



EMERSIONE DI ATTIVITÀ DETENUTE ALL'ESTERO
*(Artt. da 6 a 6-quinquies del D.L. 24 dicembre 2002 n. 282,
convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27)*

Circolare n. 7/2003

Documento n. 10 del 22 maggio 2003

<i>Premessa.</i>	Pag.	1
1. L'ambito soggettivo di applicazione della norma	“	3
1.1 I soggetti destinatari della disciplina	“	3
1.2 Il requisito della residenza in Italia	“	4
1.3. Attività estere in comunione. Eredi	“	6
1.4. Attività estere detenute per interposta persona	“	6
1.5 Elementi ostativi all'accesso alla sanatoria delle violazioni	“	8
2. L'ambito di applicazione oggettivo	“	9
2.1 L'oggetto del rimpatrio	“	9
2.2. L'oggetto della regolarizzazione	“	10
3. Gli intermediari	“	10
4. Le operazioni di rimpatrio	“	11
4.1 Gli adempimenti degli interessati	“	14
4.1.1. <i>La comunicazione preventiva all'intermediario</i>	“	14
4.1.2. <i>La presentazione della “dichiarazione riservata” ed il conferimento dell'incarico</i>	“	14
4.1.3. <i>La valorizzazione delle attività finanziarie diverse dal denaro</i>	“	15
4.2 Il momento di perfezionamento dell'operazione	“	16
4.3 Il rimpatrio con “trasporto al seguito”	“	17
4.4 Il pagamento della somma	“	18
4.5 La determinazione dei redditi derivanti dalle attività “rimpatriate”	“	19
5. Il rimpatrio delle attività già regolarizzate con il D.L.350/2001	“	21
5.1 Modalità di effettuazione dell'operazione	“	22
6. La regolarizzazione delle attività detenute all'estero	“	23
7. Gli adempimenti degli intermediari	“	25
7.1 Ulteriori adempimenti degli intermediari	“	27
8. Gli effetti dell' “emersione”	“	28
8.1 L'effetto di “scudo” vero e proprio	“	28
8.2 Altri effetti	“	29
8.3 Obblighi dichiarativi dei soggetti	“	31
9. Novità apportate alla disciplina sul monitoraggio fiscale dei capitali	“	32

EMERSIONE DI ATTIVITÀ DETENUTE ALL'ESTERO

(Artt. da 6 a 6-quinquies del D.L. 24 dicembre 2002 n. 282,
convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27)

Premessa

Il D.L. 25 settembre 2001, n. 350, conv. dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, ha consentito la emersione delle attività detenute all'estero in violazione delle disposizioni sul cosiddetto "monitoraggio fiscale" - che impone la dichiarazione sia delle disponibilità detenute all'estero, sia dei trasferimenti effettuati da o verso l'estero (D.L. 28 giugno 1990, n. 167, conv. in legge dall'art. 1 della legge 4 agosto 1990, n. 227) - nonché degli obblighi di dichiarazione dei redditi imponibili di fonte estera. E' stata data la possibilità di realizzare la emersione in due forme:

- mediante *rimpatrio*, vale a dire mediante il trasferimento in Italia del denaro e delle altre attività finanziarie detenute all'estero al 1° agosto 2001;
- ovvero mediante *regolarizzazione*, vale a dire mediante la sola dichiarazione delle attività detenute all'estero alla data del 27 settembre 2001, non trasferite in Italia ma conservate all'estero.

In entrambi i casi è stata prevista la presentazione di una "dichiarazione riservata" alle banche o agli altri intermediari finanziari, con la indicazione del denaro e del valore delle altre attività da fare emergere, nonché il pagamento attraverso i medesimi intermediari di un'imposta sostitutiva del 2,5% commisurata all'importo dichiarato. Con l'osservanza di tali adempimenti è stata data agli interessati la possibilità di sanare non solo la violazione delle disposizioni sul monitoraggio, ma anche la violazione di ogni obbligo tributario connesso alle attività costituite all'estero, con estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali, nonché la esclusione della punibilità penale per i reati di infedele dichiarazione e omessa dichiarazione dei redditi imponibili di fonte estera. L'emersione non ha comportato tuttavia la sanatoria degli illeciti di altra natura, per i quali sono rimaste le sanzioni relative. Così è - ad esempio - per la violazione delle disposizioni in materia di antiriciclaggio.

La presentazione di una "dichiarazione riservata" e l'intervento degli intermediari sono stati finalizzati a garantire la riservatezza dell'operazione di emersione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Il termine per la presentazione della dichiarazione riservata e per il pagamento dell'imposta sostitutiva, inizialmente fissato al 28 febbraio 2002, è stato successivamente prorogato al 15 maggio 2002, con la possibilità ulteriore di presentare una dichiarazione riservata integrativa entro il 30 giugno 2002, se al 15 maggio il rimpatrio o la regolarizzazione non siano stati possibili, per cause oggettive non dipendenti dalla volontà dell'interessato (cfr. art. 1 del D.L. 22 febbraio 2002, n. 12,

conv. in legge 23 aprile 2002, n. 73).

Il D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, conv. dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, oltre ad apportare sostanziali modificazioni alla disciplina delle sanatorie fiscali previste dalla legge finanziaria per il 2003¹, agli articoli da 6 a 6-*quinqües*, ha riproposto la disciplina relativa alla emersione delle attività detenute all'estero quale contenuta nel predetto D.L. n. 350 del 2001 e ha dettato una serie di altre disposizioni in materia. Più precisamente:

- sono riaperti i termini per la emersione delle attività detenute all'estero, nel senso che i contribuenti interessati possono rimpatriare o regolarizzare entro il 30 giugno 2003 le attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001 (art. 6). La disciplina di emersione è rimasta sostanzialmente la stessa, anche se modificata in alcuni punti. Ciò vale, ad esempio, per la misura dell'imposta sostitutiva, che rimane ferma al 2,5% ma passa al 4% se il rimpatrio o la regolarizzazione siano effettuate dopo il 16 maggio 2003. Il pagamento dell'imposta sostituiva ora è previsto solo in contanti, rimanendo esclusa la possibilità di eseguire il pagamento stesso mediante la sottoscrizione di speciali titoli di Stato.
- è consentito, a coloro che avevano già provveduto alla regolarizzazione nel periodo dal 1° gennaio al 30 giugno 2002 avvalendosi della disciplina del D.L. n. 350 del 2001, di trasferire in Italia, entro il 30 giugno 2003, il denaro e le altre attività finanziarie regolarizzate (art. 6-*bis*);
- sono dettate talune ulteriori disposizioni riferite agli intermediari (artt. 6-*ter*, 6-*quater* e 6-*quinqües*).

La presente circolare si propone di fornire una sintesi coordinata della disciplina di emersione delle attività detenute all'estero, quale risultante dalle disposizioni di legge che seguono:

- D.L. 25 settembre 2001, n. 350, convertito nella L. 23 novembre 2001, n. 409;
- art. 1, comma 2-*bis*, del D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, convertito nella L. 23 aprile 2002, n. 73;
- art. 6 del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito nella legge 21 febbraio 2003, n. 27.

Nel commento alle disposizioni di legge citate si terrà, altresì, conto delle indicazioni fornite in materia dall'Amministrazione Finanziaria (Agenzia delle Entrate) con le circolari n. 13/E del 24 febbraio 2003 e n. 25/E del 30 aprile 2003 nonché degli altri interventi esplicativi forniti in occasione ed a commento della disciplina di cui al D.L. 350/2001.

Si segnala, per completezza, che le disposizioni della legge finanziaria per il 2003 danno la possibilità di sanare le irregolarità relative a redditi ed attività estere anche alle società commerciali (cfr. art. 8, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289).

¹ Legge 27 dicembre 2002, n. 289.

1. L'ambito di applicazione soggettivo

1.1. I soggetti destinatari della disciplina

Per ciò che concerne i soggetti che possono avvalersi della riapertura dei termini per l'adesione alle operazioni di emersione di attività detenute all'estero, gioverà osservare da subito come i destinatari della "nuova edizione" del provvedimento siano i medesimi previsti dal D.L. 350/2001². Sempre che siano interessati a far emergere le proprie attività detenute all'estero, infatti, potranno usufruire della speciale disciplina dello "scudo fiscale":

- a) le persone fisiche;
- b) gli enti non commerciali;
- c) le società semplici e le associazioni equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R., sempre se residenti in Italia,

che abbiano esportato o detenuto all'estero capitali ed altre attività finanziarie, in violazione delle disposizioni di cui al D.L. 167/1990, n. 227 (c.d. monitoraggio fiscale dei capitali).

Il riferimento alle "persone fisiche", senza ulteriori specificazioni, comporta che debbano essere ricompresi nell'ambito soggettivo del provvedimento, tanto i lavoratori autonomi che gli imprenditori individuali (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 99/E del 4 dicembre 2001).

Come è agevole rilevare, si tratta degli stessi soggetti destinatari della disciplina dei trasferimenti da e verso l'estero di denaro, titoli e valori, previsti dalla normativa sul cosiddetto "monitoraggio fiscale dei movimenti di capitali" (D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito nella legge 4 agosto 1990, n. 227)³.

Al contrario, dovrà ritenersi preclusa la possibilità di aderire alle disposizioni in commento per quei soggetti che, ancorché rientranti nell'ambito soggettivo descritto, non abbiano violato le disposizioni sul monitoraggio fiscale nei periodi d'imposta nei quali essi erano residenti nel territorio dello Stato⁴.

² L'art. 6 del D.L. 282/2002 rinvia alle disposizioni contenute all'art. 11, comma 1, lett. a) del D.L. 350/2001.

³ Come correttamente messo in evidenza dall'Assonime nella circolare n. 18 del 7 aprile 2003 a commento delle disposizioni di legge in rassegna, si tratta di obblighi cui non sono soggette le società, sia di persone che di capitali, le quali, pertanto devono ritenersi escluse dalla possibilità di avvalersi di tale disciplina. Tali società, infatti, per espressa scelta del legislatore erano state escluse dall'ambito soggettivo del D.L.167/1990, il quale invece si rivolgeva ai soggetti residenti che, così come riportato nella Relazione di accompagnamento - il cui passo è altresì riportato a pag. 7/8 della circolare n. 12/2002 di questa Fondazione "Luca Pacioli" - "...non essendo tenuti alla redazione di bilanci, sfuggono alla concreta possibilità di indagine da parte del Fisco".

⁴ Alla luce di quanto appena detto, resta confermata la preclusione della possibilità di usufruire delle disposizioni relative al rimpatrio delle attività detenute all'estero per tutti coloro che detengano attività estere per le quali hanno osservato le disposizioni sul monitoraggio fiscale, e che abbiano violato unicamente gli obblighi di dichiarazione annuale dei redditi di fonte estera (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 99 del 4 dicembre 2001, paragrafo 1). Con l'eccezione costituita dagli obblighi dichiarativi connessi al "trasporto al seguito" di beni, denaro, o altre attività di controvalore superiore a venti milioni di vecchie lire, o al corrispondente controvalore in euro, ed altri obblighi di minore momento, e anche di più raro riscontro, le disposizioni sul monitoraggio fiscale si applicano (quasi) esclusivamente ai soggetti residenti.

Restano pertanto esclusi dal novero in parola gli enti commerciali nonché le società, siano esse società di persone o di capitali, ad eccezione delle società semplici. Società ed enti commerciali possono beneficiare della parallela disciplina concernente i condoni fiscali prevista dalla legge 27 dicembre 2002 n. 289, la quale, all'art. 8, comma 5, offre la possibilità di regolarizzare i redditi e gli imponibili conseguiti all'estero attraverso il pagamento di una imposta sostitutiva del 6%.

In realtà, la norma da ultimo citata è operante anche nei confronti delle persone fisiche. Nella circolare n. 12/E del 2003 (paragrafo 2.10), l'Amministrazione precisa appunto che un soggetto non imprenditore può presentare dichiarazione integrativa per i redditi prodotti all'estero, corrispondendo la relativa imposta sostitutiva del 6%. "Tuttavia, trattandosi di un soggetto non tenuto alla tenuta delle scritture contabili, per potersi avvalere della non applicabilità delle sanzioni sul monitoraggio fiscale, potrà far emergere l'attività finanziaria detenuta all'estero avvalendosi esclusivamente delle citate disposizioni relative allo scudo fiscale"⁵.

1.2. *Il requisito della residenza in Italia*

Come nel precedente provvedimento, presupposto fondamentale per l'applicazione della disciplina in commento è la residenza fiscale nel territorio dello Stato dei soggetti interessati.

