

CIRCOLARE N. 49/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 23 novembre 2009

OGGETTO: *Emersione di attività detenute all'estero. Articolo 13-bis del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni. Ulteriori chiarimenti.*

INDICE

PREMESSA.....	3
1. AMBITO SOGGETTIVO	3
1.1 Eredi.....	3
1.2 Fondazione	4
1.3 CFC (Controlled Foreign Company).....	6
1.3.1 Valorizzazione delle attività scudate dalla CFC	6
2. AMBITO OGGETTIVO	8
2.1 Fondo pensione estero	8
2.2 Stock option.....	8
2.3 Finanziamenti infruttiferi	9
2.4 Metalli preziosi.....	10
2.5 Quote Società Civile Immobiliare (SCI).....	10
2.6 Rimpatrio giuridico di attività patrimoniali	11
3. IMPOSTA STRAORDINARIA	11
3.1 Base imponibile dell'imposta.....	11
4. DICHIARAZIONE RISERVATA	12
4.1 Cartolarizzazione dell'immobile	12
4.2 Valore delle attività	12
4.3 Parziale rimpatrio del controvalore dei titoli detenuti al 31/12/2008.....	13
4.4 Valore dei titoli obbligazionari.....	13
4.5 Cause ostative al completamento delle operazioni entro il termine	14
4.6 Data di rilascio della dichiarazione riservata	15
4.7 Valore delle attività in presenza di cause ostative	16
4.8 Modello di dichiarazione riservata da utilizzare	17
5. RIMPATRIO	18
5.1 Rimpatrio giuridico	18
6. REDDITI DERIVANTI DALLE ATTIVITÀ FINANZIARIE RIMPATRIATE.....	18
6.1 Modalità di calcolo del reddito presuntivo.....	18
6.2 OICVM esteri non armonizzati.....	19
7. REDDITI E PLUSVALENZE PRODOTTI SUCCESSIVAMENTE AL RIMPATRIO	20
7.1 Polizze assicurative estere	20
7.2 Costo fiscalmente riconosciuto delle attività rimpatriate	22
8. CAUSE OSTATIVE	23
8.1 Richieste tramite PEC (Posta Elettronica Certificata)	23
8.2 Questionario relativo alle disponibilità costituite all'estero	23
8.3 Questionario ricevuto dopo la presentazione della dichiarazione riservata	24
9. EFFETTI DEL RIMPATRIO E DELLA REGOLARIZZAZIONE.....	25
9.1 Emersione di attività di soggetti riconducibili al contribuente	25
10. SANZIONI.....	26
10.1 Dichiarazione omessa e dichiarazione integrativa	26

PREMESSA

Con la circolare n. 43/E del 10 ottobre 2009 sono stati forniti chiarimenti in merito alla normativa - contenuta nell'articolo 13-bis del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 e successive modificazioni – volta a consentire l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero da soggetti residenti in Italia.

Ad integrazione della suddetta circolare, si forniscono ulteriori precisazioni in merito alle problematiche sollevate dai soggetti interessati e dalla stampa specializzata.

1. AMBITO SOGGETTIVO**1.1 Eredi**

D.: Quali sono le modalità di emersione per gli eredi?

R.: Se il decesso è avvenuto prima del 31 dicembre 2008, i beni sono detenuti all'estero direttamente dagli eredi che ne sono entrati in possesso dalla data di apertura della successione.

In tal caso il contribuente presenta la dichiarazione riservata a nome proprio quale contribuente interessato che sana le proprie violazioni del monitoraggio e quelle commesse dal *de cuius* negli anni precedenti, nonché l'imposta di successione dovuta sui beni ereditati e rimpatriati o regolarizzati.

In tal caso il contribuente allega alla dichiarazione riservata la dichiarazione di successione oppure rende apposita dichiarazione all'intermediario da cui risultano gli estremi dell'eredità da cui derivano le attività rimpatriate o regolarizzate.

Il conto aperto dagli eredi fruisce del regime di riservatezza.

Qualora, invece, il decesso sia avvenuto nel 2009, la dichiarazione riservata va presentata a nome del defunto secondo le modalità indicate nella circolare n. 43/E del 2009 e il conto non può fruire della segretezza.

1.2 Fondazione

D.: Una Fondazione di famiglia con sede in Liechtenstein, amministrata da un Consiglio di Fondazione composto da soggetti residenti in Italia, detiene liquidità e partecipazioni in società estere e italiane.

Tale fondazione al fine di rimpatriare i beni posseduti intende, previa richiesta del codice fiscale, presentare la dichiarazione riservata a nome proprio, sottoscritta da uno dei Consiglieri.

La Fondazione presenta tutte le caratteristiche tipiche di un *trust* irrevocabile di tipo misto (in parte trasparente con beneficiari individuati, in parte opaco), ad eccezione del fatto che i beni non sono intestati ad un *trustee*, bensì alla Fondazione stessa.

Si chiede conferma della correttezza della procedura e si chiede altresì come dovrà comportarsi la Fondazione successivamente allo scudo, e cioè se potrà comportarsi, ai fini della dichiarazione dei propri redditi e di quelli imputati per trasparenza ai beneficiari, come un *trust* misto, compilando gli appositi quadri del Modello Unico per gli Enti non commerciali.

