



## **Informativa n. 25**

del 29 ottobre 2009

### **Emersione di attività patrimoniali e finanziarie illecitamente detenute all'estero (c.d. "scudo fiscale-ter")**

#### **INDICE**

<b>1</b>	<b>Premessa</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Soggetti interessati</b> .....	<b>3</b>
2.1	<i>Soggetti fittiziamente interposti</i> .....	3
2.2	<i>Trust</i> .....	3
2.3	<i>Eredi e curatori dell'eredità giacente</i> .....	3
2.4	<i>Attività detenute in comunione</i> .....	4
2.5	<i>Società controllate e collegate estere</i> .....	4
<b>3</b>	<b>Presupposti per l'adesione alla sanatoria</b> .....	<b>4</b>
3.1	<i>Requisito della residenza</i> .....	4
3.2	<i>Violazione delle disposizioni sul "monitoraggio fiscale"</i> .....	4
3.2.1	<i>Immobili situati all'estero e investimenti di natura non finanziaria</i> .....	5
3.2.2	<i>Nuova impostazione in materia di monitoraggio fiscale a partire da UNICO 2010</i> .....	5
<b>4</b>	<b>Cause ostative all'emersione</b> .....	<b>6</b>
<b>5</b>	<b>Rimpatrio</b> .....	<b>6</b>
5.1	<i>Trasporto al seguito</i> .....	6
5.2	<i>Attività finanziarie intestate a società fiduciarie</i> .....	6
5.3	<i>Rimpatrio giuridico</i> .....	6
5.4	<i>Rimpatrio di attività patrimoniali</i> .....	7
<b>6</b>	<b>Regolarizzazione</b> .....	<b>7</b>
6.1	<i>Detenzione delle attività in uno Stato collaborativo</i> .....	7
6.2	<i>Attività finanziarie depositate all'estero</i> .....	8
6.3	<i>Attività non aventi natura finanziaria</i> .....	8
<b>7</b>	<b>Presentazione della dichiarazione riservata</b> .....	<b>8</b>
7.1	<i>Modello di dichiarazione riservata</i> .....	9
7.2	<i>Valorizzazione delle attività finanziarie</i> .....	9

7.3	<i>Valorizzazione delle attività diverse da quelle finanziarie</i>	9
7.4	<i>Sottoscrizione</i>	9
<b>8</b>	<b>Imposta straordinaria e perfezionamento dell'emersione</b>	<b>9</b>
8.1	<i>Applicazione dell'imposta</i>	9
8.2	<i>Scomputo di perdite, ritenute o crediti</i>	10
8.3	<i>Divieto di compensazione</i>	10
8.4	<i>Perfezionamento dell'adesione alla sanatoria</i>	10
<b>9</b>	<b>Effetti dell'adesione allo scudo fiscale</b>	<b>10</b>
9.1	<i>Tributi oggetto dello scudo</i>	10
9.2	<i>Riservatezza dei dati relativi all'emersione</i>	11
9.3	<i>Esonero dall'obbligo di compilazione del modulo RW</i>	11
9.4	<i>Copertura penale</i>	11
9.5	<i>Segnalazioni antiriciclaggio</i>	11
<b>10</b>	<b>Redditi derivanti dalle attività finanziarie rimpatriate</b>	<b>11</b>
10.1	<i>Ambito di applicazione</i>	12
10.2	<i>Determinazione del reddito in via analitica</i>	12
10.3	<i>Determinazione del reddito mediante il criterio presuntivo</i>	12
<b>11</b>	<b>Redditi e plusvalenze prodotti successivamente al rimpatrio</b>	<b>12</b>
11.1	<i>Determinazione dei redditi di natura finanziaria</i>	12
11.2	<i>Attività diverse da quelle finanziarie</i>	13
<b>12</b>	<b>Modifiche alla disciplina sanzionatoria in materia di monitoraggio</b>	<b>13</b>

## 1 PREMESSA

L'art. 13-*bis* del DL 1.7.2009 n. 78 convertito nella L. 3.8.2009 n. 102, come modificato dal DL 3.8.2009 n. 103 convertito nella L. 3.10.2009 n. 141, consente a taluni soggetti residenti in Italia di far emergere le attività finanziarie o patrimoniali detenute all'estero in violazione delle norme sul c.d. "monitoraggio fiscale" (DL 28.6.90 n. 167 convertito nella L. 4.8.90 n. 227), procedendo al loro rimpatrio o alla loro regolarizzazione (c.d. "scudo fiscale-*ter*").

L'emersione delle attività estere si attua con il versamento di un'imposta straordinaria pari al 5% dell'importo indicato nell'apposita dichiarazione riservata e produce effetti estintivi delle violazioni di natura tributaria e previdenziale relativamente agli importi dichiarati.