Gioverà in proposito ricordare brevemente che, per quanto riguarda le persone fisiche, sono considerate "residenti fiscalmente" in Italia *coloro che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*⁶. Si considerano altresì residenti i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministero delle Finanze (cfr. art. 2-*bis* del T.U.I.R. e decreto 4 maggio 1999). Quest'ultima previsione è volta ad affermare un criterio di prevalenza della sostanza rispetto alla forma e ad estendere quindi, in chiave antielusiva, il concetto di residenza fiscale nel modo più ampio possibile, ponendo una presunzione di residenza in Italia per contrastare il crescente fenomeno del fraudolento trasferimento di residenza verso Paesi a fiscalità privilegiata o preferenziale.

⁵ L'art. 8, comma 6, della L. 289/2002 stabilisce il principio secondo cui il beneficio della disapplicazione delle sanzioni, soprattutto di quelle previste dal D.L. n. 167/1990 sul monitoraggio fiscale dei capitali, concesso ai soggetti che si avvalgono della dichiarazione integrativa prevista dalla stessa norma, opera non indiscriminatamente, bensì limitatamente ai maggiori imponibili dichiarati dal contribuente. L'Assonime, nella circolare n.18/2003 citata, ritiene "...che il contribuente non imprenditore che riferisca interamente i redditi evasi e suscettibili ancora di accertamento alle attività esistenti all'estero – provvedendo ad un corrispondente aumento dell'imponibile nella dichiarazione integrativa (ex art. 8) possa ottenere la piena copertura prevista dalla disciplina condonativa anche ai fini delle sanzioni sul monitoraggio e di quelle penali, a prescindere dal rimpatrio o dalla regolarizzazione. Naturalmente, in tale ultimo caso, la copertura del condono opererebbe per le infrazioni commesse in passato, nel senso che per le dichiarazioni relative ai periodi di imposta 2002 e seguenti il contribuente rimane esposto agli obblighi del monitoraggio e, in caso di infrazione, alle conseguenti sanzioni..".

⁶ Art. 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 917/1986.

Per quanto riguarda invece gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate, il requisito della residenza dovrà essere verificato, ai sensi degli artt. 5, comma 3, lettera d), e 87, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi, sulla base della presenza, nel territorio dello Stato e per la maggior parte del periodo d'imposta, della sede legale o della sede dell'amministrazione, ovvero dell'oggetto principale.

Il requisito della residenza nel territorio dello Stato deve sussistere per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della cosiddetta "dichiarazione riservata"⁷ (ovvero, per l'anno 2003) e non necessariamente per periodi d'imposta precedenti. Di conseguenza i soggetti che non sono residenti in Italia nel 2003 non potranno accedere alla speciale disciplina di emersione, ancorché gli stessi siano stati residenti in Italia in periodi d'imposta precedenti⁸, nonostante il fatto che, anche in tali casi, ben potrebbe sussistere un forte interesse all'adesione alla procedura di emersione.

Atteso che la residenza ai fini delle imposte sui redditi si acquisisce *ex tunc* nel corso del periodo d'imposta nel quale si verificano le condizioni previste dalle diverse disposizioni del T.U.I.R.⁹, possono essere inclusi nel novero dei soggetti interessati tutti coloro che, pur non risultando residenti nel territorio dello Stato alla data di presentazione della "dichiarazione riservata", vengano successivamente ad acquistare detto requisito nel periodo d'imposta in corso alla data della stessa, in quanto ad esempio, abbiano inteso stabilire nel territorio dello Stato, per la maggior parte dell'anno 2003, il proprio domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Deve segnalarsi, infine, che l'accertamento della posizione di residente in Italia agli effetti fiscali non coinvolge la responsabilità dell'intermediario al quale è presentata la "dichiarazione riservata", trattandosi di una problematica che attiene alla sfera dei rapporti tra il contribuente interessato alla procedura di emersione e l'Amministrazione Finanziaria. Gli intermediari - anche in questa, come in precedenti occasioni - si limiteranno pertanto a ricevere la "dichiarazione riservata" ed a svolgere i connessi adempimenti richiesti dalla normativa, senza che in capo ad essi possa ritenersi attribuito alcun obbligo di verifica dei requisiti soggettivi, né di valutazione della congruità dei criteri prescelti dal soggetto interessato per la valorizzazione delle attività finanziarie che oggi ritiene di voler fare emergere, né - tantomeno - di verificare la veridicità delle attestazioni fornite dal cliente in ordine al proprio *status* di residente¹⁰.

⁷ In proposito si veda la circolare n. 24/E del 13 marzo 2003 dell'Agenzia delle Entrate, par. 5.

⁸ Sul punto cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 99 del 4 dicembre 2001, *cit.*, paragrafo 1.

⁹ Ovvero: art. 2, comma 2, per la residenza delle persone fisiche; art. 5, comma 3, lettera d., per la residenza delle società di persone e soggetti assimilati; art. 87, comma 3, per gli enti non commerciali.

¹⁰ Si veda sul punto la circolare ABI n. 8 - Serie Tributaria - del 29 marzo 2002, pag. 7. L'Associazione precisa, in proposito, che l'impostazione dell'Amministrazione finanziaria risulta confermata dalla sopra citata circolare n. 24/E del 2002, con la quale, in risposta ad un quesito presentato dall'ABI stessa, venne chiarito che "l'intermediario che riceve la dichiarazione riservata non ha l'obbligo di verificare la sussistenza dei requisiti soggettivi richiesti dalla norma per accedere alle operazioni di emersione delle attività detenute all'estero (tra le quali, la residenza in Italia e la detenzione all'estero delle attività alle date prestabilite), né di verificare i criteri utilizzati dal soggetto interessato per valorizzare le medesime attività nella dichiarazione stessa".

1.3. Attività estere in comunione. Eredi

Le istruzioni dell'Amministrazione Finanziaria con riferimento alla disciplina di emersione prevista dal D.L. n. 350 del 2001 hanno chiarito taluni dubbi sull'applicazione della disciplina nei confronti di soggetti che detengono all'estero attività in regime di comunione e dei soggetti che le detengono in qualità di eredi.

Sul primo aspetto, gli effetti dell'emersione si estendono anche alle attività detenute in comunione, ma soltanto a favore del soggetto che ha presentato la "dichiarazione riservata". Ciò comporta che ciascuno dei soggetti interessati è tenuto, per usufruire dei vantaggi dello "scudo fiscale", a presentare la "dichiarazione riservata", per la quota parte di propria competenza (cfr. le circolari dell'Agenzia delle entrate n. 99 del 4 dicembre 2001, paragrafo 3, e n. 9/E del 30 gennaio 2002, al paragrafo 1.1).

Per quanto riguarda il secondo aspetto, sulla base delle indicazioni fornite in passato dall'Agenzia delle Entrate, sembra possibile precisare che, in caso di attività detenute all'estero al 31 dicembre 2001 da un soggetto deceduto successivamente alla data di entrata in vigore del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282 (24 dicembre 2002), che non abbia presentato la dichiarazione riservata, quest'ultima può essere presentata da uno degli eredi per conto del *de cuius*. In tal caso, gli effetti della dichiarazione stessa si esplicano con riferimento agli accertamenti a carico del *de cuius*, i cui obblighi si trasferiscono a tutti gli eredi (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 13 marzo 2002).

1.4. Attività estere detenute per interposta persona

Con riferimento ai criteri attraverso i quali pervenire ad una corretta individuazione dei soggetti legittimati ad avvalersi delle norme sul c.d. "scudo fiscale", uno degli aspetti più interessanti e densi di conseguenze della disciplina in commento, è costituito dalla eventualità che le attività oggetto (totale o parziale) di emersione siano detenute dal soggetto residente per il tramite di interposta persona.

Poiché la finalità della speciale disciplina è quella di consentire l'emersione delle attività detenute al di fuori del territorio dello Stato comunque riferibili al contribuente, essa è ammessa non soltanto nel caso di possesso diretto delle attività da parte del contribuente, ma anche nel caso in cui le predette attività siano intestate a società fiduciarie o siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona⁴¹.

Gioverà in proposito osservare come, con riferimento alla parallela disciplina dei condoni tributari prevista dalla Legge Finanziaria 2003, vi sia una precisa norma - l'art. 8, comma 8, della legge n. 289/2002 - la quale, con una previsione del tutto innovativa, consente che i favorevoli effetti conseguenti al perfezionamento della procedura di integrazione degli imponibili si estendano anche nei confronti dei

⁴¹ Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 85/E del 1 ottobre 2001, paragrafo 2.

soggetti diversi dal dichiarante, qualora tali ultimi possano essere considerati effettivi possessori dei maggiori imponibili fatti emergere.

La norma fa esplicito riferimento alle interposizioni soggettive soggettive di cui all'art. 37, 3° e 4° comma, del D.P.R. 600/1973, ai sensi del quale l'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento o di rettifica può imputare al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, qualora venga dimostrato, anche sulla scorta di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona.

In altre parole, il comma 8 dell'art. 8 in esame consente che nei casi in cui il reddito oggetto di integrazione sia attribuito ad un altro soggetto, diverso dal dichiarante, gli effetti scaturenti dal perfezionamento della procedura si trasmettano *ope legis* al possessore effettivo del reddito¹².

Per quanto riguarda la disciplina dello "scudo" le cose non stanno propriamente nello stesso modo: così come rilevato da parte di autorevoli commentatori, in assenza di norme *ad hoc* che regolino il caso dell'interposizione, gli effetti dello scudo - disciplinati ancora dall'art. 14 del D.L.350/2001, cui la legge in commento effettua rinvio integrale - si potranno produrre solo se il soggetto che rende la dichiarazione riservata all'intermediario sia anche l'effettivo possessore delle attività detenute all'estero¹³.

A tal riguardo si rammenta che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto trattarsi di soggetto interposto:

- una società localizzata in un Paese avente fiscalità privilegiata, non soggetta ad alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare formale. In tal caso, ben può sostenersi che la titolarità dei beni intestati alla società spetti in realtà al socio che effettua il rimpatrio;
- un *trust* revocabile (per cui il titolare va identificato nel disponente o *settlor*) ovvero un trust non discrezionale, nei casi in cui il titolare può essere identificato nel beneficiario¹⁴.

Il concetto di "interposizione" è stato poi ulteriormente approfondito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002, dove è chiarito (cfr. paragrafo 1.28.) che si colloca al di fuori dell'ipotesi di interposizione il caso in cui il contribuente residente in Italia abbia il possesso di una partecipazione riferita a società estera effettivamente operante: in tale fattispecie, ove l'interposizione è reale e non fittizia, è consentito in ogni caso al soggetto effettuare il rimpatrio della partecipazione stessa.

Al contrario, quando la società estera partecipata non svolga un'effettiva attività all'estero e lo schermo societario appaia meramente formale, l'Amministrazione ha sostenuto che la titolarità dei beni e delle attività intestati alla società spetti in realtà

¹² In tal senso vgs. Agenzia delle Entrate, circolare n. 12 /E del 21 febbraio 2003.

¹³ In tal senso Assonime, circolare n. 18/2003 cit.

¹⁴ Agenzia delle Entrate, circolare n. 99/E 2001, e 24/E 2002

al socio che effettua il rimpatrio¹⁵. In questo caso, in luogo del rapporto formale, prevarrebbe la realtà effettiva che vede nella persona fisica il reale possessore (per usare la terminologia dell'OCSE il "*beneficial owner*") dei beni intestati alla società interposta. Ne consegue che, eliminato lo schermo societario, è consentito effettuare il rimpatrio o la regolarizzazione in applicazione dei principi generali del provvedimento¹⁶.

E' questo il caso, ad esempio, di una persona fisica che abbia intestato partecipazioni in una società italiana ad una società non residente. Assumendo che dette partecipazioni – sia pure tramite la società non residente interposta – siano detenute all'estero dalla persona fisica, quest'ultima può effettuare il rimpatrio delle medesime partecipazioni, sempre che siano state violate le disposizioni in materia di monitoraggio fiscale.

Con risoluzione n. 134/E del 2002 l'Amministrazione Finanziaria ha altresì affrontato l'ipotesi di utilizzazione della normativa dello "scudo fiscale" per gli immobili "italiani" esteroinvestiti.