R.: Come noto, i soggetti che presentano la dichiarazione riservata per l'emersione delle attività detenute all'estero in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale devono essere residenti in Italia ai fini fiscali. La Fondazione di cui al presente quesito potrebbe rientrare nell'ambito applicativo dell'articolo 73, comma 3, secondo periodo, del TUIR. Infatti, ai sensi di tale disposizione si considerano residenti in Italia, salvo prova contraria, i trust e **gli istituti aventi analogo**

contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli indicati in una lista di Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni (attualmente individuati dal decreto del Ministro del Finanze del 4 settembre 1996- cosiddetta *white list*) in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti in Italia.

Il Liechtenstein, Stato in cui è stata istituita la fondazione oggetto del quesito, non è compreso nel predetto decreto.

Il riferimento agli “*istituti aventi analogo contenuto*” presente nell’articolo del TUIR citato è stato evidentemente inserito dal legislatore al fine di impedire che tale disposizione, dettata da evidenti finalità anti-elusive, fosse facilmente aggirata utilizzando istituti nominalmente diversi dal *trust* ma con caratteristiche analoghe.

Pertanto, qualora la Fondazione, che, secondo quanto illustrato dal richiedente, ha caratteristiche analoghe al *trust*, sia stata istituita da almeno un soggetto residente in Italia ed abbia tra i beneficiari almeno un soggetto italiano potrà essere considerata un soggetto residente in Italia.

Una volta stabilito che la Fondazione è un soggetto residente in Italia si dovrà valutare se la stessa ha natura commerciale o non commerciale al fine di stabilire il corretto trattamento impositivo dei redditi prodotti e gli adempimenti ai quali la stessa sarà tenuta. Conseguentemente, nel caso in cui la fondazione possa essere considerata un ente non commerciale, la stessa potrà presentare direttamente la dichiarazione di emersione per le attività detenute all’estero.

Se, invece, non è possibile stabilire in Italia la residenza ai fini fiscali della Fondazione, l’emersione delle attività detenute all’estero potrà essere effettuata dai beneficiari italiani qualora ricorrano le condizioni indicate nella circolare n. 43/E del 2009 e secondo le modalità ivi illustrate.

1.3 CFC (Controlled Foreign Company)

1.3.1 Valorizzazione delle attività scudate dalla CFC

D.: Per quale importo devono essere valorizzate le attività che la CFC indicherà nella dichiarazione riservata presentata ai sensi del comma 7-bis dell'articolo 13-bis del D.L. n. 78 del 2009?

R.: Nel caso in cui le operazioni di emersione siano effettuate da una CFC dovranno essere presentate tante dichiarazioni riservate quanti sono i partecipanti persone fisiche che hanno interesse all'emersione stessa. L'importo da indicare in ciascuna dichiarazione non potrà eccedere la quota di patrimonio netto al 31 dicembre 2008 riferibile a ciascun partecipante, incrementata di eventuali finanziamenti alla CFC effettuati dal partecipante stesso. Tal importo complessivo potrà essere fatto valere dal partecipante agli effetti dello scudo.

In particolare, tale operazione di emersione regolarizza la posizione del partecipante sia con riferimento alle eventuali violazioni relative alla mancata indicazione nel modulo RW delle partecipazioni nella CFC, sia con riferimento alle violazioni relative alla mancata dichiarazione dei redditi riferibili alla partecipazione nella CFC.

Inoltre, l'imposta straordinaria corrisposta dalla CFC in relazione alla procedura di emersione rende non dovuto in capo al partecipante il pagamento della medesima imposta sul valore delle partecipazioni nella CFC e degli eventuali finanziamenti a quest'ultima effettuati dal partecipante medesimo, fino a concorrenza del valore delle attività indicate dalla CFC nella dichiarazione riservata.

L'effetto assorbente sopra indicato opera a condizione che la CFC faccia emergere attività corrispondenti all'intera quota di partecipazione della persona fisica residente.

Inoltre, l'effetto medesimo presuppone che il partecipante, nel sottoscrivere la dichiarazione riservata presentata dalla CFC, conferisca mandato all'intermediario di assumere in deposito, custodia o amministrazione le suddette quote di partecipazione nonché gli eventuali crediti per finanziamenti effettuati nei confronti della società. A tal fine, il partecipante allega una dichiarazione con la quale conferisce il predetto mandato all'intermediario ed attesta che il valore della quota di partecipazione e degli eventuali finanziamenti corrisponde al valore delle attività rimpatriate o regolarizzate dalla CFC.

In mancanza di detto mandato, le quote di partecipazioni e i crediti per finanziamenti devono essere assoggettati agli ordinari obblighi in materia di monitoraggio fiscale a decorrere dal periodo d'imposta 2009.

In caso di mancato rispetto delle condizioni precedentemente indicate, la dichiarazione riservata della CFC non assorbe l'emersione della partecipazione e dei finanziamenti del partecipante che, se ritiene, dovrà provvedere con separata dichiarazione riservata presentata a proprio nome e, ovviamente, con il pagamento della relativa imposta straordinaria.

Per gli utili conseguiti dalla CFC che non trovano riscontro nel patrimonio al 31 dicembre 2008, in quanto già distribuiti e confluiti in altre attività detenute all'estero, si applicano le disposizioni contenute nei commi precedenti al comma 7-bis e, pertanto, dette ulteriori attività estere potranno essere oggetto di autonome operazioni di emersione.