L'imposta si applica sulle attività finanziarie e patrimoniali:

- detenute a partire da una data non successiva al 31.12.2008;
- rimpatriate ovvero regolarizzate a partire dal 15.9.2009 e fino al 15.12.2009.

## 2 SOGGETTI INTERESSATI

I soggetti destinatari dello "scudo fiscale-*ter*" sono quelli residenti ed interessati dalla normativa sul c.d. "monitoraggio fiscale", ossia:

- le persone fisiche;
- gli enti, compresi i trust, che non svolgono in via esclusiva o principale attività commerciali;
- le società semplici e le associazioni equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR.

In tale ambito soggettivo sono ricomprese le persone fisiche titolari di reddito d'impresa (anche in contabilità ordinaria) o di lavoro autonomo.

Restano, invece, esclusi gli enti commerciali, nonché le società commerciali, siano esse di persone (snc, sas) o di capitali (es. srl, spa).

### 2.1 SOGGETTI FITTIZIAMENTE INTERPOSTI

È consentita l'emersione delle attività illecitamente detenute all'estero tramite:

- interposta persona;
- società fiduciarie.

### 2.2 TRUST

Con riferimento al *trust*, la circ. Agenzia delle Entrate 10.10.2009 n. 43 (§ 1) ha chiarito che:

- in presenza di un *trust* interposto fittiziamente, la dichiarazione di emersione deve essere presentata dal soggetto (disponente o beneficiario) che risulta l'effettivo possessore dei beni;
- in caso di *trust* non interposto fittiziamente, la dichiarazione di emersione deve essere presentata dal *trustee* in qualità di soggetto tenuto ad assolvere tutti gli adempimenti fiscali del *trust*.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, si è in presenza di un *trust* interposto fittiziamente nelle ipotesi in cui le attività facenti parte del patrimonio del *trust* continuano ad essere a disposizione del disponente oppure rientrano nella disponibilità dei beneficiari.

Nel caso di *trust* non fittiziamente interposto, gli effetti della dichiarazione di emersione presentata dal *trustee* si producono in capo ai beneficiari nei limiti e con esclusivo riferimento ai redditi attribuiti per trasparenza dal *trust* medesimo.

### 2.3 EREDI E CURATORI DELL'EREDITÀ GIACENTE

Fra i soggetti che possono presentare la dichiarazione di emersione sono da comprendere gli eredi e i curatori dell'eredità giacente.

Nel caso in cui il titolare delle attività sia deceduto dopo il 31.12.2008 e non abbia presentato la dichiarazione riservata, gli eredi possono presentare la dichiarazione per il defunto sempreché questi possedesse i requisiti richiesti per l'adesione alla sanatoria.

Se, invece, il titolare delle attività detenute all'estero è deceduto entro il 31.12.2008, gli eredi possono presentare la dichiarazione riservata:

- a proprio nome;
- ciascuno per la propria quota di eredità.

Ovviamente, occorre che si verifichino in capo agli eredi tutti i presupposti previsti per l'adesione alla sanatoria.

#### **2.4 ATTIVITÀ DETENUTE IN COMUNIONE**

L'emersione può riguardare anche attività detenute in comunione da più soggetti.

In tal caso, la dichiarazione riservata deve essere presentata da ciascuno dei soggetti interessati, per la quota parte di propria competenza

#### **2.5 SOCIETÀ CONTROLLATE E COLLEGATE ESTERE**

Possono effettuare il rimpatrio o la regolarizzazione anche le imprese estere controllate o collegate per le quali i soggetti partecipanti applicano il regime delle *Controlled Foreign Companies* (CFC), a condizione che il soggetto che detiene il controllo o il collegamento rientri tra quelli interessati dalla normativa relativa al monitoraggio fiscale (persone fisiche, enti non commerciali, società semplici ed equiparate).

In tal caso, nonostante l'adesione allo scudo fiscale-*ter* venga effettuata dalla CFC, gli effetti della sanatoria riguarderanno i soggetti partecipanti in qualità di persone fisiche, di enti non commerciali oppure di società semplici e di enti ad esse equiparati.

### **3 PRESUPPOSTI PER L'ADESIONE ALLA SANATORIA**

Affinché sia possibile beneficiare dello scudo fiscale-*ter*, per il rimpatrio o la regolarizzazione delle attività detenute all'estero, occorre contestualmente:

- possedere la residenza nel territorio dello Stato italiano;
- aver violato le disposizioni in materia di monitoraggio fiscale riguardanti attività possedute all'estero da una data non successiva al 31.12.2008.

È possibile, inoltre, aderire alla sanatoria se si sono violate le norme relative al trasporto al seguito di denaro, titoli e valori mobiliari.

#### **3.1 REQUISITO DELLA RESIDENZA**

Ai fini dell'accesso alla sanatoria, i soggetti interessati devono essere (o essere considerati) residenti nel territorio dello Stato.