Si tratta cioè delle ipotesi in cui il contribuente intenda avvalersi della procedura di regolarizzazione per immobili situati sul territorio nazionale, ma intestati a società non residenti, interposte. Anche nel caso di specie l'Agenzia ritiene non esservi dubbio che l'aspetto giuridico-formale assuma rilievo ai fini dei presupposti della regolarizzazione e che tanto basti per localizzare all'estero una relazione giuridica esistente tra il soggetto interposto e l'immobile o altre attività riconducibili al suo patrimonio. Nei limiti appena enunciati, e sotto il profilo puramente formale, pertanto, l'attività in oggetto di regolarizzazione può essere considerata, ai fini di cui trattasi, come detenuta all'estero¹⁷.

1.5. Elementi ostativi alla sanatoria delle violazioni

Ai sensi dell'art. 14, comma 7, del D.L. 350/2001, il rimpatrio e la regolarizzazione effettuati secondo le modalità disciplinate dagli artt. 14, 15 e 16 del provvedimento, non producono gli effetti di cui all'art. 14 comma 1 (vedi successivo paragrafo 8) se alla data di presentazione della dichiarazione riservata:

- a) sul piano amministrativo, è già stata constatata una violazione in materia fiscale, previdenziale o di "monitoraggio fiscale dei capitali", ovvero siano

¹⁵ Circolare 9/E/2002 dell'Agenzia delle Entrate. L'Amministrazione Finanziaria ha ulteriormente chiarito che "*..al di fuori di tale ipotesi di interposizione, ossia quando la partecipazione è riferita a società effettivamente operanti all'estero, è consentito in ogni caso effettuare il rimpatrio della partecipazione stessa. Si fa ulteriormente presente che ove trattasi di partecipazione qualificata il rimpatrio comporta comunque l'obbligo di indicare i relativi proventi nella dichiarazione annuale dei redditi*".

¹⁶ Ossia quando i beni e le attività oggetto di emersione siano effettivamente detenuti all'estero, e che ivi si trovino in violazione delle disposizioni sul monitoraggio fiscale dei capitali.

¹⁷ Per ciò che concerne le modalità operative dell'emersione, le istruzioni alla compilazione del modello di "dichiarazione riservata" precisano che il valore dell'immobile da indicare nella stessa è "discrezionale". Tuttavia, atteso che per le attività finanziarie la circolare 99/E/2001 precisò a suo tempo che il contribuente poteva adottare il criterio della valorizzazione al costo storico, a valore di mercato, ovvero ad un valore intermedio fra i precedenti, appare comunque opportuno ancorare a tale *range* di valori (peraltro, tutt'altro che penalizzante) la ampia discrezionalità cui si è accennato più sopra.

già iniziati, nei confronti del soggetto interessato all'emersione, accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento di cui il soggetto abbia avuto formale conoscenza;

- b) sul piano penale, quando nei confronti del soggetto interessato è già stato avviato un procedimento penale, per i reati tassativamente indicati dalla norma.

In ordine a tale ultimo aspetto, si ribadisce quanto già confermato con la nostra circolare n. 5/2002 a commento della "prima edizione" del provvedimento, e cioè che l'avvio delle indagini preliminari (atto che dà impulso al "procedimento" penale) nei confronti del soggetto non sbarrà l'accesso all'intero provvedimento bensì esplica i propri effetti limitatamente al piano penale, lasciando impregiudicato il conseguimento degli altri benefici propri dello scudo¹⁸.

2. L'ambito di applicazione oggettivo

Come detto, l'emersione delle attività detenute all'estero in violazione delle disposizioni sul "monitoraggio fiscale" può essere attuata con due modalità: "il rimpatrio", ossia il trasferimento in Italia di denaro ed altre attività finanziarie ovvero la "regolarizzazione" che presuppone il mantenimento delle attività all'estero.

Il contribuente – come per la prima edizione del provvedimento - è libero di optare per il rimpatrio (totale o parziale) ovvero per la regolarizzazione (totale o parziale) delle proprie attività detenute all'estero ed ha la possibilità, inoltre, di combinare in diversa misura le due procedure.

2.1 L'oggetto del rimpatrio

Il rimpatrio ha per oggetto le somme di denaro e le altre attività finanziarie diverse dal denaro detenute all'estero, in qualsiasi Paese europeo ed extraeuropeo, alla data del 31 dicembre 2001¹⁹. La circolare delle Entrate n.9/2002 ha precisato che non vi sono particolari preclusioni per l'emersione di attività detenute nella Repubblica di San Marino o nello Stato della Città del Vaticano.

¹⁸ In senso conforme Assonime, circolare n. 18/2003 *cit.*. Per ciò che concerne la disciplina dei condoni, invece, gioverà ricordare come in quella disciplina gli effetti preclusivi si verificano solo al momento dell'esercizio dell'azione penale formalmente notificata al contribuente (in buona sostanza il rinvio a giudizio), ed inoltre, in tal caso, l'accesso al regime condonativo resterà interamente precluso. Il contribuente non potrà avere accesso al provvedimento di legge.

¹⁹ L'Agenzia delle Entrate, con la citata circolare n. 13/E del 24 febbraio 2003 in relazione all'oggetto dell'emersione, così si esprime: "...le somme di denaro, le attività finanziarie e gli altri investimenti detenuti all'estero in qualsiasi Paese europeo o extraeuropeo, alla data del 31 dicembre 2001". Si noti subito che a differenza di quanto era stato previsto dal D.L. 350/2001, il limite temporale delle operazioni di rimpatrio e quello previsto per le operazioni di regolarizzazione sono ora fatti coincidere.

Per attività finanziarie devono altresì intendersi, tra le altre:

- le azioni di società quotate e non quotate;
- le quote di società ancorché non rappresentate da titoli;
- i titoli obbligazionari;
- i certificati di massa;
- le quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo (indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente);
- le polizze assicurative;

detenute all'estero, anche per il tramite di società fiduciarie ed interposta persona, e per le quali il soggetto detentore dispone ora il trasferimento in Italia. Si considerano detenute all'estero anche il denaro e le attività finanziarie detenuti presso le filiali estere di banche o di altri intermediari residenti in Italia²⁰.

2.2. *L'oggetto della regolarizzazione*

Le operazioni di regolarizzazione possono riguardare oltre al denaro ed alle predette attività finanziarie, anche investimenti di altra natura nonché altre attività, che – per loro natura - non possono essere oggetto della procedura del rimpatrio (o che, più semplicemente, il soggetto non ha intenzione di rimpatriare), quali ad esempio:

- gli immobili;
- le quote di diritti reali;
- le proprietà a tempo parziale (c.d. multiproprietà);
- le opere d'arte.

Anche queste ultime devono essere detenute all'estero, in qualsiasi Paese europeo o extra europeo, alla data del 31 dicembre 2001.

3. *Gli intermediari*

Tutte le operazioni di rimpatrio e/o regolarizzazione devono avvenire esclusivamente tramite gli intermediari bancari e finanziari individuati dall'art. 11, comma 1, lettera *b*), del D.L. n. 350 del 2001, vale a dire:

- a) le banche italiane ;
- b) le società di intermediazione mobiliare elencate nell'art. 1, comma 1, lett. *e*), del testo unico approvato con D.Lgs 24 febbraio 1998, n. 58;
- c) le società di gestione del risparmio (art. 1, comma 1, lett. *o*) del D.Lgs. 58/1998), limitatamente alle attività di gestione su base individuale di portafogli di investimento per conto terzi;

²⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 85/E del 1° ottobre 2001, paragrafo 2.

- d) le società fiduciarie (legge 23 novembre 1939, n. 1966);
- e) gli agenti di cambio iscritti nel ruolo unico;
- f) le Poste Italiane S.p.A.;
- g) le stabili organizzazioni in Italia di banche e di imprese di investimento non residenti²¹.

I soggetti interessati potranno scegliere di affidarsi all'uno o all'altro intermediario a loro scelta e indipendentemente dalla sussistenza di un precedente rapporto di clientela.

Il rimpatrio e la regolarizzazione non possono avvenire tramite filiali all'estero di banche italiane. Nella fattispecie il cliente della filiale all'estero dovrà rivolgersi ad una filiale in Italia della banca stessa.

Anche per questa seconda edizione dello "scudo fiscale", il Governo si avvale della ormai consolidata collaborazione del sistema bancario e finanziario²². Attraverso questo, infatti, saranno canalizzati tutti gli adempimenti di carattere operativo (operazioni di rimpatrio e regolarizzazione), tutti gli adempimenti di natura documentale - dichiarativa (raccolta delle "dichiarazioni riservate" e dichiarazioni d'intenti - nel caso del rimpatrio di attività già regolarizzate - nonché rilascio di copia controfirmata attestante il perfezionamento dell'operazione), quanto quelli caratteristici del rapporto di sostituzione d'imposta, ai fini della raccolta delle somme dovute a titolo di "costo" dell'emersione.

4. Le operazioni di rimpatrio.

La nozione di rimpatrio presuppone un trasferimento dal luogo di detenzione situato all'estero verso l'Italia del denaro e delle altre attività finanziarie, che si intende far emergere²³. In altri termini, il soggetto interessato che detenga denaro o altre attività all'estero deve dare disposizioni affinché le stesse siano trasferite in deposito presso un intermediario italiano, in modo da convertire la detenzione all'estero in una detenzione in Italia.

Le modalità di effettuazione delle operazioni in commento sono ancora disciplinate dall'art. 12 del D.L. 350/2001. L'art. 6 della L. 282/2002 ha solo riaperto i termini per il perfezionamento delle operazioni (entro il 30 giugno 2003) e fissato al 31 dicembre 2001 la data ultima alla quale devono essere detenute all'estero i beni e le

²¹ Per ogni approfondimento in ordine alla nozione di stabile organizzazione in Italia di impresa bancaria o di investimento non residente, vgs. circolare n.5 /2002 di questa Fondazione Luca Pacioli.

²² Il sistema bancario e finanziario può vantare una lunga tradizione di collaborazione con le Autorità. Siano d'esempio, per tutte, la disciplina valutaria (rilevazioni di transazioni ai fini del monitoraggio fiscale dei capitali) e quella c.d. "preventiva antiriciclaggio", per citare solo due settori nei quali la collaborazione delle banche appare effettivamente insostituibile.

²³ "Il rimpatrio, in linea generale, presuppone un trasferimento dall'estero verso l'Italia di disponibilità finanziarie (ad esempio un semplice bonifico bancario) per effetto del quale il denaro e le attività prima detenute all'estero possano poi definirsi denaro e attività detenute in Italia presso uno degli intermediari considerati dal decreto" così commentava l'ABI, nella propria circolare n. 27, serie Tributaria, dell'8 novembre 2001, uno dei primissimi strumenti interpretativi a disposizione degli operatori emessi a commento della normativa di cui al D.L. 350/2001.

attività che i soggetti intendono rimpatriare²⁴ o regolarizzare.

Le operazioni di rimpatrio possono essere realizzate tramite gli intermediari abilitati (così come più sopra individuati), ovvero con trasferimento al seguito effettuato direttamente dal contribuente. In quest'ultimo caso, la dichiarazione all'Ufficio Italiano dei Cambi dovrà essere resa con le medesime modalità previste dall'art. 3 del D.L.167/1990 per i trasporti al seguito:

- all'atto del passaggio in dogana, nel caso di transiti extracomunitari;
- nelle 48 ore successive all'entrata, nel caso di transiti da un Paese dell'Unione Europea, con deposito della dichiarazione presso una banca, un ufficio doganale, un ufficio postale o un Comando della Guardia di Finanza.

Per ciò che concerne le attività finanziarie diverse dal denaro, particolare importanza riveste la precisazione dell'Amministrazione contenuta nella circolare 99/E citata, nella quale l'Agenzia delle Entrate precisa che *"..le attività detenute all'estero alla data del 1° agosto 2001 (oggi al 31 dicembre 2001) possono anche differire dal punto di vista qualitativo da quelle effettivamente rimpatriate ed indicate nella dichiarazione riservata"*.

Pertanto, nel caso in cui un soggetto detenesse alla data di riferimento del 31.12.2001 un portafoglio titoli presso un intermediario estero, e tali titoli fossero stati successivamente convertiti in altre attività finanziarie, ovvero venduti e convertiti in liquidità, le attività oggi oggetto di rimpatrio non potranno evidentemente essere esattamente corrispondenti a quelle originariamente detenute, e consistiranno nel relativo controvalore monetario, ovvero nei (diversi) titoli acquistati con il precedente disinvestimento²⁵.