2. AMBITO OGGETTIVO

2.1 Fondo pensione estero

D.: Si chiede di sapere se un contribuente iscritto ad un fondo pensione estero che non ha indicato nel modulo RW ha violato la disciplina sul cosiddetto “monitoraggio fiscale”?

R.: Il residente fiscale italiano iscritto ad un fondo pensione estero ha l’obbligo di indicare l’ammontare dei contributi versati al fondo (consistenza) nella Sezione II del Modulo RW e i trasferimenti relativi ai contributi effettuati nel periodo d’imposta nella Sezione III del medesimo modulo. Nell’ipotesi in cui la forma pensionistica estera eroghi in via anticipata i rendimenti ovvero corrisponda prestazioni pensionistiche, i trasferimenti ad essi relativi vanno anch’essi indicati nella citata sezione III. Conseguentemente il mancato rispetto delle suddette indicazioni determina la violazione degli obblighi in materia di monitoraggio fiscale.

2.2 Stock option

D.: Si chiede di sapere se un contribuente a cui sono state assegnate *stock option* che hanno per oggetto partecipazioni in società estere doveva indicarle nel modulo RW nel periodo d’imposta di assegnazione.

R.: Si ritiene che i titoli o i diritti offerti ai lavoratori dipendenti che danno la possibilità di acquistare ad un determinato prezzo azioni della società estere con la quale il contribuente intrattiene il rapporto di lavoro o delle società controllate o controllanti, vanno indicati nel modulo RW solo nei casi in cui, al termine del periodo d’imposta, il prezzo di esercizio sia inferiore al valore corrente del

sottostante, perché soltanto in questo caso il beneficiario dispone di un valore all'estero.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui il piano di assegnazione delle *stock option* prevede che l'assegnatario non possa esercitare il proprio diritto finché non sia trascorso un determinato periodo (cd. *vesting period*), le stesse non devono essere indicate nel modulo RW fino a quando non sia spirato tale termine. Infatti, fino a quel momento il diritto è soggetto ad una sorta di condizione sospensiva.

L'obbligo di indicazione del modulo RW dei predetti diritti di opzione prescinde dal circostanza che essi siano o meno cedibili.

2.3 Finanziamenti infruttiferi

D.: Si chiede di conoscere se i finanziamenti a società estere non fruttiferi di interessi devono essere indicati nel modulo RW.

R.: I finanziamenti a società estere sono in astratto produttivi di redditi di capitale di fonte estera ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), del TUIR, nonché di redditi diversi di natura finanziaria a norma dell'articolo 67, comma 1, lettera c-*quinquies*), del TUIR. Trattandosi di attività finanziarie, si applica infatti la presunzione di fruttuosità di cui all'articolo 6 del D.L. n. 167 del 1990 salvo prova contraria.

Pertanto, considerato che è suscettibile di produrre redditi, il finanziamento anche se infruttifero va indicato nel modulo RW.

2.4 Metalli preziosi

D.: Nel caso in cui oggetto di rimpatrio siano metalli preziosi allo stato grezzo o monetato, si chiede conferma in merito alla possibilità di optare per l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 6 del decreto legislativo n. 461 del 1997.

R.: Si ritiene che i metalli preziosi allo stato grezzo o monetato una volta rimpatriati possano costituire oggetto di un rapporto di amministrazione di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, trattandosi di attività la cui cessione a titolo oneroso rientra tra i redditi diversi di natura finanziaria di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *c-ter*), del TUIR.

2.5 Quote Società Civile Immobiliare (SCI)

D.: Viene chiesto se è possibile regolarizzare/rimpatriare quote di una Società Civile Immobiliare (SCI) monegasca.

R.: Non è possibile regolarizzare le quote di una SCI monegasca in quanto il principato di Monaco non è un Paese che consente un effettivo scambio d'informazioni.

E', invece, possibile rimpatriare tali quote non solo attraverso la loro intestazione ad una società fiduciaria, ma anche mediante il conferimento a quest'ultima di un mandato all'amministrazione delle quote stesse.

L'amministrazione dovrà avere ad oggetto l'attuazione di un mandato, cioè il compimento di singoli atti giuridici di amministrazione del bene (atti di acquisto, di esercizio dei diritti di voto e altri diritti patrimoniali, alienazione ecc.). Attraverso tali atti la fiduciaria compie un'amministrazione avente ad oggetto la conservazione del patrimonio del cliente attraverso l'esercizio dei diritti spettanti a detto patrimonio.

Tale schema operativo può essere utilizzato anche ai fini del rimpatrio giuridico di immobili e diritti reali immobiliari.

2.6 Rimpatrio giuridico di attività patrimoniali

D.: Viene chiesto se nel caso del rimpatrio giuridico delle attività patrimoniali (tra cui gli immobili, le opere d'arte e i gioielli) permanga l'obbligo di indicare le stesse nel modulo RW.

R.: Come precisato nella circolare n. 43/E del 2009 il rimpatrio è realizzabile anche per quelle attività patrimoniali che, per loro natura, sono idonee a formare oggetto di un rapporto di custodia, deposito, amministrazione o gestione con gli intermediari abilitati.

Il rimpatrio giuridico al pari di quello materiale esonera il contribuente dall'indicazione nel modulo RW della dichiarazione dei redditi delle attività rimpatriate.