Il requisito in esame deve sussistere per il periodo di imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione riservata di adesione alla sanatoria e, dunque, nel 2009.

I soggetti che non sono residenti in Italia nel 2009, invece, non possono accedere alla procedura di sanatoria, anche se gli stessi sono stati residenti in Italia nei periodi di imposta precedenti.

#### **3.2 VIOLAZIONE DELLE DISPOSIZIONI SUL "MONITORAGGIO FISCALE"**

Il "monitoraggio fiscale" consiste in un sistema di controlli delle transazioni finanziarie da e verso l'estero, nonché degli investimenti e delle attività finanziarie detenute all'estero attraverso cui si possono conseguire redditi di fonte estera imponibili in Italia, effettuati da quei soggetti, residenti nel territorio dello Stato, che si potrebbero altrimenti sottrarre alla possibilità di indagine da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il sistema di controlli in argomento si concretizza nell'obbligo di compilazione del modulo RW della dichiarazione dei redditi, il quale sussiste:

- se siano stati effettuati trasferimenti (non al seguito) da o verso l'estero di denaro, certificati di serie o di massa o titoli effettuati attraverso soggetti non residenti in Italia, senza l'intervento di intermediari residenti, che, nel corso dell'anno, complessivamente considerato, abbiano superato l'importo di 10.000,00 euro (sezione I del modulo RW);

- se siano stati detenuti al termine del periodo d'imposta, per un ammontare complessivo superiore a 10.000,00 euro, investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia. Si tratta, quindi, di indicare la consistenza di tali investimenti e attività al 31 dicembre anche se nell'anno non si sono avute movimentazioni (sezione II del modulo RW);
- se siano stati effettuati trasferimenti da, verso e sull'estero che, nel corso dell'anno, cumulativamente considerati, abbiano superato 10.000,00 euro, aventi per oggetto gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria di cui al punto precedente (sezione III del modulo RW).

Per la detenzione di investimenti e di attività finanziarie all'estero (sezione II), nonché per i relativi trasferimenti (sezione III), la disciplina produce i suoi effetti indipendentemente dall'origine delle attività finanziarie e degli investimenti detenuti all'estero (per esempio, donazione o successione) e dalla circostanza che il trasferimento sia stato effettuato tramite un intermediario residente o non residente o in forma diretta tramite trasporto al seguito.

La circ. Agenzia delle Entrate 10.10.2009 n. 43 (§ 1) contiene due eccezioni relativamente ai soggetti residenti in Italia in merito alla compilazione del modulo RW. Si tratta:

- dei contribuenti la cui residenza fiscale in Italia sia determinata in base ad accordi internazionali ratificati in Italia e che prestano in via continuativa attività lavorative presso organismi comunitari;
- dei residenti nel comune di Campione d'Italia.

Con riguardo alla prima tipologia di soggetti, l'esclusione è limitata alle disponibilità costituite all'estero mediante l'accredito degli stipendi o altri emolumenti derivanti da tali attività lavorative, per le quali l'Agenzia delle Entrate non ritiene sussistano gli obblighi di compilazione del modulo RW.

In relazione ai soggetti residenti a Campione d'Italia, l'esonero riguarda esclusivamente le disponibilità derivanti da redditi di lavoro, da trattamenti pensionistici, nonché da altre attività lavorative svolte direttamente in Svizzera e detenute presso istituti elvetici in base alle disposizioni valutarie specificamente riferite al predetto territorio.

### **3.2.1 Immobili situati all'estero e investimenti di natura non finanziaria**

Con riferimento agli investimenti all'estero di natura non finanziaria, essi devono essere indicati nel modulo RW soltanto nel periodo d'imposta in cui hanno prodotto redditi imponibili in Italia.

Tra gli investimenti all'estero da indicare nel modulo RW vi rientrano gli immobili, gli oggetti preziosi, le opere d'arte e gli *yacht* nel periodo d'imposta in cui sono impiegati in attività produttive di redditi imponibili in Italia. È il caso, ad esempio, della locazione di imbarcazioni, opere d'arte, oggetti preziosi.

#### ***Immobili situati all'estero***

Gli immobili situati all'estero devono essere indicati nel modulo RW se:

- nel periodo d'imposta sono dati in locazione oppure formano oggetto di cessione imponibile in Italia;
- sono assoggettati ad imposte sui redditi nello Stato estero anche se tenuti a disposizione, come accade, ad esempio, in Spagna.

Di contro, non deve essere indicato nel modulo RW l'immobile tenuto a disposizione in un Paese che non ne prevede la tassazione ai fini delle imposte sui redditi (come, ad esempio, in Francia), anche laddove sia stato acquistato con bonifici effettuati regolarmente da una banca italiana.

