e gli altri dati contenuti nella dichiarazione originariamente presentata sono corretti, ai fini dell'integrazione e' consentita la compilazione e l'invio del solo frontespizio e del modulo RW.

Diversamente, se l'omissione ha riguardato anche altre componenti reddituali, valgono le istruzioni generali contenute nei modelli di dichiarazione che prevedono che la dichiarazione integrativa contenga tutti i dati dichiarati e non soltanto quelli che sono stati aggiunti o modificati rispetto alla dichiarazione da correggere o integrare.

Tanto premesso, se la dichiarazione annuale dei redditi per l'anno 2008 e' stata presentata entro il termine del 30 settembre 2009 e la dichiarazione integrativa e' stata presentata entro il 29 dicembre 2009, il contribuente ha la possibilita' di sanare le violazioni versando le medesime sanzioni, in misura ridotta, previste nel caso di dichiarazione tardiva di cui al paragrafo precedente (cfr articoli 1, comma 1, secondo periodo, e 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, articolo 5 del decreto legge n. 167 del 1990).

Tale interpretazione e' in linea con altre pronunce di prassi che piu' volte hanno assimilato dal punto di vista sanzionatorio la dichiarazione integrativa presentata nei novanta giorni ad una dichiarazione tardiva (cfr. circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002, risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002 e risoluzione n. 82/E del 30 marzo 2009).

Diversamente qualora la dichiarazione integrativa sia presentata oltre il termine di novanta giorni, ma entro il 30 settembre 2010, ai fini del ravvedimento delle violazioni in argomento (omessa o incompleta compilazione del modulo RW e dei relativi quadri reddituali per le attivita' detenute all'estero) - ferma restando la sanzione di cui all'articolo 5 del decreto legge n. 167 del 1990 - occorre fare riferimento alle sanzioni contenute negli articoli 1 e 8 del decreto legislativo n. 471 del 1997 (a seconda, rispettivamente, che siano dovute o meno maggiori imposte), trattandosi, comunque, di errori ed omissioni diversi da quelli rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute (ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

In particolare, devono essere corrisposte, entro lo stesso termine del 30 settembre 2010:

- . la sanzione specifica prevista per il modulo RW, di cui all'articolo 5 del decreto legge n. 167 del 1990 (pari al 10 per cento dell'importo non dichiarato) in misura ridotta ad un decimo (1 per cento);
- nonche' le seguenti misure sanzionatorie per le irregolarita' commesse nell'compilazione dei quadri reddituali, diversi dal modulo RW:
  1. se non risultano maggiori imposte dovute:
    - . la sanzione in misura fissa di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (258 euro) ridotta ad un decimo (25 euro);
  2. se risultano maggiori imposte dovute:
    - . la sanzione in misura proporzionale di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997, prevista nel caso di infedele dichiarazione con imposta dovuta (pari al 100 per cento della maggiore imposta) - aumentata di un terzo, ai sensi del successivo comma 3 del medesimo articolo 1, trattandosi di violazioni che riguardano redditi prodotti all'estero (133 per cento) - a sua volta ridotta ad un decimo (13,3 per cento).

La predetta sanzione di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997 e' invece raddoppiata, ai sensi dell'articolo 12 del decreto legge n. 78 del 2009, qualora l'omissione riguardi investimenti ed attivita' di natura finanziaria detenute negli Stati o nei territori a regime fiscale privilegiato di cui ai D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001. In sostanza, quindi, e' dovuta una sanzione pari al 200 per cento della maggiore imposta, ridotta ad un decimo (20 per cento).

Resta fermo l'obbligo di versare l'imposta nonche' gli interessi entro

il medesimo termine del 30 settembre 2010.

Per quanto sopra devono intendersi parzialmente superati i chiarimenti resi con la circolare n. 49/E del 2009 (quesito 10.1).

Come accennato, tali adempimenti possono essere effettuati anche dai soggetti di cui ai paragrafi 1 e 2 che abbiano omissis di presentare il modulo RW e i relativi quadri reddituali relativamente alle attività detenute all'estero diverse dalle somme riconducibili alla retribuzione e agli altri emolumenti derivanti dal rapporto di lavoro dipendente.

### 3.3 Dichiarazione integrativa per gli anni pregressi al periodo d'imposta 2008

Qualora il contribuente intenda regolarizzare le dichiarazioni presentate relativamente ai periodi d'imposta precedenti al 2008, non essendo più nei termini per il ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, può comunque presentare la dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 per ciascun periodo d'imposta ancora oggetto di accertamento, compilando gli appositi quadri e versando le maggiori imposte dovute e i relativi interessi.

In tale ipotesi, il contribuente deve attendere la contestazione delle sanzioni da parte dell'Ufficio, ossia:

#### 1. se non sono dovute imposte:

- . della sanzione prevista dall'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (da 258 euro a 2.065 euro);

#### 2. se risultano maggiori imposte dovute:

- . della sanzione prevista dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 471 del 1997, aumentata di un terzo ai sensi del successivo comma 3 (dal 133 per cento al 266 per cento);

nonché, in entrambi i casi, della sanzione prevista dall'articolo 5 del decreto legge n. 167 del 1990 (dal 5 per cento al 25 per cento).

Tutte le sanzioni sopra indicate potranno essere definite in forma agevolata, usufruendo delle riduzioni previste in relazione alle modalità di contestazione della violazione.

### 3.4 Dichiarazioni omesse per gli anni pregressi al periodo d'imposta 2008

Nel caso di dichiarazioni omesse, infine, al contribuente è inibita la possibilità di presentare le dichiarazioni integrative.

Con atti di accertamento emessi dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate si potrà procedere alla contestazione delle relative sanzioni, ossia:

#### 1. se non sono dovute imposte:

- . della sanzione prevista dall'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (da 258 euro a 2.065 euro);

#### 2. se risultano maggiori imposte dovute:

- . della sanzione prevista dall'articolo 1, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo n. 471 del 1997, aumentata di un terzo ai sensi del successivo comma 3 (dal 160 per cento al 320 per cento);

nonché, in entrambi i casi, della sanzione prevista dall'articolo 5 del decreto legge n. 167 del 1990 (dal 5 per cento al 25 per cento).

Tutte le sanzioni sopra indicate potranno essere definite in forma agevolata, usufruendo delle riduzioni previste in relazione alle modalità di contestazione della violazione.

Per una più immediata rilevazione del trattamento sanzionatorio applicabile alle singole fattispecie, si rinvia alle tabelle allegate.

\* \* \* \*

Le direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

Vedi allegato nel formato PDF della circolare