3. IMPOSTA STRAORDINARIA

3.1 Base imponibile dell'imposta

D.: Se il valore di un'attività finanziaria al 31 dicembre 2008 è pari a 1.000 e nel corso del 2009 il suo valore aumenta a 1.200 e il contribuente intende liquidare i titoli e rimpatriare il controvalore monetario, occorre calcolare il 5 per cento su 1.200 in quanto costituisce l'importo effettivamente rimpatriato?

R.: L'imposta straordinaria si applica sul valore delle attività detenute alla data del 31 dicembre 2008 ed indicato nella dichiarazione riservata (nell'esempio, 1.000). Sui redditi realizzati successivamente a tale data (nell'esempio, 200) sono dovute le

ordinarie imposte sui redditi anche avvalendosi dell'intervento dell'intermediario esercitando l'opzione di cui all'articolo 14, comma 8, del D.L. n. 350 del 2001 (criterio analitico o criterio presuntivo).

4. DICHIARAZIONE RISERVATA

4.1 Cartolarizzazione dell'immobile

D.: Qualora oggetto del rimpatrio siano partecipazioni che derivino dalla cartolarizzazione di un immobile, nel quadro B (distinta delle attività rimpatriate e/o regolarizzate) della dichiarazione riservata il contribuente deve compilare il rigo B2 (Altre attività finanziarie) o il rigo B3 (Beni immobili e diritti immobiliari)?

R.: Come specificato nella circolare n. 43/E del 2009 è consentita una forma di rimpatrio giuridico dell'immobile detenuto al 31 dicembre 2008 consistente nel conferimento dello stesso in una società costituita nel medesimo Paese in cui si trova l'immobile detenuto alla data del 5 agosto 2009 e nel conseguente rimpatrio delle partecipazioni. In tal caso, tuttavia, è necessario che il soggetto che effettua l'operazione di rimpatrio sia il proprietario delle attività conferite e che la società conferitaria non risulti intestataria di altri beni. In tal caso, trattandosi nella sostanza della regolarizzazione di un immobile può anche essere compilato il rigo B3, colonna 1, in luogo del rigo B2, colonna 1.

4.2 Valore delle attività

D.: Si chiede di confermare che il valore delle attività da indicare nella dichiarazione riservata, valido ai fini della determinazione dell'imposta straordinaria, deve essere compreso, sia per le attività finanziarie sia per le attività patrimoniali, a scelta del

contribuente, tra il costo sostenuto per l'acquisizione dell'attività oggetto di emersione ed il valore della medesima attività.

R.: Il valore delle attività e degli investimenti da indicare nella dichiarazione riservata deve essere compreso tra il costo di acquisto e il valore corrente alla data del 31 dicembre 2008. Il costo d'acquisto deve essere supportato da documentazione probatoria e il valore corrente deve essere supportato dalle quotazioni rilevate in mercati regolamentati ovvero da apposita valorizzazione effettuata da parte dell'interessato.

4.3 Parziale rimpatrio del controvalore dei titoli detenuti al 31/12/2008

D.: Un contribuente deteneva all'estero al 31 dicembre 2008 un titolo il cui costo documentato era 1.000. Nel 2009 il titolo viene ceduto a 1.200, di cui 600 vengono spesi all'estero e il residuo ammontare viene rimpatriato in denaro. Quale valore deve essere indicato nella dichiarazione riservata?

R.: L'importo da indicare nella dichiarazione riservata non può essere superiore a quanto effettivamente viene rimpatriato (nell'esempio, 600). Inoltre, il contribuente può optare per l'applicazione delle imposte sui redditi percepiti dal 1° gennaio 2009 alla data del rimpatrio (nell'esempio, 200) tramite l'intermediario ai sensi dell'articolo 14, comma 8, del D.L. n. 350 del 2001.

4.4 Valore dei titoli obbligazionari

D.: Qualora oggetto del rimpatrio siano attività soggette alla disciplina del decreto legislativo n. 239 del 1996, si chiede di sapere quale debba essere il valore da indicare nella dichiarazione riservata.

R.: Il valore dei titoli obbligazionari di cui al decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239 da indicare nella dichiarazione riservata deve essere comprensivo degli interessi maturati (e non ancora percepiti) fino alla data del rimpatrio. La tassazione dei relativi proventi sulla base della richiamata disciplina si renderà applicabile dal momento del deposito dei titoli in Italia.

4.5 Cause ostative al completamento delle operazioni entro il termine

D.: Cosa si intende per mancata conclusione delle operazioni di emersione per “cause oggettive non dipendenti dalla volontà del contribuente”? L’intermediario deve inoltre verificare la sussistenza delle cause ostative rappresentate dal contribuente al momento della presentazione riservata?

R.: Per l’individuazione delle cause ostative si può fare riferimento alla casistica elencata a titolo esemplificativo nella circolare n. 24/E del 13 marzo 2002.

In caso di rimpatrio:

- ritardi nel materiale trasferimento delle attività da parte degli intermediari non residenti (ad esempio, ritardi nell’esecuzione dei bonifici transfrontalieri o nell’incasso di assegni);
- necessità di attendere la scadenza di eventuali operazioni a termine già effettuate dall’interessato con riferimento alle attività destinate al rimpatrio;
- necessità di completare le operazioni di liquidazione delle attività ai fini del rimpatrio del relativo controvalore;
- necessità di attendere l’acquisizione della documentazione attestante la titolarità delle partecipazioni non rappresentate da titoli.