### **3.2.2 Nuova impostazione in materia di monitoraggio fiscale a partire da UNICO 2010**

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 10.10.2009 n. 43 (§ 2), l'esigenza di rendere più incisivi i presidi posti in ambito internazionale a tutela del corretto assolvimento degli obblighi tributari impone una revisione dell'interpretazione delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale.

Pertanto, a partire dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso (ossia UNICO 2010), i contribuenti saranno tenuti ad indicare nel modulo RW non soltanto le attività estere di natura

finanziaria, ma anche gli investimenti all'estero di altra natura, indipendentemente dalla effettiva produzione di redditi imponibili in Italia. Esemplicando, quindi, dovranno essere sempre indicati: gli immobili, anche se tenuti a disposizione, gli *yacht*, gli oggetti preziosi e le opere d'arte anche se non produttivi di redditi.

#### **4 CAUSE OSTATIVE ALL'EMERSIONE**

Le operazioni di emersione non producono gli effetti previsti qualora, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, il contribuente ha avuto formale conoscenza che:

- la violazione è stata già constatata;
- sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo nei confronti del contribuente;
- sono stati emanati nei confronti del medesimo avvisi di accertamento o di rettifica o atti di contestazione di violazioni tributarie, compresi gli inviti, i questionari e le richieste;
- è già stato avviato il procedimento penale per gli illeciti coperti dalla sanatoria.

Affinché vi sia un effetto preclusivo al rimpatrio o alla regolarizzazione, gli atti menzionati devono essere stati portati formalmente a conoscenza del contribuente, mediante la notifica degli stessi.

#### ***Liquidazione delle imposte e controllo formale delle dichiarazioni***

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, non deve essere considerata una causa ostativa alla produzione degli effetti dell'emersione la comunicazione derivante:

- dalla liquidazione delle imposte in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti, effettuata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 36-*bis* del DPR 600/73;
- ovvero dal controllo formale delle medesime dichiarazioni, ai sensi dell'art. 36-*ter* del DPR 600/73.

#### **5 RIMPATRIO**

Il rimpatrio può essere in concreto effettuato per il denaro e le altre attività finanziarie detenute in qualsiasi Paese europeo ed extraeuropeo a partire da una data non successiva al 31.12.2008.

Possono essere oggetto di rimpatrio anche le altre attività finanziarie emesse da soggetti residenti in Italia, purché detenute all'estero in violazione delle disposizioni sul monitoraggio fiscale, nonché le attività finanziarie ed il denaro detenuti presso filiali estere di banche o di altri intermediari residenti in Italia.

##### **5.1 TRASPORTO AL SEGUITO**

L'operazione di rimpatrio può essere effettuata anche attraverso il trasporto al seguito del contante e delle altre attività finanziarie.

##### **5.2 ATTIVITÀ FINANZIARIE INTESTATE A SOCIETÀ FIDUCIARIE**

Si considerano, inoltre, detenute all'estero le attività finanziarie:

- che siano intestate a società fiduciarie italiane, ma depositate all'estero;
- che siano intestate a società fiduciarie non residenti (o possedute dal contribuente tramite interposta persona non residente), a prescindere dal luogo in cui si trovano depositate dalla fiduciaria.

##### **5.3 RIMPATRIO GIURIDICO**

Il rimpatrio si considera eseguito nel momento in cui l'intermediario abilitato assume formalmente in custodia, deposito, amministrazione o gestione il denaro e le predette attività finanziarie detenute all'estero, anche senza procedere al materiale trasferimento delle stesse nel territorio dello Stato (c.d. "rimpatrio giuridico").

#### 5.4 RIMPATRIO DI ATTIVITÀ PATRIMONIALI

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. Per tali fattispecie, è possibile porre in essere un contratto di amministrazione di beni per conto terzi stipulato con società fiduciarie residenti, riconducibile allo schema del mandato fiduciario.

##### ***Rimpatrio giuridico mediante conferimento***

Con riferimento alle attività patrimoniali (tra cui gli immobili), è consentito il rimpatrio giuridico consistente nel conferimento delle attività stesse in una società costituita nello stesso Paese in cui le attività conferite erano detenute alla data del 5.8.2009 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.

#### 6 REGOLARIZZAZIONE

In alternativa al rimpatrio, il contribuente può procedere alla regolarizzazione del denaro, delle attività finanziarie e degli investimenti di diversa natura, purché i beni citati siano detenuti in uno Stato o territorio (anche extraeuropeo) che garantisca un effettivo scambio di informazioni in via amministrativa.

La regolarizzazione può avere ad oggetto:

- denaro;
- attività finanziarie;
- investimenti di diversa natura, quali gli immobili e i fabbricati situati all'estero, le quote di diritti reali, le cosiddette "multiproprietà", gli yacht, gli oggetti preziosi, le opere d'arte.