Gioverà rilevare, inoltre, che l'Amministrazione finanziaria²⁶ ha ritenuto applicabile tale procedura anche ai finanziamenti di soci. I finanziamenti di soci a società estere sono investimenti produttivi di redditi di capitale di fonte estera ex art. 41, 1° comma, del TUIR, nonché di redditi diversi di natura finanziaria ex art. 81, 1° comma, lettera *c-quinquies* dello stesso Testo Unico. Essendo pertanto soddisfatta la condizione della loro astratta potenzialità a produrre redditi tassabili in Italia, gli stessi sono soggetti agli obblighi di dichiarazione nel modello RW che, se violati, rendono tali attività sia regolarizzabili che rimpatriabili (in quest'ultimo caso, naturalmente, previo conferimento di incarico ad intermediario abilitato).

Per ottenere gli effetti di sanatoria fiscale e di segretezza nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria meglio specificati in seguito, i soggetti interessati all'operazione di rimpatrio devono presentare agli intermediari sopra elencati, una "dichiarazione riservata" del denaro e delle attività finanziarie detenuti all'estero alla data

²⁴ Come già anticipato supra, la data del 31 dicembre 2001 vale anche in caso di regolarizzazione, a differenza di quanto prevedeva il D.L.350 /2001 il quale, come si ricorderà, prendeva a riferimento la data del 1° agosto 2001 per il rimpatrio ed il 27 settembre 2001 per la regolarizzazione

²⁵ Agenzia delle Entrate, circolare n. 99/E del 2001, *cit.* Resta evidente che il ragionamento appena proposto dovrà essere opportunamente corretto nel caso in cui il soggetto intenda effettuare un rimpatrio solo parziale di tali attività.

²⁶ Agenzia delle Entrate, circolare n. 9/E del 2002 *cit.*

del 31 dicembre 2001 e conferire contestualmente l'incarico di ricevere in deposito le attività estere in caso di rimpatrio, ovvero, in caso di regolarizzazione, allegare alla dichiarazione riservata una certificazione rilasciata dall'intermediario non residente attestante che le attività oggetto di regolarizzazione sono effettivamente costituite in deposito presso quest'ultimo²⁷.

Sarà bene precisare subito che anche nella attuale "edizione" il provvedimento consente l'attuazione del rimpatrio delle attività detenute all'estero senza che debba necessariamente avvenire il loro materiale trasferimento in Italia. A tal riguardo l'Agenzia delle Entrate con circolare n. 9/E del 2002, condividendo una interpretazione già prospettata da ABI (cfr. circ. n. 27 dell'8 novembre 2001, pag. 6), si esprimeva ritenendo che *"... affinché si possa realizzare un'ipotesi di rimpatrio è sufficiente che l'intermediario italiano assuma formalmente in custodia, deposito, amministrazione o gestione le attività depositate o esistenti all'estero, anche senza procedere al materiale afflusso nel territorio dello Stato. Sarà però necessario che, con l'operazione di rimpatrio, l'interessato sia titolare soltanto di un rapporto di deposito, custodia, amministrazione e gestione intrattenuto con l'intermediario residente, e che all'estero i conti di deposito o sub-deposito siano aperti non più a nome dell'interessato che ha già proceduto al rimpatrio, ma a nome dell'intermediario italiano che ha curato l'operazione di rimpatrio"*²⁸.

Il soggetto interessato che voglia sostenere il minor onere, come noto pari al 4% delle attività emerse, dovrà attivarsi affinché le operazioni siano concluse entro il 30 giugno 2003 (l'onere era del 2,5 % per le operazioni concluse entro il 16 maggio). Il discrimine tra i due diversi costi dell'emersione è dato dalla data di effettuazione dell'operazione che, al pari di quanto sostenuto da unanime dottrina e prassi con riferimento alla precedente edizione dello scudo, coincide con il momento in cui il soggetto porta a compimento tutti gli adempimenti su di esso fatti gravare dalla legge. Egli pertanto dovrà aver presentato la "dichiarazione riservata", conferito all'intermediario l'incarico di ricevere in deposito le attività estere (in caso di rimpatrio), aver ricevuto dall'intermediario copia della dichiarazione riservata. E' stato sostenuto che tra gli adempimenti del contribuente vi sia anche quello di fornire all'intermediario la provvista necessaria per il versamento della somma dovuta all'Erario²⁹. In realtà, la circostanza che la legge, in mancanza di apposita disposizione dell'interessato, autorizzi l'intermediario ad effettuare i necessari disinvestimenti al fine di procurarsi la provvista, induce a ritenere che tale circostanza non possa essere fatta rientrare tra gli adempimenti che indefettibilmente devono essere posti in essere dal soggetto, potendo l'inerzia di questi essere superata dall'attivazione tempestiva dell'intermediario.

²⁷ Va da sé che tale certificazione non potrà essere rilasciata in caso di regolarizzazione di attività che oggettivamente non possono essere costituite in deposito, come i beni immobili.

²⁸ Trattasi di rimpatrio di attività che in realtà non si muovono dal Paese estero in cui già si trovano investite, fatta eccezione per un non trascurabile giroconto cui le stesse saranno sottoposte in modo da risultare intestate non più al soggetto bensì all'intermediario da questi prescelto.

²⁹ Assonime, circolare n. 18/2003, pag. 9.

La dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate con provvedimento del 3 marzo 2003 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.60 del 13 marzo 2003³⁰, riportato anche in Appendice alla presente circolare, nella quale devono essere indicate la natura e l'ammontare delle attività oggetto di rimpatrio.

4.1 *Gli adempimenti degli interessati*

4.1.1. *Comunicazione preventiva all'intermediario*

Per ottenere la riservatezza del denaro e delle altre attività finanziarie trasferite in Italia, gli interessati che abbiano intenzione di avvalersi della speciale disciplina di favore devono, innanzi tutto, comunicare questa loro intenzione all'intermediario presso il quale intendono costituire in deposito le attività provenienti dall'estero. In questa maniera si mette in condizione lo stesso intermediario di predisporre gli speciali conti e rapporti destinati ad accogliere le attività estere, in regime di segretezza.

4.1.2. *La presentazione della "dichiarazione riservata" e il conferimento dell'incarico di ricevere il deposito.*

L'adempimento più importante, posto a carico dei soggetti interessati, è quello della presentazione della c.d. "dichiarazione riservata". La dichiarazione deve essere compilata sull'apposito modello approvato con provvedimento dell'agenzia delle Entrate del 3 marzo 2003.

In essa vanno indicate la natura e l'ammontare delle attività detenute all'estero ed il conferimento all'intermediario stesso dell'incarico di ricevere in deposito le attività provenienti dall'estero.

Come specificato dalle circolari ministeriali riferite al primo "scudo fiscale", la dichiarazione *"ha contenuto sintetico e ricalca sostanzialmente i dati e le notizie che il contribuente avrebbe dovuto indicare nella dichiarazione dei redditi, modulo RW, in osservanza degli obblighi previsti dal cosiddetto monitoraggio fiscale"*.

Gli importi delle attività regolarizzate o rimpatriate devono essere indicati in euro. Per gli importi in valuta estera, deve essere indicato il controvalore in euro utilizzando il cambio indicato nell'apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 9 gennaio 2003, emanato ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del citato decreto-legge n. 350 del 2001³¹, e contenuto nella Gazzetta Ufficiale n. 11 del 15 gennaio 2003.

³⁰ Il modello è altresì disponibile sul sito Internet dell'Agenzia www.agenziaentrate.it, e sostituisce quello precedente approvato con provvedimento del 2 gennaio 2003, superato dalle modifiche apportate in sede di conversione del D.L. 282/2003.

³¹ Ai sensi dell'art. 6, comma 1, lettera b), del D.L. n. 282/2002, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27.

La dichiarazione in oggetto dovrà contenere gli importi complessivi che si intendono rimpatriare presso l'intermediario a cui viene presentata; ciò vuol dire che – come nella precedente edizione - nel caso in cui il soggetto interessato voglia depositare le somme o custodire le altre attività finanziarie oggetto di rimpatrio presso più intermediari, dovrà compilare e presentare più dichiarazioni riservate, una per ogni intermediario prescelto³².

4.1.3 La valorizzazione delle attività finanziarie diverse dal denaro

I criteri da seguire nella indicazione dei valori delle attività finanziarie (diverse dal denaro) che si rimpatriano, secondo l'Agenzia delle entrate, non sono tassativi. Con riferimento agli stessi viene lasciata ampia discrezionalità al contribuente interessato, il quale potrà adottare il valore corrente, il costo d'acquisto o un valore intermedio tra i precedenti; tale circostanza determina - qualora ve ne fosse stato bisogno di ribadirla - la conseguente estraneità degli intermediari ad un criterio di valorizzazione che spetta unicamente al dichiarante e in ordine al quale gli intermediari non potranno fare altro che prenderne atto.

A tal proposito, gioverà ricordare come ai sensi del *comma 5-bis* dell'art. 14 del D.L. 350 il contribuente debba assumere quale costo fiscalmente riconosciuto a tutti gli effetti delle attività finanziarie diverse dal denaro rimpatriate, il costo storico d'acquisto, ossia l'importo risultante dalla documentazione d'acquisto.

Al soggetto, è tuttavia consentito, in mancanza della citata documentazione, di utilizzare alternativamente due diversi criteri di valorizzazione di tali attività. In particolare:

- il valore comunicato all'intermediario mediante apposita dichiarazione sostitutiva resa ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461;
- l'importo risultante dalla "dichiarazione riservata".

L'interessato, in questo caso, dovrà anche allegare alla dichiarazione riservata una comunicazione in cui siano indicati i valori che risultano dalla ripartizione dell'importo complessivo indicato nella stessa dichiarazione riferita alle diverse specie di tali attività.

Con la circolare 99/E del 2001, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le attività detenute precedentemente all'estero possono anche differire, qualitativamente da quelle effettivamente rimpatriate ed indicate nella dichiarazione riservata³³.

³² Resta evidente che, nel caso in cui il soggetto voglia far emergere ulteriori attività dopo aver proceduto presentare una prima dichiarazione riservata, egli potrà farlo presentando una ulteriore dichiarazione, l'unico impedimento a tale *modus procedendi* essendo la data-limite del 30 giugno 2003.

³³ E' il caso, cui si è già accennato, in cui, ad esempio, alla data del 31 dicembre 2001 erano detenuti titoli che sono stati successivamente ceduti, l'attività rimpatriata, consiste nel relativo valore monetario ovvero nei titoli acquistati con il precedente investimento.

4.2 *Il momento di perfezionamento dell'operazione*

L'operazione di "rimpatrio" si perfeziona - una volta effettuati tutti i riscontri necessari ed accolte le somme relative alle attività rimpatriate nonché le somme necessarie per il pagamento della somma da versare all'erario (2,5%, per coloro che hanno effettuato le operazioni entro il 16 maggio 2003; 4%, per coloro che effettueranno la procedura entro il 30 giugno 2003) - con il rilascio di una copia della "dichiarazione riservata" all'interessato, debitamente sottoscritta dall'intermediario. Talune perplessità permangono con riferimento all'intervallo di tempo intercorrente tra la consegna del modulo da parte dell'interessato e da questi sottoscritto, ed il rilascio della copia controfirmata dall'intermediario: in tale periodo di tempo sembra proprio doversi concludere che il soggetto interessato rimarrà sprovvisto di documentazione giustificativa. Una tale situazione di fatto, darà inevitabilmente luogo a due diverse date di riferimento:

- la prima apposta dal cliente rimpatriante che indica l'avvio della procedura del rimpatrio;
- la seconda apposta dall'intermediario che attesta la data in cui il rimpatrio si è perfezionato.

Fra le due, sarà quest'ultima ad avere efficacia ai fini del versamento delle somme dovute, così come - circostanza ancor più importante - sarà questa la data che verrà presa come riferimento per stabilire il rispetto del limite del 30 giugno 2003 da parte del contribuente.

Infine, sempre per ciò che riguarda la "dichiarazione riservata", nel caso di attività in comunione, ciascuno dei soggetti dovrà presentare una propria dichiarazione per la quota di sua pertinenza³⁴.

E' opportuno segnalare che il soggetto interessato dovrà altresì sottoscrivere un'"attestazione" (avente data coincidente a quella della dichiarazione riservata) attraverso la quale dichiarare che le attività oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione erano effettivamente da lui detenute fuori dal territorio dello Stato alla data del 31 dicembre 2001³⁵.