In caso di regolarizzazione:

- necessità di attendere l'esatta individuazione della composizione delle attività da regolarizzare da parte dell'intermediario non residente;
- necessità di acquisire la documentazione dell'intermediario non residente attestante l'esistenza delle attività finanziarie da regolarizzare;
- necessità di acquisire la formale redazione delle eventuali perizie di stima al fine di attestare il valore delle attività da regolarizzare diverse da quelle finanziarie (tra i quali, gioielli, oggetti d'arte, immobili).

Al riguardo, si precisa che gli intermediari non assumono alcuna responsabilità circa la veridicità delle predette cause ostative, la cui responsabilità rimane esclusivamente a carico dell'interessato.

Tuttavia, si richiama l'attenzione sulla circostanza che entro il 15 dicembre 2009 il contribuente, oltre ad aver corrisposto l'imposta straordinaria all'intermediario, deve aver avviato le procedure necessarie a consentire l'effettivo rimpatrio e/o la regolarizzazione delle attività detenute all'estero, ossia, ad esempio, deve aver dato l'ordine di liquidazione delle attività.

4.6 Data di rilascio della dichiarazione riservata

D.: Si chiede di chiarire quale sia il momento in cui l'intermediario abilitato deve rilasciare copia della dichiarazione riservata.

R.: Si ritiene che l'intermediario abilitato debba rilasciare la copia della dichiarazione riservata solo dopo il pagamento dell'imposta straordinaria e, in caso di rimpatrio, solo dopo la ricezione in deposito delle attività emerse.

In presenza di cause ostative, si ritiene che l'intermediario debba rilasciare la suddetta copia che evidenzia l'importo sul quale è stata corrisposta l'imposta

straordinaria, nonché la presenza di tali cause. Alla rimozione di queste ultime, la dichiarazione riservata originariamente presentata deve essere sostituita da una nuova dichiarazione che evidenzia l'importo effettivamente rimpatriato. Su tale ultimo importo si producono gli effetti dello scudo fiscale anche qualora sia intervenuta un'attività di controllo nel periodo intercorrente tra la prima e la seconda dichiarazione.

In sostanza, la definizione degli importi per i quali opera lo scudo fiscale è sospesa fino alla data di rilascio della seconda dichiarazione riservata.

4.7 Valore delle attività in presenza di cause ostative

D.: Un contribuente rimpatria attività finanziarie in presenza di cause ostative attribuendo a tali attività un valore al 31 dicembre 2008 di 100 e su tale importo paga l'imposta straordinaria nella misura del 5 per cento. Cosa succede se, rimosse tali cause, il valore delle attività rimpatriate è pari a 120 ovvero se il valore delle attività rimpatriate è invece pari a 80?

R.: Come già chiarito nella circolare n. 24/E del 13 marzo 2002 , gli effetti della dichiarazione riservata sono limitati agli *“importi effettivamente rimpatriati o regolarizzati”*.

Pertanto, qualora l'importo sul quale è stata calcolata l'imposta straordinaria e indicato nella dichiarazione riservata (nell'esempio, 100) sia inferiore a quello delle attività effettivamente rimpatriate o regolarizzate (nell'esempio, 120), il maggior importo emerso (nell'esempio, 20) deve essere attribuito ai proventi percepiti dal 1° gennaio 2009 e fino alla data del completamento della procedura di emersione.

Viceversa, nel caso in cui il valore in relazione al quale viene corrisposta l'imposta straordinaria (nell'esempio, 100) sia superiore a quanto effettivamente emerso (nell'esempio, 80), gli effetti della dichiarazione riservata sono limitati agli importi

effettivamente rimpatriati che verranno indicati in via definitiva nella dichiarazione riservata.

In tale ipotesi, l'imposta versata in eccedenza dal contribuente viene restituita all'interessato dall'intermediario con possibilità, per quest'ultimo, di procedere allo scomputo dell'importo restituito dai versamenti successivi di imposta straordinaria ai sensi del D.P.R. n. 445 del 1997 ovvero di richiedere il rimborso dell'importo stesso.

4.8 Modello di dichiarazione riservata da utilizzare

D.: Un contribuente ha presentato una dichiarazione riservata entro il 28 ottobre 2009, utilizzando il modello disponibile a tale data, e non ha ancora ricevuto la copia da parte dell'intermediario. Qualora ci siano cause ostative al rimpatrio delle attività oggetto di emersione deve presentare una nuova dichiarazione riservata utilizzando il modello disponibile dal 29 ottobre 2009 o è sufficiente che alla dichiarazione già presentata sia allegata una dichiarazione che riproduca la formulazione contenuta nel nuovo modello?

R.: Il contribuente può considerare validamente presentata la dichiarazione di emersione redatta secondo il modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 settembre 2009. Tuttavia, considerato che si è in presenza di cause ostative, il contribuente deve integrare la dichiarazione già presentata all'intermediario con un'attestazione che contenga la formulazione presente nel modello di dichiarazione riservata approvato con il successivo provvedimento del 28 ottobre 2009, ossia: "Le operazioni di rimpatrio e/o regolarizzazione delle attività detenute all'estero non possono essere concluse entro il 15 dicembre 2009 per cause oggettive non dipendenti dalla mia volontà. Dichiaro

di aver avviato entro la data di scadenza le procedure necessarie a consentire l'effettivo rimpatrio e/o regolarizzazione entro un termine congruo”.