In ogni caso non è consentito regolarizzare le attività finanziarie e patrimoniali che alla data del 31.12.2008 erano detenute in Italia.

##### 6.1 DETENZIONE DELLE ATTIVITÀ IN UNO STATO COLLABORATIVO

L'operazione di regolarizzazione è condizionata alla circostanza che le attività finanziarie e patrimoniali siano detenute, a partire da una data non successiva al 31.12.2008, in un Paese dell'Unione Europea o in un Paese aderente all'accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE) che garantiscono un "effettivo" scambio di informazioni fiscali in via amministrativa.

Ad avviso della circ. Agenzia delle Entrate 10.10.2009 n. 43 (§ 6), inoltre, è possibile la regolarizzazione delle attività detenute anche nei Paesi extra-UE con i quali è in atto un effettivo scambio di informazioni secondo il recente standard ONU/OCSE. Di conseguenza, i Paesi rispetto ai quali è possibile procedere alla regolarizzazione sono i seguenti.

ELENCO DEGLI STATI			
Australia	Finlandia	Lussemburgo	Repubblica Ceca
Austria	Francia	Malta	Romania
Belgio	Germania	Messico	Slovacchia
Bulgaria	Giappone	Norvegia	Slovenia
Canada	Grecia	Nuova Zelanda	Spagna

ELENCO DEGLI STATI			
Cipro	Irlanda	Paesi Bassi	Stati Uniti
Corea del Sud	Islanda	Polonia	Svezia
Danimarca	Lettonia	Portogallo	Turchia
Estonia	Lituania	Regno Unito	Ungheria

## 6.2 ATTIVITÀ FINANZIARIE DEPOSITATE ALL'ESTERO

Qualora la dichiarazione riguardi attività di natura finanziaria depositate all'estero, il contribuente deve allegare alla dichiarazione riservata una certificazione o altra documentazione analoga (ad esempio, estratti conto bancari) rilasciata dall'intermediario estero, avente data ragionevolmente ravvicinata a quella di presentazione della dichiarazione riservata, che sia in grado di comprovare che le attività finanziarie sono depositate o costituite presso l'intermediario medesimo e che quindi sono effettivamente detenute all'estero.

### **Attività detenute in cassette di sicurezza**

Nel caso in cui le attività finanziarie siano detenute, invece, in cassette di sicurezza, l'operazione di regolarizzazione può essere effettuata soltanto previo effettivo deposito delle attività stesse presso l'intermediario estero tenuto a rilasciare la predetta documentazione.

## 6.3 ATTIVITÀ NON AVENTI NATURA FINANZIARIA

In caso di investimenti e attività di natura diversa da quella finanziaria:

- non è richiesta alcuna certificazione da parte degli intermediari non residenti, ancorché detti investimenti ed attività siano detenute in cassette di sicurezza;
- è opportuno avvalersi della documentazione attestante il costo di acquisto;
- in mancanza della documentazione attestante il costo di acquisto, è necessario che il costo sia comprovato da un'apposita perizia di stima che deve essere conservata a cura del contribuente, ma non obbligatoriamente allegata alla dichiarazione riservata.

### **Regolarizzazione degli immobili situati in Italia**

Ad avviso della circ. Agenzia delle Entrate 10.10.2009 n. 43 (§ 6), possono essere considerate come attività detenute all'estero anche gli immobili ubicati in Italia e posseduti per il tramite di un soggetto interposto residente all'estero. Ovviamente, la regolarizzazione è possibile se il soggetto interposto è residente in un Paese che garantisce un effettivo scambio di informazioni.

## 7 PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RISERVATA

Le operazioni di rimpatrio o di regolarizzazione possono essere effettuate dai soggetti interessati nel periodo compreso tra il 15.9.2009 e il 15.12.2009.

In detto arco temporale devono concludersi tutti gli adempimenti previsti a carico dei contribuenti; entro il termine del 15.12.2009 occorre quindi:

- presentare la dichiarazione riservata ad un intermediario (es. banche, SIM, SGR, società fiduciarie, Poste, ecc.), conferendo allo stesso l'incarico di ricevere in deposito le attività provenienti dall'estero;
- fornire la necessaria provvista per il versamento dell'imposta straordinaria;
- ricevere copia della dichiarazione riservata.

Al 15.12.2009, pertanto, le attività rimpatriate devono essere state prese in carico dall'intermediario italiano che le riceve in deposito.

Le attività rimpatriate prima del 15.9.2009 ovvero dopo il 15.12.2009 non possono essere oggetto dell'operazione di emersione.

Nel rispetto dei suddetti termini, il contribuente può effettuare le operazioni di emersione anche attraverso più intermediari, presentando diverse dichiarazioni riservate.



## **7.1 MODELLO DI DICHIARAZIONE RISERVATA**

La dichiarazione riservata deve essere redatta in conformità all'apposito modello approvato dall'Agenzia delle Entrate.

