

## IN PRIMO PIANO

### SCUDO FISCALE

#### Edizione 2009

A otto anni dalle prime versioni del provvedimento (d.l. n. 350/2001, convertito in legge n. 409/2001 e d.l. n. 12/2002, convertito in legge n. 73/2002), l'edizione 2009 dello scudo fiscale attinge quasi pienamente al decreto legge n. 350/2001, che rappresenta il testo base cui fare riferimento in materia di rientro o regolarizzazione di attività finanziarie e patrimoniali dall'estero.

**Potranno avvalersi dello scudo:** persone fisiche, società semplici, enti non commerciali, compresi i Trust e le associazioni equiparate alle società semplici residenti in Italia, che detengono all'estero attività finanziarie o patrimoniali da una data non successiva al 31 dicembre 2008

## Scudo Fiscale

Nell'Italia dei contrasti, delle divisioni, delle burrascose vicende normative, delle continue battaglie politiche tra maggioranza e opposizione, tra striscioni recitanti "evasori e mafiosi ringraziano", audaci definizioni come "riciclaggio di Stato", "amnistia", "colossale ripulitura di denaro dello Stato organizzata a poco prezzo", e tra "scudieri e scudati", termina l'odissea "scudo fiscale ter".

A otto anni dalle prime versioni del provvedimento (d.l. n. 350/2001, convertito in legge n. 409/2001 e d.l. n. 12/2002, convertito in legge n. 73/2002), l'edizione 2009 dello scudo fiscale attinge quasi pienamente al decreto legge n. 350/2001, che rappresenta il testo base cui fare riferimento in materia di rientro o regolarizzazione di attività finanziarie e patrimoniali dall'estero.

Dal 15 settembre 2009 al 15 dicembre 2009, quindi, è possibile rimpatriare o regolarizzare le attività finanziarie e patrimoniali detenute illegalmente fuori dallo Stato italiano.

Tecnicamente il provvedimento che vara nuovamente l'operazione scudo fiscale è contenuto nell'**art. 13-bis** (rubricato "disposizioni concernenti il rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato") della cosiddetta "**manovra estiva**", **d.l. n. 78, del 1 luglio 2009**, convertito in **legge n. 102 del 4 agosto 2009**, entrata in vigore il 5 agosto 2009, modificata dal **decreto legge correttivo della manovra anticrisi n. 103/2009**, convertito in **legge n. 141 del 3 ottobre 2009** dopo aver ottenuto il "**si**" definitivo del Parlamento e del Presidente della Repubblica.

Sostanzialmente, sulla base dell'art. 13-bis, viene istituita un'imposta straordinaria, pari al 5% del valore delle attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori dallo Stato italiano illegalmente (ovvero, nella sostanza, detenute all'estero senza che sia stata eseguita la compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi, in violazione delle disposizioni del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, sul monitoraggio fiscale), sulle attività che vengano **rimpatriate** in Italia **da Stati non appartenenti all'Unione europea**, ovvero **regolarizzate o rimpatriate perché detenute in Stati dell'Unione europea o in un Paese aderente all'accordo sullo Spazio Economico Europeo che garantiscono un "effettivo" scambio di informazioni fiscali in via amministrativa** (attualmente gli Stati SEE che rispettano detto requisito sono la Norvegia e l'Islanda).

Nella nozione di **attività finanziarie**, meglio esplicitata dalla Circolare 45/E dell'Agenzia delle Entrate, del 10 ottobre 2009, rientrano: azioni e strumenti finanziari assimilati, quotati e non quotati, quote societarie, titoli obbligazionari, quote di partecipazione ad organismi di investimento, polizze assicurative produttive di redditi di natura finanziaria, indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente.





Nel concetto di **attività patrimoniali** sono compresi immobili, fabbricati situati all'estero, quote di diritti reali, multiproprietà, oggetti preziosi, yacht e opere d'arte.

Secondo il dato normativo, le attività indicate, **se detenute presso uno Stato dell'Unione Europea** possono essere:

- a) **regolarizzate**, attraverso il così detto “**rimpatrio giuridico**”, mediante il quale le attività elencate, ovunque detenute, dovranno essere affidate ad un intermediario italiano;
- b) **rimpatriate** nel territorio italiano, ovvero **trasferite materialmente in Italia e depositate presso un intermediario finanziario italiano** con il quale, di norma, viene attivato un rapporto di amministrazione e custodia o eventualmente di gestione patrimoniale.

Qualora, invece, le attività siano **detenute presso uno Stato non appartenente all'UE** (come Svizzera, Montecarlo, S. Marino) potranno essere **esclusivamente rimpatriate**.

Tuttavia, sulla base dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la citata circolare, si deve ritenere 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** (cioè in virtù dell'articolo 56 del trattato CE, che vieta qualsiasi restrizione ai movimenti di capitale non solo tra Stati membri, ma anche tra Stati membri e Paesi terzi). Pertanto, in aggiunta ai Paesi della UE e alla Norvegia e all'Islanda, la regolarizzazione è consentita da tutti i Paesi dell'OCSE (Australia, Canada, Corea del Sud, Giappone, Messico, Nuova Zelanda, Stati Uniti e Turchia) che non hanno posto riserve alla possibilità di scambiare informazioni bancarie.

Ad ogni modo, sia con riferimento alle attività finanziarie che con riferimento a quelle patrimoniali, il presupposto per la regolarizzazione o il rimpatrio e, quindi, per l'accesso allo scudo, è la violazione delle disposizioni sul monitoraggio fiscale.