5. RIMPATRIO

5.1 Rimpatrio giuridico

D.: Premesso che il rimpatrio può essere attuato anche con l'intervento di società fiduciarie residenti in Italia, si chiede di confermare che tale procedura sia attuabile sia per le attività finanziarie, sia per le attività patrimoniali e tra queste ultime, in particolare, per gli immobili, i diritti immobiliari ed i beni immateriali (ad esempio marchi e brevetti).

R.: Il rimpatrio giuridico può avere ad oggetto sia attività finanziarie che investimenti di natura diversa tra cui anche i beni immateriali. In particolare, come già chiarito, nel caso di intervento di una fiduciaria si può procedere attraverso l'intestazione a quest'ultima delle attività detenute all'estero dal contribuente ovvero, anche senza intestazione, mediante il conferimento alla fiduciaria stessa di un mandato all'amministrazione delle attività. Attraverso tale procedura l'intermediario si impegna ad applicare, ove previsto, le ritenute e le imposte sostitutive dovute e ad effettuare le comunicazioni all'Amministrazione finanziaria.

6. REDDITI DERIVANTI DALLE ATTIVITÀ FINANZIARIE RIMPATRIATE

6.1 Modalità di calcolo del reddito presuntivo

D.: Viene chiesto se, ai fini della determinazione del reddito presuntivo il tasso medio debba essere applicato al valore delle attività indicato nella dichiarazione

riservata (ad esempio, 100) ovvero al valore delle attività effettivamente rimpatriate (ad esempio, 120).

R.: In alternativa al criterio analitico di determinazione dei redditi derivanti dalle attività finanziarie rimpatriate, percepiti dal 1° gennaio 2009 e fino alla data di emersione delle attività, può essere utilizzato il criterio presuntivo di cui all'articolo 6 del decreto legge n. 167 del 1990. Tale criterio consente di applicare un tasso medio ai fini della determinazione presuntiva della redditività delle attività rimpatriate, prescindendo dall'ammontare dei proventi effettivamente percepito.

Il tasso medio deve essere applicato sul valore delle attività indicato nella dichiarazione riservata (nell'esempio, 100), quale "patrimonio" dal quale deriva il reddito (sebbene determinato presuntivamente).

Considerare, infatti, il valore delle attività effettivamente rimpatriate (nell'esempio, 120) per determinare il reddito presuntivamente conseguito comporterebbe l'effettuazione del calcolo su un importo già comprensivo dei redditi realizzati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2009 e la data di presentazione della dichiarazione riservata.

Si fa presente, inoltre, che i redditi effettivamente conseguiti (nell'esempio, 20) anche se eccedenti l'importo determinato sulla base del criterio presuntivo usufruiscono del regime della riservatezza.

6.2 OICVM esteri non armonizzati

D.: Si chiede se sia possibile applicare la tassazione presuntiva tramite l'intermediario dei redditi derivanti da OICVM esteri non armonizzati percepiti dal 1° gennaio 2009 e fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata e cosa succede per quelli percepiti successivamente al rimpatrio, considerato che non è stata approvata la norma contenuta nel decreto legge n. 135 del 2009 (cosiddetto

decreto “salva infrazioni”) che rendeva definitiva la tassazione di detti proventi dal 1° gennaio 2010.

R.: Il trattamento fiscale stabilito per i proventi derivanti dalla partecipazione ad OICVM di diritto estero non armonizzati dai commi 5 e 6 dell’articolo 10-ter della legge n. 77 del 1983, prevede l’inclusione di tali proventi nel reddito complessivo del sottoscrittore con applicazione di una ritenuta del 12,50 per cento a titolo di acconto qualora i proventi siano percepiti per il tramite di un sostituto d’imposta residente.

Pertanto, per i proventi percepiti dal 1° gennaio 2009 e fino all’emersione delle predette attività finanziarie è possibile optare per la tassazione tramite l’intermediario anche sulla base criterio presuntivo indicato nell’articolo 6 del D.L. n. 167 del 1990 e con l’applicazione dell’imposta sostitutiva del 27 per cento.

Tuttavia, una volta rimpatriate tali attività, i relativi proventi rimangono soggetti alla predetta ritenuta a titolo d’acconto e non possono usufruire del regime della riservatezza.

7. REDDITI E PLUSVALENZE PRODOTTI SUCCESSIVAMENTE AL RIMPATRIO

7.1 Polizze assicurative estere

D.: Un soggetto intende rimpatriare una polizza vita rivolgendosi ad una società fiduciaria. Più precisamente si tratta di una polizza vita emessa da una compagnia di assicurazione estera che opera in Italia in regime di libera prestazione di servizi e che non ha optato per l’applicazione dell’imposta sostitutiva del 12,5% ai sensi dell’articolo 26-ter del D.P.R. 600 del 1973.

La società fiduciaria può applicare detta imposta sostitutiva sui rendimenti finanziari che derivano da tali contratti di assicurazione realizzati successivamente al rimpatrio?

R.: Con la circolare n. 43/E del 2009 è stato chiarito che tra le fattispecie che l'interessato può comunicare all'intermediario, al fine di avvalersi della tassazione ai sensi dell'articolo 14, comma 8, del D.L. n. 350 del 2001, vi rientrano anche i redditi compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione stipulati con imprese di assicurazione estere di cui all'articolo 44, comma 1, lettera *g-quater*), del TUIR.