Con il provv. Agenzia delle Entrate 28.10.2009 è stato approvato un nuovo modello di dichiarazione riservata (disponibile sul sito [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)), che sostituisce, con effetto dal 29.10.2009, quello precedentemente approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 14.9.2009.

Le attività devono essere indicate nella dichiarazione riservata con esclusivo riferimento alla tipologia delle stesse, senza la descrizione analitica dei relativi estremi identificativi (quali, ad esempio, codice titolo, soggetto emittente, ecc.).

### ***Denaro e attività finanziarie espresse in valuta estera***

Relativamente all'ammontare del denaro e delle attività finanziarie espresse in valuta estera, il contribuente è tenuto ad indicare nella dichiarazione riservata il corrispondente valore in euro, utilizzando i cambi indicati nel citato provv. Agenzia delle Entrate 14.9.2009.

## **7.2 VALORIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ FINANZIARIE**

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 10.10.2009 n. 43 (§ 8), ai fini dell'indicazione dell'ammontare delle attività finanziarie, occorre adottare criteri specifici di valorizzazione, fermo restando che gli effetti previsti in conseguenza della emersione delle disponibilità detenute all'estero sono limitati agli importi indicati nelle dichiarazioni riservate.

Il contribuente può, ad esempio, indicare l'importo corrispondente al valore corrente delle attività ovvero al costo di acquisto delle stesse o a valori intermedi.

## **7.3 VALORIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ DIVERSE DA QUELLE FINANZIARIE**

Con riferimento alle attività diverse da quelle finanziarie, la circ. Agenzia delle Entrate 10.10.2009 n. 43 (§ 8) ha precisato che il valore del bene da indicare nella dichiarazione riservata deve essere compreso tra il costo di acquisto documentato e quello risultante da un'apposita perizia di stima.

## **7.4 SOTTOSCRIZIONE**

La dichiarazione riservata, debitamente sottoscritta dall'intermediario e rilasciata in copia al contribuente, comprova il pagamento dell'imposta straordinaria e costituisce l'unico documento idoneo ad invocare gli effetti del rimpatrio e/o della regolarizzazione.

## **8 IMPOSTA STRAORDINARIA E PERFEZIONAMENTO DELL'EMERSIONE**

Ai fini del conseguimento degli effetti dell'emersione, è dovuta un'imposta straordinaria, che tiene conto anche degli interessi e delle sanzioni, pari al 50% del rendimento presunto delle attività finanziarie rimpatriate o regolarizzate. Il rendimento si presume maturato nella misura del 2% annuo per i cinque anni precedenti l'operazione di emersione.

In sostanza, quindi, l'imposta è pari al 5% delle attività indicate nella dichiarazione riservata. Si tratta, infatti, di una presunzione assoluta che non tiene conto dell'effettiva durata della detenzione della attività che si intende rimpatriare o regolarizzare, né del reale rendimento conseguito. Pertanto, occorre applicare il 5% anche per le attività detenute all'estero da meno di cinque anni.

### **8.1 APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA**

L'imposta straordinaria:

- deve essere commisurata all'importo indicato nella dichiarazione riservata delle attività detenute in data non successiva al 31.12.2008;
- non deve essere applicata ai rendimenti realizzati a decorrere dall'1.1.2009 e fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata, sui quali sono dovute le ordinarie imposte.

## **8.2 SCOMPUTO DI PERDITE, RITENUTE O CREDITI**

Non è consentito lo scomputo di eventuali perdite, né il riconoscimento di ritenute o crediti, anche per imposte eventualmente subite all'estero.

## **8.3 DIVIETO DI COMPENSAZIONE**

L'imposta straordinaria non costituisce per il contribuente un importo deducibile, né compensabile, ai fini di alcuna imposta, tassa o contributo.

## **8.4 PERFEZIONAMENTO DELL'ADESIONE ALLA SANATORIA**

Il rimpatrio ovvero la regolarizzazione si perfezionano con la fornitura all'intermediario, da parte del soggetto che effettua la sanatoria, entro il 15.12.2009, della provvista necessaria al pagamento dell'imposta straordinaria.

Pertanto, la sanatoria si perfeziona:

- mediante la fornitura all'intermediario di un'apposita provvista in denaro;
- oppure con l'addebito sul conto del soggetto che effettua la sanatoria;
- oppure provvedendo ai necessari disinvestimenti delle attività emerse.

Ai fini del perfezionamento della sanatoria non rileva quindi la data in cui l'intermediario provvederà a versare l'imposta straordinaria all'Erario.

