

I soggetti interessati allo scudo fiscale

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 26 novembre 2009

la recente ridefinizione della normativa volta a consentire l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero da soggetti residenti in Italia, costituisce una importante opportunità offerta dal Fisco per regolarizzare la propria posizione fiscale

La recente ridefinizione della normativa volta a consentire l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero da soggetti residenti in Italia (cosiddetto "*scudo fiscale*"), introdotta con l'art. 13-bis del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, in sede di conversione dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, costituisce, per tutti i soggetti che hanno esportato o detenuto all'estero capitali e altre attività in violazione dei vincoli valutari e degli obblighi tributari, una importante opportunità offerta dal Fisco per regolarizzare la propria posizione fiscale.

La normativa è indirizzata alle persone fisiche e agli altri soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato che, anteriormente al 31 dicembre 2008, hanno esportato o detenuto all'estero capitali e attività in violazione dei vincoli valutari e degli obblighi tributari sanciti dalle disposizioni sul cosiddetto "*monitoraggio fiscale*" - vale a dire dalle norme contenute nel decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, comprese quelle relative al trasporto al seguito ora contenute nell'art. 3 del decreto legislativo 19 novembre 2008, n. 195 - nonché degli obblighi di dichiarazione dei redditi imponibili di fonte estera.

In sostanza, attraverso il cosiddetto "*rimpatrio*" o la cosiddetta "*regolarizzazione*" è consentito far emergere denaro e attività di natura finanziaria e patrimoniale.

La regolarizzazione è consentita esclusivamente nel caso in cui le attività siano detenute in Paesi dell'Unione Europea, nonché in Paesi aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE), che consentono un effettivo scambio di informazioni in via amministrativa.

L'emersione delle predette attività non determina la regolarizzazione degli illeciti di qualsiasi altra natura: restano fermi i presidi ordinamentali e le relative sanzioni contenute nella disciplina dell'antiriciclaggio, nonché in materia di reati, ad eccezione di quelli legati all'infedele o all'omessa dichiarazione dei redditi.

Lo scarno dettato legislativo fa espresso rinvio agli artt. 11, 13, 14, 15, 16, 17, 19, commi 2 e 2-bis, 20, comma 3, del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, e successive modificazioni, e al decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73, demandando al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - appena approvato - le relative disposizioni di attuazione e gli adempimenti anche dichiarativi.

La regolarizzazione della propria posizione comporta il versamento di un'imposta straordinaria sulle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008 e all'effettuazione degli adempimenti richiesti per il rimpatrio o la regolarizzazione nell'arco temporale che va dal 15 settembre 2009 al 15 aprile 2010.

Il costo dell'operazione è pari al 50 per cento - comprensiva di interessi e sanzioni e senza il diritto allo scomputo di eventuali ritenute o crediti - di un rendimento lordo presunto in ragione del 2 per cento annuo per i cinque anni precedenti il rimpatrio o la regolarizzazione, senza possibilità di scomputo di eventuali perdite.

AMBITO SOGGETTIVO

I soggetti interessati all'operazione scudo fiscale sono le persone fisiche (titolari di reddito d'impresa o lavoro autonomo), gli enti non commerciali e le società semplici ed associazioni equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U. n. 917/86, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato (cfr. art. 2 del T.U. n. 917/86, per le persone fisiche e per le società semplici, le associazioni e gli enti non commerciali, gli artt. 5, comma 3, lettera d), e 73, comma 3, del TUIR).

Restano, invece, esclusi gli enti commerciali, nonché le società, siano esse società di persone o società di capitali, ad eccezione delle società semplici.

Sono altresì esclusi i soggetti che abbiano osservato le disposizioni sul monitoraggio fiscale, ma abbiano violato unicamente gli obblighi di dichiarazione annuale dei redditi di fonte estera.

L'emersione di attività comunque riferibili al contribuente, detenute al di fuori del territorio dello Stato, è ammessa non soltanto anche nel caso in cui le attività siano intestate a società fiduciarie o siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona.

Possono usufruire del provvedimento agevolativo anche gli eredi di defunti, residenti in Italia nel momento in cui ha compiuto la violazione delle norme di cui al D.L. n. 167 del 1990.

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.

La circolare n. 43/E del 10 ottobre 2009 ha fornito una serie di chiarimenti in merito alla normativa volta a consentire l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero da soggetti residenti in Italia. Ad integrazione della suddetta circolare, le Entrate con la circolare n. 49/E del 23 novembre 2009 hanno fornito ulteriori precisazioni in merito alle problematiche sollevate dai soggetti interessati e dalla stampa specializzata.

Eredi

La circolare appena diramata - n. 49/2009 - si è occupata delle modalità di emersione per gli eredi.

Decesso avvenuto prima del 31 dicembre 2008	Decesso avvenuto nel 2009
<p>Il 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 deve presentare 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.</p>	<p>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.</p>

Fondazione

Il quesito posto alle Entrate è il seguente: 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.

Il contribuente interessato chiede quindi 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.

Per le Entrate, la Fondazione di cui al presente quesito potrebbe rientrare nell'ambito applicativo dell'art. 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’art. sopra citato è stato 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”*.

CFC (Controlled Foreign Company)

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

E’ questo il quesito 1.3.1. della circolare n. 49/2009.

Per le Entrate, 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".

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. Se manca il 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.

Se non vengono rispettate le 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.

Francesco Buetto

26 Novembre 2009

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l