In sostanza, quindi, in deroga alle ordinarie previsioni contenute nelle disposizioni procedurali in materia, l'intermediario può applicare la ritenuta specificamente prevista per i redditi percepiti nel periodo che va dal 1° gennaio 2009 alla data di emersione delle attività finanziarie estere.

Tuttavia, tale deroga non può essere estesa ai redditi percepiti successivamente a tale periodo. Come, infatti, più volte ribadito l'unico sostituto d'imposta abilitato all'applicazione della ritenuta di cui al citato articolo 26-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 è l'impresa di assicurazione estera (cfr. risoluzioni n. 144/E del 13 maggio 2002, n. 215/E del 4 luglio 2002 e n. 394/E del 24 dicembre 2002). Pertanto, qualora l'impresa di assicurazione (o il sostituto d'imposta dalla stessa nominato quale rappresentante fiscale) non applichi la predetta ritenuta, si rende applicabile l'articolo 18 del TUIR, con conseguente obbligo del contribuente di compilare la dichiarazione dei redditi ai fini della autoliquidazione dell'imposta; in tal caso il contribuente è tenuto anche agli obblighi dichiarativi derivanti dalle disposizioni relative al monitoraggio fiscale contenute nell'articolo 4 del D.L. n. 167 del 1990 (cfr. circolare n. 62/E del 31 dicembre 2003).

7.2 Costo fiscalmente riconosciuto delle attività rimpatriate

D.: Si chiede di confermare che il valore fiscalmente riconosciuto delle attività rimpatriate, valido ai fini della determinazione delle imposte dovute in relazione a presupposti reddituali che dovessero verificarsi successivamente all'emersione (ad esempio cessione a titolo oneroso), deve essere determinato, sia per le attività finanziarie diverse dal denaro, sia per le attività patrimoniali, in misura pari al costo sostenuto per l'acquisizione dell'attività oggetto di emersione ovvero, in difetto di evidenze documentali relative a detto costo, in misura non superiore al valore della medesima attività alla data dell'emersione quale considerato ai fini della determinazione dell'imposta straordinaria ed indicato nella dichiarazione riservata.

R.: Con riguardo alla determinazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria eventualmente realizzati dal contribuente dopo avere effettuato il rimpatrio, ai sensi del comma 5-bis dell'articolo 14 del D.L. n. 350 del 2001, possono essere anche derogati gli ordinari criteri di determinazione dei redditi stabiliti dal TUIR. In particolare, il contribuente - in mancanza della documentazione di acquisto - può assumere alternativamente, quale costo fiscalmente rilevante:

- il valore autocertificato all'intermediario, che non può in ogni caso superare il valore normale determinato sulla base dei criteri generali stabiliti dall'articolo 9 del TUIR alla data di effettuazione dell'operazione di emersione (ossia la media dei valori dei trenta giorni precedenti il rimpatrio);
- l'importo dichiarato nella dichiarazione riservata.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, rimane ferma la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti per effetto di operazioni, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni o i rapporti di cui all'articolo 67, comma 1, lettere da *c*) a *c-quinquies*), del TUIR.

8. CAUSE OSTATIVE

8.1 Richieste tramite PEC (Posta Elettronica Certificata)

D.: Il contribuente che sia stato informato dalla propria banca che l'Amministrazione Finanziaria ha chiesto dati e notizie sui suoi rapporti di conto corrente, può procedere all'emersione delle attività detenute all'estero?

R.: Non è ravvisabile quale causa ostativa all'efficacia dello scudo fiscale la "notizia" della richiesta istruttoria che i soggetti terzi indicati nell'articolo 32, primo comma, n. 7), del D.P.R. n. 600 del 1973 destinatari della stessa, devono immediatamente dare al soggetto verificato, in forza del disposto di cui all'ultimo periodo della citata disposizione, in quanto si tratta di una "informativa" che non può ritenersi idonea a soddisfare il requisito della "formale conoscenza" da parte del contribuente dell'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria. La comunicazione effettuata dall'intermediario finanziario proviene, infatti, da un soggetto diverso dall'Amministrazione finanziaria, non è richiesta alcuna forma specifica per la sua comunicazione al contribuente ed infine la norma non prevede alcuna conseguenza per l'inosservanza di tale obbligo di comunicazione.

8.2 Questionario relativo alle disponibilità costituite all'estero

D.: Laddove un soggetto abbia ricevuto il "*questionario relativo alle disponibilità costituite all'estero*" può avvalersi delle procedure di emersione delle attività detenute all'estero?

R.: La Circolare n. 43/E del 2009 ha precisato che, ai sensi del comma 4 dell'articolo 13-bis del decreto legge n. 78 del 2009, le operazioni di emersione non producono gli effetti previsti dalla norma in tutte le ipotesi in cui, alla data di

presentazione della dichiarazione riservata, siano stati “portati formalmente a conoscenza” del contribuente inviti, questionari e richieste di cui all’articolo 32, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973. Al riguardo è stato, altresì, precisato che “per formale conoscenza si intende la notifica degli stessi”.

Pertanto, il soggetto al quale sia stato notificato il “questionario relativo alle disponibilità costituite all’estero”, inviato ai sensi del citato articolo 32, e abbia detenuto alcuni degli investimenti ovvero compiuto alcuna delle operazioni finanziarie indicate in dettaglio nei quesiti da 1 a 5 del questionario stesso non può procedere all’effettuazione delle operazioni di regolarizzazione o rimpatrio di cui all’articolo 13-bis.