Fermo restando il suddetto obbligo di fornitura della provvista, qualora, alla data del 15.12.2009, le operazioni di emersione non siano ancora concluse per cause oggettive non dipendenti dalla volontà dell'interessato, gli effetti derivanti dalla dichiarazione riservata si producono a condizione che le medesime operazioni siano perfezionate entro una data ragionevolmente ravvicinata al suddetto termine.

## **9 EFFETTI DELL'ADESIONE ALLO SCUDO FISCALE**

L'emersione delle attività detenute all'estero, sia nel caso di rimpatrio che in caso di regolarizzazione:

- produce effetti estintivi delle sanzioni amministrative, di natura tributaria e previdenziale, in relazione agli importi dichiarati, con riferimento ai periodi di imposta per i quali non sono ancora scaduti i termini per l'accertamento;
- estingue le sanzioni amministrative per le violazioni inerenti al monitoraggio fiscale;
- preclude nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta che hanno termine al 31.12.2008, limitatamente agli imponibili relativi alle somme emerse;
- estingue gli illeciti penali coperti dalla sanatoria.

Le operazioni di emersione non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente in ogni sede amministrativa o giudiziaria, civile, amministrativa o tributaria, in via autonoma o addizionale, con esclusione dei procedimenti in corso alla data del 5.8.2009.

### **9.1 TRIBUTI OGGETTO DELLO SCUDO**

Gli accertamenti sono preclusi:

- per le imposte sui redditi;
- anche con riferimento a tributi diversi dalle imposte sui redditi (imposte indirette, imposte sulle successioni e sulle donazioni).

L'effetto preclusivo agli accertamenti opera limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero ed oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione.

## **9.2 RISERVATEZZA DEI DATI RELATIVI ALL'EMERSIONE**

Gli intermediari che ricevono le dichiarazioni riservate non devono fornire all'Amministrazione finanziaria i dati e le notizie relativi alle stesse.

I dati relativi alle operazioni di emersione effettuate dal contribuente non soltanto non sono comunicati all'Amministrazione finanziaria al momento dell'operazione, ma non sono forniti nemmeno successivamente in sede di accertamento.

## **9.3 ESONERO DALL'OBBLIGO DI COMPILAZIONE DEL MODULO RW**

Con riferimento alla compilazione del modulo RW in relazione alle attività oggetto di emersione:

- per le attività rimpatriate, i contribuenti sono esonerati dall'indicare le medesime nel modulo RW, a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione riservata (ossia, da UNICO 2010);
- per le attività regolarizzate, i contribuenti sono esonerati dall'indicare le medesime nel modulo RW per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione riservata (ossia, UNICO 2010); tuttavia, occorrerà procedere alla compilazione del suddetto modulo a partire dal periodo d'imposta 2010 (ossia, UNICO 2011).

## **9.4 COPERTURA PENALE**

Con riferimento agli effetti penali, il pagamento dell'imposta straordinaria dovuta sulle attività rimpatriate o regolarizzate rende non punibili i reati di:

- dichiarazione fraudolenta (imposte dirette o IVA) mediante utilizzo di fatture false;
- dichiarazione fraudolenta (imposte dirette o IVA) mediante altri artifici;
- dichiarazione infedele relativa a imposte dirette o IVA;
- omessa presentazione della dichiarazione relativa a imposte dirette e IVA;
- occultamento o distruzione di scritture contabili;
- falsità materiale commessa dal privato; falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico; falsità di registri e notificazioni; falsità in scrittura privata; uso di atto falso; soppressione, distruzione e occultamento di atti veri; falsità di documenti informatici; falsità in copie autentiche che tengono luogo degli originali mancanti, finalizzati alla realizzazione o all'occultamento di reati tributari;
- false comunicazioni sociali e false comunicazioni sociali in danno delle società, dei soci e dei creditori.

Affinché i reati relativi ai falsi ed alle false comunicazioni sociali summenzionati non siano punibili, occorre però l'esistenza di un collegamento causale con i reati tributari coperti dallo scudo fiscale-*ter* (ossia, di dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele, omessa presentazione della dichiarazione o di occultamento o distruzione di scritture contabili).

## **9.5 SEGNALAZIONI ANTIRICICLAGGIO**

Le operazioni di emersione relative allo scudo fiscale-*ter* non comportano l'obbligo di segnalazione delle operazioni sospette, relativamente ai reati coperti dalla sanatoria.

Gli intermediari e gli altri soggetti sottoposti alla disciplina antiriciclaggio, devono, comunque, adempiere ai doveri di identificazione e registrazione.

Resta fermo, inoltre, l'obbligo di segnalazione in presenza del sospetto che le attività oggetto della procedura di emersione siano frutto di reati diversi da quelli coperti dallo scudo fiscale.