³⁴ In merito alla problematica sollevata, l'Amministrazione finanziaria ha precisato con la circolare n. 24/E cit. che non sarà possibile applicare il regime della riservatezza ai conti cointestati con soggetti che non hanno presentato la dichiarazione riservata. In tal caso, il conto non beneficerà della segretezza nemmeno per eventuali richieste di informazioni riguardanti il soggetto che ha presentato la dichiarazione riservata. Per contro, i soggetti che detengono disponibilità all'estero in un conto cointestato ed effettuano l'emersione mediante la presentazione di autonome dichiarazioni riservate, ciascuno per la parte di propria competenza, possono depositare le disponibilità in un conto segreto cointestato indipendentemente dalle modalità di trasferimento delle attività. Pertanto, alla luce dei chiarimenti ministeriali, si potrà concludere per la necessità che ciascuno dei soggetti cointestatori presenti un'autonoma dichiarazione riservata per la quota parte di propria spettanza (cfr. anche circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E/2002). Per ciò che concerne la determinazione della quota di contitolarità, in assenza di diverse disposizioni dei cointestatori, si ritiene vigente una presunzione di pariteticità. In linea di principio, si potrà ritenere che ogni diversa ripartizione fra i soggetti rispetto a quella che esisteva sui conti esteri, dovrebbe comunque rispondere a mutamenti reali e non all'arbitrio dei soggetti interessati.

³⁵ Ai sensi dell'articolo 6, comma 1, lettera f), del D.L. 282/2002, convertito dalla legge n. 27 del 21 febbraio 2003.

Con riferimento a tale obbligo, l'art. 6, comma 1, lett. f) citato, effettua esplicito rinvio all'art. 19, comma 2-bis del D.L. 350/2001.

Quest'ultima disposizione, ricordiamo, introduceva una speciale ipotesi di reato a tutela della veridicità delle attestazioni fornite dal soggetto interessato all'emersione. Il soggetto che falsamente attestava la detenzione all'estero di attività alla data del 1° agosto 2001 era punito con la pena della reclusione da tre mesi a un anno. Con circolare n. 13/E del 2003 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in virtù di tale rinvio integrale, la falsa attestazione di detenere fuori dal territorio nazionale il denaro o le altre attività oggetto di emersione al 31 dicembre 2001, integra un'ipotesi di reato, punita anch'essa con la reclusione da tre mesi ad un anno, diversa solo per la data di riferimento che, a questo punto, elemento essenziale del fatto tipico, diviene l'unico discrimine tra le due fattispecie.

Infine, si ricorda che è elemento fondamentale per tutta la procedura dell'emersione, la conservazione da parte dell'interessato della copia della "dichiarazione riservata" presentata all'intermediario e rilasciatagli in seguito alle varie operazioni necessarie per perfezionare l'emersione. Come vedremo fra gli effetti, solo a seguito della materiale esibizione di tale documento ci si potrà opporre all'amministrazione finanziaria in caso di accertamento tributario o di altre forme di contestazione.

4.3 Il "rimpatrio con trasporto al seguito".

Anche in questo caso potrà essere effettuato un particolare tipo di rimpatrio, già disciplinato dal precedente "scudo fiscale", vale a dire quello effettuato attraverso il trasporto al seguito delle somme in contanti e delle altre attività finanziarie anch'esse detenute fino alla data del 31 dicembre 2001. In tal caso si applicheranno le disposizioni dell'ordinaria disciplina in materia di monitoraggio fiscale, così come previste dagli artt. 3 e seguenti del D.L. n. 167/90.

Quest'ultima normativa prevede che il soggetto interessato al rientro:

- qualora riporti in Italia delle somme in contanti o altre attività finanziarie provenienti da un Paese extracomunitario, deve darne comunicazione all'Ufficio italiano cambi all'atto del passaggio in dogana tramite una apposita dichiarazione;
- qualora riporti in Italia delle somme in contanti o altre attività provenienti da un Paese UE, deve effettuare la stessa dichiarazione, ma nelle 48 ore successive all'entrata. In questo secondo caso la dichiarazione resa dal contribuente, deve essere depositata presso una banca, un ufficio doganale, un ufficio postale o un comando della Guardia di Finanza, i quali provvederanno poi a trasmetterne copia all'Ufficio Italiano dei Cambi entro la fine del mese successivo a quello di ricezione; quest'ultimo infine provvederà ad inviarla secondo precise modalità disciplinate dal D.L. 167/1990 e normativa secondaria collegata, all'Amministrazione Finanziaria³⁶.

³⁶ Per tutto ciò che concerne la normativa sul monitoraggio fiscale ed i connessi adempimenti, si rinvia a quanto esposto nella circolare n. 12/2002, citata, di questa Fondazione Luca Pacioli.

La presentazione di queste due dichiarazioni (quella “riservata” presso l’intermediario e quella di trasporto al seguito) non deve necessariamente avvenire in modo contestuale: il termine delle 48 ore, infatti, non condiziona in alcun modo il momento di perfezionamento dell’operazione di rimpatrio, il quale, invece, potrà avvenire anche successivamente, purchè nel rispetto dei limiti della normativa (entro e non oltre il 30 giugno 2003).

Alla base di tale rigida procedura vi è senza dubbio il timore che i contribuenti utilizzino impropriamente la facoltà concessa dal provvedimento (sanatoria per le violazioni pregresse) allo scopo di far emergere attività in realtà detenute in Italia, e non in un Paese estero.

4.5 *Il pagamento della somma*

Per ottenere gli effetti previsti dal provvedimento, ai sensi dall’articolo 6, comma 1, del D.L. 282/2002, il contribuente interessato all’operazione di rimpatrio (così come a quella di regolarizzazione) dovrà versare una somma pari al 4% dell’importo dichiarato (era del 2,5% per le operazioni di rimpatrio effettuate entro il 16 maggio 2003).

Il prelievo in parola conserva le medesime caratteristiche di quello istituito con la precedente versione dello “scudo fiscale”. E’ un prelievo non coattivo (almeno nella misura in cui è il contribuente a scegliere se pagarlo o meno, *rectius*, se aderire o meno alla disciplina), sostitutivo di ogni tassa, imposta o contributo e di ogni onere parafiscale e, cosa ancor più importante, di ogni pretesa che dovesse essere successivamente avanzata da parte dell’Amministrazione in ordine alle attività indicate nella “dichiarazione riservata”. Tale somma non è deducibile né compensabile, ai fini di alcuna imposta tassa o contributo; deve essere calcolata dall’interessato stesso e versata all’intermediario incaricato per il rimpatrio per poter beneficiare degli effetti della procedura di emersione.

Ove l’interessato non fornisca direttamente la provvista, gli intermediari, effettuando i disinvestimenti necessari, ed anche in mancanza di apposite istruzioni ricevute da parte del contribuente, potranno trattenere l’importo necessario all’effettuazione dell’operazione dalle attività rimpatriate. Gli stessi intermediari provvederanno poi a versare tali importi all’Erario.

Si è già accennato al fatto che il versamento della somma dovuta deve essere effettuato da parte del soggetto interessato in denaro, non essendo più consentita la facoltà di sottoscrivere una particolare emissione di titoli di Stato a tasso ridotto, per un importo pari al 12% dell’ammontare delle attività rimpatriate. Si trattava – come si ricorderà – di un’emissione di titoli *ad hoc*, appositamente predisposti in occasione della precedente edizione dello “scudo fiscale”, i quali avevano la caratteristica peculiare di avere un tasso d’interesse tale da rendere equivalente alla somma dovuta il differenziale tra il valore nominale e la quotazione di mercato del titolo stesso³⁷.

³⁷ Vgs. D.M. 24 ottobre 2001 del Ministro dell’Economia e delle Finanze, recante “*Caratteristiche dei titoli di Stato da emettere e assegnare ai sensi dell’art. 18 del D.L. 25 settembre 2001, n. 350*”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 250 del 26 ottobre 2001.

Questa particolare modalità di pagamento della somma ha suscitato iniziali perplessità delle DD.GG. “Concorrenza” e “Mercato Interno” della Commissione Europea³⁸.

Da ultimo si precisa, per completezza che con risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 40/E del 27 febbraio 2003 sono stati istituiti due distinti codici tributo per il versamento delle somme dovute. In particolare:

- il codice 8087, “*somme da versare per il rimpatrio e la regolarizzazione delle attività detenute all’estero – art. 6, comma 6 del D.L. n. 282/2002*”, da utilizzare per il versamento della somma del 2,5 per cento dell’importo dichiarato per le operazioni effettuate entro il 16 maggio 2003;
- il codice 8088, “*somme versate per il rimpatrio e la regolarizzazione delle attività detenute all’estero, art. 6 comma 1, lett. a D.L. n. 282/2002*”, da utilizzare per il versamento della somma del 4 per cento dell’importo inserito in dichiarazione riservata in relazione alle operazioni di emersione effettuate tra il 17 maggio ed il 30 giugno 2003³⁹.

4.6 La determinazione dei redditi derivanti dalle attività “rimpatriate”

I redditi derivanti dalle attività detenute all’estero e percepiti fino alla data del 31 dicembre 2001 devono essere compresi nel valore indicato in “dichiarazione riservata” e quindi assoggettati al prelievo del 4%.

Al contrario, con riferimento ai redditi derivanti dalle stesse attività ma percepiti dal 31 dicembre 2001, trova applicazione l’articolo 14, comma 8 del D.L. n. 350/2001.

Questa norma consente al contribuente che si avvale del rimpatrio di comunicare all’intermediario, contestualmente alla presentazione della “dichiarazione riservata” i redditi derivanti da tali attività e percepiti dal 31 dicembre 2001 fino alla data di presentazione della stessa dichiarazione.

Detti ultimi redditi non devono essere indicati nella “dichiarazione riservata” ma possono essere assoggettati a tassazione a cura dell’intermediario residente. La tassazione può avvenire o in maniera analitica o in maniera forfetaria, applicando il criterio di tassazione presuntiva previsto dalla stessa normativa sul monitoraggio fiscale, in base alla quale le attività estere si presumono fruttifere in misura pari al tasso medio di sconto vigente in Italia nel relativo periodo d’imposta (cfr. art. 6 del

³⁸ Alla base delle critiche vi era la considerazione che l’opzione di sottoscrivere gli speciali titoli in questione avvantaggiasse le emissioni italiane a dispetto a quelle degli altri Paesi appartenenti all’Unione monetaria, contravvenendo ai principi sanciti nel Trattato dell’Unione (perfetta mobilità dei capitali all’interno del mercato unico europeo). Il Governo italiano rispose sottolineando che il rendimento dell’1,9% di tali titoli era un tasso ampiamente al di sotto dei valori di mercato con buona pace di qualunque ipotesi di concorrenza sleale che tale emissione avrebbe potuto esercitare nei confronti di analoghi titoli di Stato emessi da altri Paesi europei. Ogni obiezione sul vantaggio di questa rispetto ad altre forme di investimento, doveva pertanto essere decisamente respinta.

³⁹ Agenzia delle Entrate, circolare n. 25/E del 30 aprile 2003, la quale è altresì precisato che ai fini della compilazione del modello F24 i suddetti codici devono essere esposti nella “Sezione Erario” con l’indicazione, quale periodo di riferimento, dell’anno in cui il versamento viene effettuato.

D.L. n. 167/1990, convertito, nella legge n. 227/1990)⁴⁰.

Secondo le istruzioni già contenute nella circolare 37/E dell'Agenzia delle Entrate del 2002, i soggetti interessati, pertanto, possono ad esempio applicare la disposizione contenuta nell'articolo 14, comma 8, del D.L. 350 in maniera analitica per i redditi che possono essere determinati con facilità e con il criterio presuntivo per i redditi di difficile quantificazione o per i quali il criterio analitico comporterebbe la perdita del regime della segretezza.

Sui redditi determinati in maniera forfetaria, a norma della stessa lettera e) dell' art. 6 del 282/03, l'intermediario a cui è presentata la "dichiarazione riservata" applicherà un'imposta sostitutiva del 27%. Detta imposta è prelevata dall'intermediario, anche ricevendo apposita provvista da parte degli interessati, ed è versata entro il sedicesimo giorno del mese successivo a quello nel quale si è perfezionata l'operazione di rimpatrio, ossia dal momento della consegna all'interessato di copia della "dichiarazione riservata" controfirmata dalla banca.

Nella stessa circolare 37/E, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che l'applicazione del criterio presuntivo di calcolo da assoggettare al prelievo del 27% determina che i redditi eccedenti tale importo si considerano anch'essi assoggettati ad imposizione sostitutiva e, quindi, non sussiste alcun obbligo di dichiarazione e che per tale ragione, successivamente all'operazione di rimpatrio, anche a tali redditi (eccedenti il tasso presuntivo) si estende il regime di riservatezza previsto dall'articolo 14, comma 2, del decreto legge 350 del 2001.