8.3 Questionario ricevuto dopo la presentazione della dichiarazione riservata

D.: Un soggetto che, successivamente all’avvenuta adesione alle procedure di emersione delle attività detenute all’estero, riceva il “questionario relativo alle disponibilità costituite all’estero”, è tenuto alla compilazione e restituzione dello stesso?

R.: Come noto, l’inibizione dei poteri di accertamento è prevista limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o altre attività costituite all’estero e oggetto di rimpatrio o regolarizzazione. Tale preclusione si riferisce in ogni caso a presupposti verificatisi fino al 31 dicembre 2008.

La notifica al contribuente di inviti e questionari di cui all’articolo 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 rientra tra le attività istruttorie prodromiche all’accertamento, attraverso la quale gli uffici finanziari possono richiedere dati e notizie afferenti a situazioni fiscalmente rilevanti.

Pertanto, i destinatari del “questionario relativo alle disponibilità costituite all’estero” sono tenuti, in ogni caso, a restituire il questionario stesso compilato

limitatamente agli investimenti ovvero alle operazioni finanziarie in esso indicati (quesiti dal numero 1 al 5), salvo opporre agli organi competenti l'avvenuto rimpatrio o regolarizzazione di attività detenute all'estero entro i trenta giorni successivi alla notifica del questionario stesso.

9. EFFETTI DEL RIMPATRIO E DELLA REGOLARIZZAZIONE

9.1 Emersione di attività di soggetti riconducibili al contribuente

D.: Si chiede di conoscere se nell'ipotesi di una società a ristretta base azionaria i cui soci abbiano costituito all'estero disponibilità riferibili all'attività dell'oggetto giuridico, gli effetti dello scudo fiscale possano precludere l'accertamento nei confronti della società, posto che ai sensi dell'articolo 37, penultimo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973, il reddito andrebbe imputato non alla società ma, *pro quota*, ai soci.

R.: Come noto, ai sensi del comma 3 dell'articolo 13-*bis* del D.L. n. 78 del 2009, le operazioni di emersione non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente in ogni sede amministrativa o giudiziaria, civile, amministrativa ovvero tributaria, in via autonoma o addizionale, con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge n. 103 del 2009 (4 ottobre 2009).

Nella circolare n. 43/E del 2009 è stato chiarito che, ai soli fini tributari, tale divieto vale con riferimento non solo ai procedimenti direttamente riferibili al contribuente che ha effettuato le operazioni di emersione, ma anche a quelli concernenti soggetti riconducibili al contribuente stesso in qualità di *dominus*.

Pertanto, ad esempio, è stato precisato che le operazioni di rimpatrio o di regolarizzazione effettuate dal *dominus* di una società di capitali non possono essere

utilizzate ai fini dell'avvio o nell'ambito di un'attività di controllo fiscale nei confronti della medesima società.

Tuttavia, tali operazioni di emersione non producono effetti di copertura con riferimento ad eventuali accertamenti effettuati nei confronti della società stessa. L'articolo 37, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 si riferisce alle ipotesi di interposizione fittizia che vanno definite in base ai principi indicati nella circolare n. 43/E.

10. SANZIONI

10.1 Dichiarazione omessa e dichiarazione integrativa

D.: Nel caso in cui entro 90 giorni dal 30 settembre 2009 viene presentata la dichiarazione relativa ai redditi del 2008 che non è stata presentata nei termini ovvero nel caso in cui venga integrata la dichiarazione presentata inserendo il modulo RW che originariamente non era stato compilato, quali sanzioni sono dovute?

R.: In caso di presentazione, con ritardo non superiore a 90 giorni, della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2008, nella quale andava compilato anche il modulo RW, qualora non siano dovute imposte, la sanzione da versare in sede di ravvedimento è pari a 21 euro (euro 258 ridotto ad un dodicesimo).

Se, invece, dalla dichiarazione risulta un'imposta dovuta la tardiva presentazione della medesima è regolarizzabile con il pagamento di una sanzione pari ad un dodicesimo del 120 per cento dell'imposta dovuta (con un minimo di 21 euro).

Rimane fermo l'obbligo di pagare, nello stesso termine di novanta giorni, l'imposta non versata, unitamente ai relativi interessi legali calcolati giorno per giorno.

In entrambi i casi, è altresì dovuta in misura ridotta la sanzione specificamente prevista per l'omissione relativa alla mancata presentazione del modulo RW, pari al 10 per cento degli importi non dichiarati.

Nel caso in cui nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2008 non sia stato compilato il modulo RW, la violazione può essere sanata entro il termine del ravvedimento operoso, con il versamento, in misura ridotta, della sanzione specifica del 10 per cento degli importi non indicati.

Qualora sia stata omessa anche la dichiarazione dei redditi derivanti dalle attività estere, sono dovute la maggiore imposta non versata, i relativi interessi, nonché la sanzione in misura ridotta per infedele dichiarazione.

Con riferimento ai lavoratori all'estero, per le disponibilità detenute all'estero mediante l'accredito di stipendi o altri emolumenti derivanti dalle attività di lavoro dipendente ivi prestato, sono stati forniti specifici chiarimenti con la circolare n. 48/E del 17 novembre 2009.

* * *

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