## **10 REDDITI DERIVANTI DALLE ATTIVITÀ FINANZIARIE RIMPATRIATE**

Il contribuente che si avvale dell'operazione di rimpatrio delle attività finanziarie può comunicare all'intermediario, contestualmente alla presentazione della dichiarazione riservata, i redditi derivanti da tali attività percepiti dall'1.1.2009 fino alla data di presentazione della predetta dichiarazione.

In tale circostanza, è possibile ricorrere a due possibilità alternative:

- determinazione del reddito in via analitica;
- determinazione mediante il criterio presuntivo.

### 10.1 AMBITO DI APPLICAZIONE

La disposizione in commento si riferisce ai redditi:

- per i quali risulta applicabile il regime del risparmio amministrato o il regime del risparmio gestito;
- per i quali l'intermediario è tenuto all'applicazione di una ritenuta alla fonte (d'acconto o d'imposta) o di un'imposta sostitutiva;
- compresi nei capitali corrisposti in dipendenza di contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione stipulati con imprese di assicurazione estere.

Sono esclusi i dividendi e le plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate in soggetti residenti e le plusvalenze da partecipazioni qualificate estere.

### 10.2 DETERMINAZIONE DEL REDDITO IN VIA ANALITICA

L'intermediario applica sui redditi comunicati dal contribuente le ordinarie ritenute alla fonte o imposte sostitutive che avrebbe operato qualora dette attività fossero già in deposito presso lo stesso (ovvero qualora fosse intervenuto nella loro riscossione) e ne effettua il versamento secondo le ordinarie modalità previste per le imposte sui redditi, assumendo come data di riferimento ai fini dell'individuazione dei termini di versamento la data in cui si è perfezionata l'operazione di rimpatrio.

L'imposta è prelevata dall'intermediario ricevendo apposita provvista da parte del contribuente.

Per i proventi sui quali l'imposta risulta applicata a titolo definitivo, il contribuente non è ovviamente tenuto ad indicarli successivamente nella dichiarazione dei redditi.

### 10.3 DETERMINAZIONE DEL REDDITO MEDIANTE IL CRITERIO PRESUNTIVO

In alternativa al criterio analitico di determinazione dei redditi derivanti dalle attività finanziarie rimpatriate, può essere utilizzato il criterio presuntivo secondo cui, per le somme di denaro e le altre attività finanziarie trasferite o costituite all'estero, si presume un reddito pari al tasso ufficiale di riferimento medio vigente nel periodo d'imposta.

Il periodo cui fare riferimento ai fini dell'applicazione del predetto tasso è quello intercorrente tra l'1.1.2009 e la data di effettivo rientro delle attività finanziarie detenute all'estero.

#### ***Applicazione dell'imposta sostitutiva del 27%***

Sui redditi, così determinati, l'intermediario applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con l'aliquota del 27%.

## 11 REDDITI E PLUSVALENZE PRODOTTI SUCCESSIVAMENTE AL RIMPATRIO

### 11.1 DETERMINAZIONE DEI REDDITI DI NATURA FINANZIARIA

Ai fini della determinazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria eventualmente realizzati dal contribuente dopo avere effettuato il rimpatrio, in mancanza della documentazione di acquisto, si considera quale costo fiscale, in alternativa:

- l'importo risultante da apposita dichiarazione sostitutiva redatta ai sensi dell'art. 6 co. 3 del DLgs. 461/97;
- il valore indicato nella dichiarazione riservata; in tale ipotesi la scelta deve essere operata barando l'apposita casella prevista nel modello di dichiarazione.

Tale valore non può in ogni caso superare il valore normale determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR.

## **11.2 ATTIVITÀ DIVERSE DA QUELLE FINANZIARIE**

Per la determinazione dei redditi diversi derivanti dalle attività rimpatriate diverse da quelle finanziarie, il costo fiscalmente riconosciuto è dato sempre e solo dal costo di acquisto, indipendentemente da quanto indicato nella dichiarazione riservata.

## **12 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA SANZIONATORIA IN MATERIA DI MONITORAGGIO**

A latere della disciplina relativa allo scudo fiscale-*ter*, è stato inasprito il regime delle sanzioni riferite alle violazioni relative al “monitoraggio fiscale”, al fine di incentivare il ricorso alla sanatoria.

Si passa, infatti, da una sanzione amministrativa pecuniaria dal 5% al 25% dell’ammontare degli importi non dichiarati ad una che varia dal 10% al 50% degli stessi, in relazione alle segnalazioni riguardanti:

- le consistenze degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria (modulo RW, sezione II);
- i trasferimenti da, verso e sull'estero degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria (modulo RW, sezione III).

### ***Decorrenza***

Le nuove sanzioni si applicano a partire dalle violazioni commesse dal 5.8.2009.

### ***Confisca per equivalente***

Si ricorda che la violazione dell’obbligo di dichiarazione delle consistenze degli investimenti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria è anche punita con la confisca di beni di corrispondente valore.