Con un successivo intervento interpretativo⁴¹ l'Amministrazione ha precisato essere in ogni caso esclusa la tassazione attraverso l'intermediario di redditi che, in via ordinaria, non subiscono alcuna tassazione per il tramite dell'intermediario stesso. Il riferimento è alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 81 comma 1, lettera c), del T.U.I.R. che non possono essere assoggettate a tassazione dall'intermediario ma devono essere obbligatoriamente indicate dal contribuente in dichiarazione.

In conclusione, i redditi percepiti fino al 31 dicembre 2001 saranno compresi nel valore indicato in "dichiarazione riservata" assoggettato al prelievo del 4%. I redditi, invece, conseguiti dal 31 dicembre 2001 fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata potranno essere assoggettati, a discrezione del soggetto:

- a tassazione analitica, mediante comunicazione all'intermediario di tali redditi contestualmente alla presentazione della "dichiarazione riservata",
- ovvero su base presuntiva, invocando l'applicazione del criterio contenuto nell'art. 6 D.L.n.167/1990 comportante l'applicazione dell'imposta sostitutiva del 27%, prelievo da effettuarsi a cura dell'intermediario residente a cui è presentata la dichiarazione.

⁴⁰ D.L. 28 giugno 1990, n. 167, Art. 6: "Per i soggetti di cui all'art. 4, comma 1, le somme in denaro, i certificati in serie o di massa od i titoli trasferiti o costituiti all'estero senza che ne risultino dichiarati i redditi effettivi, si presume, salvo prova contraria, fruttiferi nella misura pari al tasso ufficiale di sconto vigente in Italia nel relativo periodo d'imposta, a meno che nella dichiarazione non venga specificato che si tratta di redditi la cui percezione avviene in un successivo periodo d'imposta. La prova contraria può essere data dal contribuente entro sessanta giorni dal ricevimento di espressa richiesta notificatagli dall'Ufficio delle Imposte".

⁴¹ Circolare n. 25/E del 30 aprile 2003.

L'Amministrazione nella citata circolare n. 13/E riporta altresì l'andamento del tasso di riferimento che i soggetti interessati dovranno utilizzare, pari al 3,25% per il periodo 14 novembre 2001 - 10 dicembre 2002; e 2,75% per il periodo 11 dicembre 2002 - data corrente⁴².

5. Il rimpatrio delle attività regolarizzate con il D.L. 350/2001

Fra le novità⁴³ previste dal D.L. 282 del 2002 (art. 6-bis), di particolare rilievo è quella che dà ai contribuenti interessati la possibilità di rimpatriare, sempre nel medesimo intervallo temporale (fino al 30 giugno 2003), il denaro e le attività finanziarie estere già regolarizzate con la precedente edizione della sanatoria (e dunque tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2002), a norma dell'art. 15 del D.L. 350 del 2001.

Tale novità permette di usufruire dei benefici previsti per le sole attività rimpatriate anche per quelle attività che erano state già "portate alla luce", ma che erano state fatte permanere all'estero dietro precisa scelta del contribuente⁴⁴.

Poichè i contribuenti hanno già pagato una somma (il 2,5% del loro ammontare) per poterle regolarizzare con il precedente provvedimento, agli interessati viene concessa oggi la possibilità di rimpatrio:

- senza alcun onere, per le operazioni effettuate entro il 16 maggio 2003;
- versando una somma pari allo 0,5% delle attività da rimpatriare, per le operazioni effettuate entro il 30 giugno 2003.

⁴² Nella già citata circolare n. 25/E del 30 aprile 2003, l'Amministrazione precisa che qualora il contribuente si avvalga dell'applicazione del criterio di tassazione forfetaria per le somme di denaro e altre attività finanziarie trasferite o costituite all'estero, si presume un reddito pari al tasso di riferimento vigente nei periodi d'imposta in cui le stesse sono state detenute fuori del territorio nazionale. Il periodo cui fare riferimento ai fini dell'applicazione del tasso è quello intercorrente tra il 31 dicembre 2001 e la data di effettivo rientro delle attività detenute all'estero. I tassi ufficiali di riferimento da prendere in considerazione ai fini della determinazione del tasso medio sono quelli disposti con provvedimento del Governatore della Banca d'Italia vigenti nel medesimo periodo e comunque sempre entro il 30 giugno 2003. La circolare è corredata da una tabella esemplificativa recante l'andamento del tasso ufficiale di riferimento, nonché di esempi di calcolo dello stesso.

⁴³ Si tratta di una novità in tutti i sensi in quanto la disposizione è stata introdotta con la Legge n. 27 del 27 febbraio 2003 di conversione del D.L. n. 282/2002.

⁴⁴ Sarà importante osservare come stante il richiamo effettuato dall'art 6-bis esclusivamente al denaro ed alle altre attività finanziarie regolarizzate, e atteso il richiamo al solo art. 15 del D.L. 350/2001 (e non anche all'art. 16, che invece conteneva la disciplina della regolarizzazione di attività diverse dalle attività finanziarie), i contribuenti non potranno oggi procedere al rimpatrio in regime di riservatezza delle attività non finanziarie già regolarizzate ai sensi del primo scudo fiscale, anche qualora esse - *medio tempore* - siano successivamente state convertite in attività finanziarie (come, ad esempio, nel caso di importi derivanti dalla vendita di immobili detenuti all'estero e già regolarizzati al 30 giugno 2002). Così, Agenzia delle Entrate, circolare n. 25/E del 30 aprile 2003, *cit.*

5.1 Modalità di effettuazione del rimpatrio

Perché possano spiegarsi gli effetti previsti dalla norma, gli interessati dovranno presentare una richiesta scritta agli intermediari ai quali è stata a suo tempo presentata la “dichiarazione riservata” relativa alla regolarizzazione delle attività estere, con la quale conferiscono agli intermediari stessi l’incarico di ricevere in deposito il denaro e le altre attività finanziarie provenienti dall’estero.

E’ prevista anche la possibilità che il rimpatrio avvenga tramite intermediari diversi da quelli a cui è stata presentata originariamente la “dichiarazione riservata”: in tal caso il contribuente dovrà allegare alla richiesta una copia di quest’ultima.

Con riferimento al momento di perfezionamento dell’operazione, come sottolineato dall’Agenzia delle Entrate nella già citata circolare n.13/E, anche le operazioni in questione si considerano effettuate quando sono conclusi gli adempimenti gravanti sul contribuente, ovvero la redazione della richiesta scritta all’intermediario ed il conferimento dell’incarico a ricevere in deposito le attività, non essendo in questa particolare ipotesi prevista la presentazione di alcuna “dichiarazione riservata”.

L’art. 6-*bis*, disciplina inoltre il caso in cui vi sia difformità fra le attività effettivamente rimpatriate e quelle risultanti dalla dichiarazione utilizzata - a suo tempo - per la regolarizzazione. Infatti:

- se il valore delle attività rimpatriate eccede quello a suo tempo indicato nella “dichiarazione riservata” presentata per la loro regolarizzazione nel corso del primo semestre del 2002, gli effetti dell’operazione di rimpatrio ex art. 14 D.L.350/2001 si applicheranno limitatamente all’importo indicato nella precedente “dichiarazione riservata”. Il soggetto, tuttavia, ha la possibilità di dichiarare che le maggiori somme sono in realtà redditi derivanti dalle medesime attività, percepiti successivamente al 27 settembre 2001, e per i quali ha esercitato l’opzione di cui all’art. 14, comma 8. Tale circostanza gli consentirà di avvalersi dei medesimi (favorevoli) criteri di tassazione previsti per i redditi derivanti dalle attività finanziarie rimpatriate. Egli potrà pertanto scegliere se assoggettare la differenza positiva tra le attività regolarizzate lo scorso anno e quelle che oggi intende rimpatriare, secondo il criterio di tassazione analitico previsto dall’art. 14, comma 8, D.L. n. 350/2001, ovvero optare per il criterio presuntivo ex art. 6 D.L. n.167/1990⁴⁵.
- se il valore delle attività rimpatriate è inferiore a quelle indicate nella dichiarazione riservata, gli effetti della procedura dello “scudo fiscale”, previsti dall’articolo 14 del D.L. 350, saranno applicabili solo alle somme effettivamente rimpatriate.

⁴⁵ L’Agenzia delle Entrate, con circolare n. 13/E *cit.*, precisa al riguardo che nell’ipotesi in cui i redditi percepiti dal 27 settembre 2001 al 31 dicembre 2001 siano stati già indicati nella dichiarazione dei redditi del soggetto per il periodo d’imposta 2001 (e, dunque, assoggettati ad imposizione), tale opzione non dovrà essere esercitata.

Ai fini del pagamento della somma dello 0,5%, la stessa dovrà essere versata dagli intermediari che ricevono dal soggetto l'incarico del deposito delle attività, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui il denaro e le attività finanziarie sono state rimpatriate. A tal uopo gli intermediari provvederanno a trattenere la somma dell'importo delle attività rimpatriate – se non diversamente disposto dall'interessato – anche effettuando i necessari disinvestimenti. Con risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 27 febbraio 2003 è stato istituito per il versamento della predetta somma il codice tributo 8089, “*somme versate per il rimpatrio di attività precedentemente regolarizzate – art. 6-bis, comma 4, D.L. 282/2002*”.

Nella dichiarazione dei sostituti d'imposta modello 770 per il periodo d'imposta 2003, infine, dovranno invece essere indicati, per massa, i dati relativi al versamento dello 0,5 per cento, nonché l'ammontare complessivo delle attività rimpatriate senza il pagamento di alcuna somma⁴⁶.

6. La regolarizzazione delle attività detenute all'estero

Il nuovo provvedimento, come anticipato, disciplina anche il caso in cui un soggetto, pur continuando a mantenere all'estero il proprio denaro o le proprie attività, voglia avvalersi degli effetti che derivano dalle operazioni di emersione. L'esigenza di far rientrare nel provvedimento anche tale ipotesi risponde ai principi di diritto comunitario che prevedono, fra gli altri, la libera circolazione dei capitali all'interno dell'Unione, in base all'art. 54 del Trattato istitutivo dell'Unione Europea.

Per “regolarizzazione” quindi si deve intendere la possibilità concessa al contribuente di sanare la propria posizione in merito a tutte quelle attività che egli detiene al di fuori del territorio dello Stato in violazione degli obblighi dichiarativi e valutari (previsti dalla disciplina sul monitoraggio fiscale dei capitali).

La regolarizzazione viene disciplinata da due distinti articoli del Dl. 350/01, in quanto viene disciplinata sia la regolarizzazione delle attività finanziarie mantenute all'estero (*art. 15*), e sia gli investimenti e le attività diversi dalle attività finanziarie (*art. 16*).

Anche tale operazione è consentita sia per le attività possedute direttamente che per quelle possedute tramite società fiduciarie o interposta persona, sempre nella stessa ottica di venire a conoscenza di tutta la situazione patrimoniale attinente al soggetto interessato.

L'ambito oggettivo delle operazioni di regolarizzazione è sicuramente assai più ampio di quello del rimpatrio⁴⁷. Infatti oltre a tutte quelle attività di carattere finanziario, essa riguarda anche altre di diversa natura fra cui “*gli immobili ed i fabbricati*”

⁴⁶ Agenzia delle Entrate, circolare n. 25/E del 30 aprile 2003, *cit.*

⁴⁷ Cfr. precedente paragrafo 2.2.

*situati all'estero, le quote di diritti reali, le c.d. multiproprietà, gli oggetti preziosi e le opere d'arte*⁴⁸.

Il momento cui fare riferimento ai fini della identificazione delle attività regolarizzabili rimane anche in questo caso la detenzione al 31 dicembre 2001.

Così come lo stesso è il termine ultimo entro cui effettuare l'operazione, vale a dire il 30 giugno 2003.

Rimangono gli stessi anche gli adempimenti:

- presentazione della "dichiarazione riservata" all'intermediario prescelto;
- pagamento allo stesso intermediario di una somma pari al 4 % dell'importo dichiarato per le operazioni di rimpatrio effettuate entro il 30 giugno 2003 (era del 2,5% dell'importo dichiarato per le operazioni di rimpatrio effettuate entro il 16 maggio 2003).

Si aggiunge, rispetto a quanto previsto per il rimpatrio, uno speciale adempimento: si tratta dell'obbligo di allegare alla dichiarazione riservata una certificazione o altra documentazione analoga degli intermediari non residenti che attesti che le attività finanziarie corrispondenti agli importi in essa indicati sono effettivamente depositati presso gli stessi intermediari, e che sono detenute effettivamente nel Paese estero⁴⁹. Conformemente a quanto chiarito dall'Amministrazione Finanziaria (Agenzia delle Entrate, circolare n. 85/E e 99/E, entrambe citate), detta certificazione può ben consistere in estratti conto (sia di depositi di denaro che di titoli) emessi in data ragionevolmente ravvicinata a quella di presentazione della dichiarazione riservata.

Tale documentazione deve essere presentata all'intermediario italiano, il quale viene sollevato da qualsiasi responsabilità circa la sua veridicità o sulla corretta qualificazione del soggetto estero: questa responsabilità ricade esclusivamente sull'interessato e sul soggetto che l'ha rilasciata, i quali ne rispondono a tutti gli effetti di legge.

Elemento fondamentale della procedura è la conservazione non solo della copia della "dichiarazione riservata", ma anche della copia delle eventuali certificazioni degli intermediari ad essa allegate.

Vale anche in questa ipotesi l'esonero dagli obblighi di indicazione dei vari importi regolarizzati nel quadro RW del modulo della dichiarazione dei redditi.

⁴⁸ Per la regolarizzazione di attività non finanziarie, come immobili, opere d'arte, preziosi, etc., l'Amministrazione finanziaria ritiene *consigliabile* (è il termine utilizzato nella circolare nr.9/E/ 2002) che il valore delle predette attività inserito in dichiarazione riservata sia comprovato da una perizia di stima - ancorché non possa essere desunto, nemmeno in via interpretativa, alcun obbligo in capo al soggetto di allegare la stessa alla dichiarazione riservata - al fine di rendere attendibile il valore dei beni che si intende regolarizzare.

⁴⁹ Con riferimento alla materiale compilazione del modello di dichiarazione riservata, si consideri che gli importi delle attività finanziarie che si intendono regolarizzare devono essere distinti a seconda dei diversi intermediari non residenti presso i quali le attività continuano ad essere detenute, mentre le attività non finanziarie devono essere distinte a seconda del Paese straniero in cui il contribuente interessato continua a detenerli.

7. Gli adempimenti degli intermediari

Gli “intermediari” assumono un ruolo essenziale ai fini dell’applicazione della disciplina. Essi in sintesi devono:

1. provvedere alla raccolta delle “dichiarazioni riservate” presentate dalla clientela, alla controfirma ed al rilascio di una copia agli interessati. Attraverso tali adempimenti essi assumono formalmente l’incarico di ricevere in deposito le attività provenienti dall’estero ovvero depositate dagli interessati stessi;
2. provvedere, in esecuzione ad un rapporto di sostituzione d’imposta, al versamento delle somme dovute (il 2,5% o 4% del totale delle attività emerse), nonché procedere al versamento entro la data prevista per il versamento delle ritenute operate nel mese di ricezione della dichiarazione;
3. in caso di mancanza di liquidità o nel caso in cui il soggetto interessato non fornisca direttamente la provvista necessaria al pagamento delle somme dovute, dovranno procedere a prelevarla dal denaro o dalle altre attività finanziarie rimpatriate, ovvero ad effettuare i necessari disinvestimenti, e ciò anche in mancanza di apposite istruzioni dello stesso;
4. provvedere a compilare la dichiarazione annuale del sostituto d’imposta (mod. 770) indicando complessivamente (“per masse”) l’insieme dei valori complessivamente rimpatriati, senza specificare, proprio al fine di garantire la riservatezza alle operazioni di emersione, i nominativi dei soggetti che hanno presentato la dichiarazione;
5. provvedere ad effettuare tutte le rilevazioni ed a tenere le evidenze previste dalla disciplina sul monitoraggio fiscale dei capitali ai sensi dell’art. 1 del D.L. 167/90⁵⁰. Nel solo caso di rimpatrio gli intermediari non le trasmettono all’Amministrazione Finanziaria;
6. provvedere all’apertura dei conti e dei rapporti destinati ad accogliere le somme e le attività finanziarie diverse dal denaro oggetto di rimpatrio;
7. devono altresì continuare ad effettuare tutte le evidenze, rilevazioni e trasmissioni di dati ai sensi della normativa antiriciclaggio prevista dal D.L. n. 143/91, convertito dalla L. n. 197/91, e normativa collegata.

Gli appositi conti e rapporti predisposti dagli intermediari potranno essere utilizzati esclusivamente per accogliere in deposito le attività detenute all’estero che il soggetto intende rimpatriare, risultanti dalle “dichiarazioni riservate”, nonché le somme derivanti dall’alienazione delle attività finanziarie diverse dal denaro, le

50 Art. 1 D.L.167/1990 “*Le banche, le società di intermediazione mobiliare e l’Ente poste italiane mantengono evidenza, anche mediante rilevazione economica, dei trasferimenti da o verso l’estero di denaro, titoli o in serie o di massa, di importo superiore a 20 milioni...(.omissis..). Tali evidenze riguardano le generalità o la denominazione o la ragione sociale, il domicilio, il codice fiscale del soggetto residente in Italia per conto o a favore del quale è effettuato trasferimento, nonché la data, la causale e l’importo del trasferimento medesimo e gli estremi identificativi degli eventuali conti di destinazione.*

Analoghe evidenze sono mantenute da società finanziarie, fiduciarie, e da ogni altro diverso da quelli indicati al comma 1, che per ragioni professionali effettua il trasferimento o comunque si interpone nella sua esecuzione”.

quali, come nella precedente edizione del provvedimento, potranno essere accolte in detti rapporti fino a concorrenza dell'ammontare delle somme indicate nella "dichiarazione riservata".

L'immissione nei conti "segretati" viene altresì consentita relativamente ai redditi di capitale e plusvalenze realizzate "*derivanti dal denaro e dalle altre attività finanziarie rimpatriate*", a condizione che si tratti di proventi assoggettati a tassazione definitiva (ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o sostitutiva) da parte dell'intermediario depositario, prevalendo la considerazione che anche in tal caso si tratta di dati e notizie concernenti le "dichiarazioni riservate".

Si è già anticipato che il soggetto che effettua l'operazione può liberamente disporre delle somme rimpatriate. Qualora pertanto, questi effettui prelievi su tali rapporti utilizzando a sua discrezione le somme accreditate sul conto segreto, si avrà una progressiva riduzione delle disponibilità coperte da riservatezza.

Con riferimento agli adempimenti in materia di monitoraggio fiscale di cui al punto 5), si ricorda che per la sola ipotesi di "rimpatrio", già la precedente normativa di cui al D.L. 350 prevedeva una deroga alla disposizione contenuta all'art. 1, comma 3 (norma cardine della disciplina sul c.d. monitoraggio fiscale rubricato "*trasferimenti attraverso gli intermediari*") del predetto decreto, a mente del quale "*Le evidenze di cui ai commi 1 e 2 sono tenute a disposizione dell'amministrazione finanziaria per cinque anni e trasmesse alla stessa secondo le modalità stabilite con i decreti di cui all'art. 7*".

Grazie a tale deroga, gli intermediari non erano dunque tenuti a comunicare⁵¹ i dati e le notizie, riguardanti i soggetti che avevano effettuato le operazioni di rimpatrio, all'Amministrazione finanziaria, garantendo la massima riservatezza di tutte le operazioni da questi realizzate.

Nel caso in cui il contribuente interessato all'emersione avesse optato per la forma della "regolarizzazione", non era prevista invece alcuna deroga: gli intermediari erano quindi tenuti ad effettuare tutte le previste rilevazioni e comunicazioni all'Amministrazione Finanziaria, nonché a trasmettere alla stessa i dati e le notizie relative alle operazioni effettuate ex artt. 1 comma 1, 2 e 3 D.L. 167/1990.

Quest'ultima disciplina si caratterizza pertanto da un minore *appeal*, dovuto alla minore tutela sul piano della riservatezza (la perdita dell'anonimato nei confronti della Amministrazione finanziaria).

51 Dal tenore letterale della disposizione "*..gli intermediari non devono comunicare..*", si è sostenuto – e correttamente, a nostro sommo avviso – che in capo agli intermediari si costituisce un vero e proprio obbligo di *non facere*, un divieto espresso, dunque, di effettuare le previste comunicazioni all'Amministrazione finanziaria.

Ad ogni buon fine, si ribadisce, per contro, che l'intermediario deve invece comunicare all'Amministrazione finanziaria entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta, l'ammontare delle attività rimpatriate, quello delle somme versate (dunque "per masse"), avendo cura di non indicare i nominativi dei soggetti che operano la sanatoria.

7.1 *Ulteriori disposizioni a favore degli intermediari*

La legge n. 27 del 21 febbraio 2003 di conversione del D.L. 282 del 2002 ha introdotto ulteriori disposizioni sulle attività degli intermediari che intervengono nelle procedure relative alle operazioni di emersione delle attività estere.

Più precisamente, ai sensi dell'art. 6-ter, qualora il denaro e le altre attività finanziarie oggetto di rimpatrio e depositate presso un intermediario su un conto per il quale vige lo speciale regime di riservatezza (secondo quanto stabilito dall'art. 14, comma 2, D.L. 350 del 2001), debbano essere trasferite – per volontà del soggetto – presso altro intermediario residente, tali attività potranno continuare a beneficiare del medesimo regime di riservatezza previsto per il primo deposito⁵².

In tal caso resta comunque ferma la responsabilità dell'intermediario "mittente" circa l'indicazione dell'esatto valore o controvalore fino a concorrenza del quale vige lo speciale regime di riservatezza⁵³.

Il successivo art. 6-quater contiene una speciale previsione di sanatoria a beneficio degli intermediari che abbiano commesso irregolarità in merito agli obblighi loro imposti dalla disciplina del precedente "scudo fiscale". Ai sensi della norma in commento essi potranno regolarizzare la propria posizione con riferimento a:

- a. ritardi, omissioni o insufficienti versamenti della somma del 2,5 % prevista dall'art. 12 del D.L. 350 che i contribuenti interessati avevano versato per usufruire della speciale procedura di emersione delle attività estere;
- b. ritardi, omissioni o insufficienti versamenti delle ritenute e delle imposte sostitutive relative ai redditi derivanti dalle attività rimpatriate percepiti nel periodo dal 1° agosto 2001 e fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata, prelevate dagli stessi intermediari a norma dell'art. 14 del D.L. 350.

L'art. 6-quinquies, infine, acconsente a che le somme restituite e le eventuali eccedenze rispetto a quanto dovuto, derivanti dai prelievi effettuati dagli intermediari delle somme del 2,5% o del 4% previste sia dalla prima che dalla seconda edizione dello "scudo fiscale", possano essere portate in compensazione dall'intermediario stesso (in sede di compilazione del modello F 24) e senza alcun limite d'importo.

⁵² A dire il vero, non si tratta propriamente di una novità. Il principio stabilito dall'art. 6-ter, e cioè che il regime della riservatezza non viene meno quando il denaro e le altre attività finanziarie, dietro disposizione del soggetto interessato, vengano successivamente trasferite dall'intermediario che ne ha curato l'operazione di rimpatrio ad altro intermediario, era già stato riconosciuto in sede interpretativa dall'Amministrazione finanziaria nella vigenza del precedente provvedimento, con circolare n. 24/E del 13 marzo 2002.

⁵³ Tale indicazione dovrà necessariamente fare oggetto di una apposita comunicazione scritta che il primo intermediario dovrà inviare al secondo contestualmente al trasferimento delle attività.

8. Gli effetti dell' "emersione"

Al fine di incentivare al massimo l'adesione alle disposizioni in commento, il legislatore ha previsto una serie di vantaggi per i soggetti che decidano di avvalersi della sanatoria, rilevanti tanto da un punto di vista amministrativo-sanzionatorio che da un punto di vista penale.

La nuova disciplina dello "scudo fiscale" ripropone i medesimi effetti favorevoli già previsti dal D.L. 350, art. 14, primo fra tutti la non applicazione delle sanzioni amministrative e penali, nonché l'inibizione degli ordinari poteri di accertamento degli uffici in materia tributaria e previdenziale nei confronti dei soggetti che, avendo aderito al programma di emersione, hanno perfezionato le operazioni connesse entro la data stabilita dalla legge (30 giugno 2003).

Il provvedimento garantisce pertanto, a coloro che aderiscono al programma di emersione, la possibilità di estinguere e sanare tutte le situazioni pregresse ricollegabili agli anni per i quali sono ancora pendenti i termini dell'accertamento e relative ai beni illecitamente (ovvero in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale dei capitali) detenuti al di fuori del territorio nazionale.

E' opportuno precisare che sul piano generale, affinché vi sia la produzione di tali effetti, devono essere osservati tutti gli adempimenti previsti nei termini stabiliti.

8.1 *L'effetto di "scudo" vero e proprio*

Il primo effetto (art. 14, comma 1 lett. a)) è costituito dalla preclusione, nei confronti del dichiarante, di ogni accertamento tributario e contributivo, limitatamente ai periodi d'imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento alla data del 31 dicembre 2001 ed agli imponibili rappresentati dalle somme indicate in dichiarazione (è l'effetto di "scudo" vero e proprio).

Tale preclusione si estende (così come precisato dalla circolare n. 85/E in occasione del precedente provvedimento) alle attività esportate dall'Italia ed a quelle direttamente costituite all'estero, come nel caso in cui si siano percepiti utili per effetto di operazioni cosiddette "estero su estero".

Ciò significa che tale previsione permette la copertura dello "scudo fiscale", non solo per le omissioni in dichiarazione annuale relative ai redditi che il contribuente, residente in Italia, ha prodotto all'estero, ma si estende anche qualora egli abbia prodotto redditi in Italia e, sfuggendo all'imposizione, li abbia successivamente esportati all'estero in una data anteriore al 31 dicembre 2001.

Sia le circolari dell'Agenzia delle Entrate che la relazione di accompagnamento al provvedimento del 2001 specificano poi che la preclusione all'accertamento è estesa anche ai soggetti che sono solidalmente obbligati con il contribuente che opera il rimpatrio.

Inoltre la circolare 99/E del 4 dicembre 2001 ha precisato che detti accertamenti sono preclusi anche con riferimento a tributi diversi dalle imposte sui redditi, quali ad esempio, l'Iva o l'imposta sulle successioni o donazioni.

Le attività che si vogliono oggi far emergere (sia rimpatriare che regolarizzare)

devono essere detenute all'estero al 31 dicembre 2001; ciò dovrebbe conseguentemente modificare anche il periodo interessato alla preclusione dell'accertamento.

La conseguenza di tale previsione è che gli interessati possono opporre, qualora subiscano un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, gli effetti estintivi e preclusivi della sanatoria, invitando quest'ultima a verificare la congruità della somma corrisposta all'intermediario rispetto all'ammontare delle attività indicate nella "dichiarazione riservata".

Previa adesione dell'interessato, pertanto, le basi imponibili che dovessero essere accertate dagli organi ispettivi dell'Amministrazione finanziaria, sono definite fino a concorrenza degli importi palesati nella "dichiarazione riservata". Vale a dire che gli uffici finanziari determinano l'eventuale maggiore imposta dovuta su un ammontare pari alla differenza tra l'importo che sarebbe stato imponibile in assenza delle operazioni in questione e quello del denaro e delle altre attività dichiarate; in questo modo, gli importi indicati in "dichiarazione riservata" costituiranno basi imponibili definite, per i quali nulla sarà più dovuto.

La normativa, analogamente alla precedente edizione, prevede un limite alla sanatoria: il rimpatrio delle attività non produce gli effetti previsti se, alla data di presentazione della "dichiarazione riservata", sia già stata constatata una violazione o siano già in corso accessi, ispezioni, verifiche o altre iniziative di accertamento tributario e contributivo di cui gli interessati abbiano avuto formale conoscenza. Rilevano, a tal fine, anche tutte le richieste, gli inviti ed i questionari, purchè debitamente notificati alla parte⁵⁴.

8.2 Altri effetti

Per i contribuenti che intendono avvalersene, gli altri effetti della procedura di emersione saranno:

- 1) l'estinzione delle sanzioni di natura tributaria, previdenziale, amministrativa e di quelle previste dall'art. 5 del D.L. 167/90 relativamente agli importi indicati nella dichiarazione riservata (art. 14, comma 1, lett. *b*) ;
- 2) l'esclusione della punibilità per i reati di dichiarazione omessa e infedele, prevista agli articoli 4 e 5 del D.Lgs n. 74 del 2000 (art. 14, comma 1, lett. *c*), e dei reati previsti dal D.L. n. 429 del 1982, ad eccezione di quelli previsti dall'art. 4, lett. *d*) ed *f*).

Per quanto riguarda il primo punto, le previsioni normative mettono al riparo il soggetto interessato in diverse ipotesi di sanzioni, quali:

⁵⁴ Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 2002. Inoltre, per unanime posizione della dottrina, non deve essere considerata una causa ostativa la comunicazione dell'Amministrazione finanziaria derivante dalla liquidazione delle imposte in base alle dichiarazioni presentate dal contribuente, né quella derivante dal controllo formale delle dichiarazioni stesse.

- quelle relative alle violazioni dell'obbligo di dichiarazione per i redditi di fonte estera disciplinate dai commi 1, 2, 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471;
- quelle di carattere contributivo, riguardanti i contributi dovuti per le attività di carattere professionale;
- quelle previste per il mancato rispetto della normativa sul monitoraggio fiscale, in relazione alla mancata indicazione, in dichiarazione dei redditi, dei dati richiesti dal modello RW⁵⁵.

Circa gli effetti penali dell'emersione, in nulla la disciplina attuale si discosta da quella prevista nel D.L. 350. Anche oggi il beneficio dell'esclusione della punibilità viene accordato unicamente per i reati di omessa ed infedele dichiarazione⁵⁶.

La causa di esclusione della punibilità per i reati di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nonché per i reati di cui al decreto legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 (ad eccezione di quelli previsti dall'articolo 4, lettere *d*), e *f*), dello stesso decreto), non ricorre quando per i predetti illeciti penali è stato già avviato il procedimento penale⁵⁷.

In proposito, la circolare n. 37/E del 2002 dell'Agenzia delle Entrate prevede che, affinché l'avvio di un processo penale costituisca causa ostativa al conseguimento degli effetti di cui all'art. 14 del D.L. 350/01, è necessario che i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza dell'avvio del procedimento, che normalmente si verifica con la conclusione delle indagini preliminari ai sensi dell'art. 415-*bis* del codice di procedura penale. Fra l'altro, nella stessa circolare si precisa che, nel caso in cui l'indagato abbia avuto formale conoscenza dell'avvio del procedimento penale prima del termine cui si riferisce il citato art. 415-*bis*, come accade allorché viene disposto un sequestro o una perquisizione a suo carico, si dovrà tenere conto delle notifiche dei primi atti da cui risulti espressamente la qualità di indagato.

Sempre in tema di effetti penali dell'emersione, gioverà osservare che in base alle disposizioni contenute nell'articolo 17, comma 2-*bis*, del D.L. n. 350 del 2001, l'utilizzo della "dichiarazione riservata" per l'effettuazione del rimpatrio o della regolarizzazione di attività detenute all'estero derivanti da reati diversi da quelli per i quali è accordata l'esclusione della punibilità non produce effetti ed è punito con

⁵⁵ Nel modello RW, si ricorda, vanno evidenziati tutti i trasferimenti da e verso l'estero, nonché le consistenze di fine periodo aventi ad oggetto investimenti esteri ed attività estere di natura finanziaria di importo superiore a _ 12.500.

⁵⁶ A solo titolo esemplificativo, il beneficio in parola non opererà (con permanenza della rilevanza penale dei fatti commessi) qualora il contribuente:

- non abbia solo semplicemente occultato redditi al Fisco, ma abbia posto in essere condotte connotate dall'ulteriore requisito della fraudolenza, come ad esempio reati di annotazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti, o abbia compilato una "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici";
- abbia commesso uno o più fatti di falso in bilancio (false comunicazioni sociali), a mente del disposto dell'art. 2621 n. 1 del Codice Civile).

⁵⁷ In ordine alla condizione del mancato avvio di procedimento penale si ribadisce la validità di tutte le argomentazioni svolte a suo tempo, con la circolare (*cit.*) di questa Fondazione Luca Pacioli, emanata in occasione della precedente edizione del provvedimento di emersione (D.L. 350/2001).

una sanzione pecuniaria pari al 100% del valore corrente delle attività oggetto della dichiarazione riservata.

Nessuna preclusione potrà essere opposta dagli intermediari all'Autorità procedente nel caso in cui siano richiesti dati nel contesto di formali procedure di acquisizione delle fonti di prova poste in essere nel corso di procedimenti e/o di processi penali, nonché in relazione alle indagini ed accertamenti effettuati per finalità di prevenzione o di contrasto al riciclaggio previste dalle vigenti specifiche disposizioni di legge.

8.3 Obblighi dichiarativi dei soggetti

Con riferimento agli obblighi dichiarativi, sarà bene precisare da subito che l'interessato – analogamente a quanto accadeva nella vigenza della prima edizione del provvedimento - sarà esonerato dalla compilazione del quadro RW del modello dichiarativo: il perfezionamento delle operazioni di rimpatrio, comunque avvenute, determina l'effetto di esonerare il soggetto dall'obbligo della presentazione del modello RW della dichiarazione dei redditi mod. UNICO.

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 6, comma 1, lett. *d*) della legge n. 27/2003, infatti, gli interessati non sono tenuti alla compilazione del modulo RW della dichiarazione annuale dei redditi mod. UNICO – persone fisiche:

- per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione riservata (2003), nonché
- per il periodo d'imposta precedente (2002).

In conseguenza di quanto precisato, il soggetto che presenterà la “dichiarazione riservata” in data 25 giugno 2003 non dovrà compilare né il mod. RW riferito alla dichiarazione 2003 (per i redditi 2002), né quello di cui alla dichiarazione 2003 da presentarsi nel 2004.

Restano fermi, tuttavia, gli obblighi di dichiarazione all'Ufficio Italiano dei Cambi o agli altri uffici ed enti indicati nell'art. 3 d.l. 167/1990, gravanti sui soggetti interessati per le ipotesi di rimpatrio effettuato con la particolare modalità del “trasporto al seguito”.

9. Novità apportate alla disciplina sul monitoraggio fiscale dei capitali

Il D.L. 282/02 apporta modifiche non trascurabili all'attuale disciplina sul monitoraggio fiscale dei capitali.

Il comma 2 dell'art. 6 integra il testo dell'articolo 10, comma 4 del D.Lgs. n. 461/97, concernente il riordino della disciplina tributaria dei redditi di capitale e dei redditi diversi, disponendo la disapplicazione degli obblighi di rilevazione, previsti dalla disciplina in materia di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 1 del D.L. n. 167/90, ai trasferimenti dall'estero che si riferiscono ad operazioni suscettibili di produrre redditi di capitale, purché tali redditi siano stati assoggettati dall'intermediario residente a ritenuta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi⁵⁸.

Il comma 5 dello stesso articolo, prevede inoltre, che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (invece che sulla base di appositi decreti ministeriali) siano stabilite particolari modalità per l'adempimento degli obblighi sul monitoraggio a carico degli intermediari, nonché per la trasmissione delle evidenze che gli intermediari stessi sono tenuti a mantenere a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per cinque anni. Con questi provvedimenti gli obblighi e gli adempimenti possono essere limitati per specifiche categorie o causali e possono esserne variati gli importi.

E' stata altresì introdotta una disposizione con la quale si è voluto evitare che i residenti possano eseguire, attraverso non residenti, trasferimenti all'estero di denaro, titoli o valori mobiliari senza essere soggetti ad alcuna rilevazione: il comma 4 dell'art. 6, infatti, prevede che gli intermediari possano effettuare per conto dei soggetti destinatari della disciplina sul monitoraggio fiscale, non residenti, trasferimenti verso l'estero esclusivamente nei limiti dei trasferimenti complessivamente effettuati o ricevuti dall'estero, e dei corrispettivi o altri introiti, realizzati in Italia e documentati all'intermediario.

58 Alla luce della modifica apportata, il contribuente che percepisca tali redditi non dovrà più compilare il quadro RW, poiché l'intermediario, anche nel caso in cui operi una ritenuta d'acconto, dovrà procedere alla segnalazione del reddito, del percipiente, nonché della ritenuta operata evidenziandola nella dichiarazione dei sostituti di imposta - mod. 770. La permanenza dell'obbligo dichiarativo in capo al soggetto si sarebbe tradotta in una inutile duplicazione della comunicazione dell'intermediario.

APPENDICE

1. Decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla Legge 21 febbraio 2003, n. 27 (artt. da 6 a 6-*quinqüies*);
2. Decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito dalla Legge 23 aprile 2002, n. 73 (articolo 1, comma 2-*bis*);
3. Decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350, convertito dalla Legge 23 novembre 2001, n. 409 (capo III);
4. Modello di dichiarazione riservata delle attività emerse;
5. Istruzioni ministeriali alla compilazione;
6. Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2003.