Va precisato, al riguardo, che, mentre il concetto di **regolarizzazione, o rimpatrio giuridico**, comprende non solo gli investimenti finanziari, ma anche quelli di natura non finanziaria (immobili, fabbricati, opere d'arte, yacht), **comprese le attività detenute all'estero intestate a società fiduciarie o possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona**, l'ipotesi di **rimpatrio** (fisico) è **limitata esclusivamente alle attività finanziarie**

**e a quelle patrimoniali la cui natura sia idonea a formare oggetto di un rapporto di custodia, deposito, amministrazione o gestione con gli intermediari abilitati**. Pertanto, con riferimento ai patrimoni immobiliari, questi potranno beneficiare dello scudo, attraverso il rimpatrio giuridico, solo se localizzati in un paese dell'UE (o dell'OCSE).

**Potranno avvalersi dello scudo persone fisiche, società semplici, enti non commerciali, compresi i Trust e le associazioni equiparate alle società semplici residenti in Italia, che detengono all'estero attività finanziarie o patrimoniali da una data non successiva al 31 dicembre 2008.**

Sulla paventata possibilità che anche le società di capitali potessero aderire allo scudo ha fatto chiarezza la richiamata circolare del 10 ottobre, che ha chiarito diversi dubbi interpretativi in materia senza, però, stravolgere la normativa già approvata. E, difatti, non c'è stato nessun allargamento dello scudo alle società di capitali, ma soltanto alle società estere riconducibili a una persona fisica, come trust o fiduciarie. Le società che possono formulare richiesta di adesione sono le **CFC** (controlled foreign company), ovvero le società estere costituite in Paesi a fiscalità privilegiata, controllate, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia. Al ricorrere di tali presupposti, i redditi della partecipata estera sono tassati per trasparenza in capo al socio residente, in proporzione alla partecipazione da esso detenuta. Analoghe disposizioni, recita la circolare, sono previste dall'articolo 168 del TUIR con riferimento alle ipotesi in cui il soggetto residente in Italia detenga una **partecipazione di collegamento nella CFC**. A tal fine, il collegamento sussiste quando il socio italiano detiene una partecipazione agli utili dell'impresa estera non inferiore al 20%, ovvero al 10% se quest'ultima è quotata. Viene, inoltre, specificato che le operazioni di emersione effettuate dalla CFC producono effetti direttamente in capo ai partecipanti residenti in Italia nei limiti degli importi delle attività rimpatriate o regolarizzate.

La circolare chiarisce, altresì, che se il contribuente che accede alla sanatoria è il *dominus* di una società di capitali, il rimpatrio o la regolarizzazione non potranno essere utilizzati ai fini dell'avvio o nell'ambito di una attività di controllo fiscale nei confronti della medesima società.



Il contribuente che si avvale della sanatoria viene, inoltre, messo al riparo anche dall'inversione dell'onere della prova, in base alla quale dovrebbe dimostrare che le attività detenute all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio non sono frutto di evasione fiscale.

In pratica, l'effettuazione delle operazioni di emersione, in caso di successivo accertamento della detenzione di attività all'estero in violazione degli obblighi di segnalazione previsti dalla disciplina sul “*monitoraggio fiscale*”, consente di evitare la presunzione introdotta dall'art. 12 del citato d.l. 78/2009, in base alla quale gli investimenti e le attività finanziarie detenute in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato si considerano costituiti mediante redditi sottratti a imposizione fiscale in Italia.

I soggetti che si avvalgono dello scudo, dunque, (ex art. 13 del d.l. 350/2001) dovranno presentare agli intermediari finanziari (quali, ai sensi dell'art. 11 del d.l. 350/2001, banche italiane, società d'intermediazione mobiliare, società di gestione del risparmio, società fiduciarie, agenti di cambio, Poste Italiane S.p.a, Banche o imprese di investimento estere con stabile organizzazione in Italia) una **dichiarazione di emersione in via riservata**, conferendo l'incarico all'intermediario indicato di ricevere in deposito le attività provenienti dall'estero e allo stesso tempo versando l'imposta straordinaria.

**Gli intermediari, a loro volta, dovranno** (ex artt. 13 e 14 del citato decreto):

- a) controfirmare le dichiarazioni riservate presentate dalla clientela, rilasciare copia della dichiarazione agli interessati, versare le somme dovute in relazione alle operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione entro il termine previsto per versare le ritenute relative al mese di ricezione della dichiarazione riservata;
- b) indicare, nella dichiarazione annuale del sostituto d'imposta (Modello 770), l'ammontare complessivo dei valori rimpatriati, quello delle somme versate per conto della clientela, senza specificare i nominativi di chi ha presentato la dichiarazione;
- c) effettuare le rilevazioni, ai fini della disciplina sul monitoraggio fiscale, degli importi rimpatriati come trasferimenti dall'estero in base all'articolo 1, commi 1 e 2, del decreto legge 167/90;
- d) effettuare le rilevazioni e anche le comunicazioni, ai fini della stessa disciplina sul monitoraggio fiscale, delle attività finanziarie mantenute all'estero dal contribuente e regolarizzate, in base all'articolo 1, commi 1, 2 e 3, del decreto legge 167/90;

- e) rilevare le operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione, ove siano richiesti dati in relazione all'acquisizione di prove nel corso dei procedimenti penali, nonché in relazione agli accertamenti diretti all'attività di contrasto del riciclaggio, in base alla normativa antiriciclaggio contenuta nel decreto legislativo 231/07.

Una volta acquisite le informazioni necessarie per le operazioni di rimpatrio o di regolarizzazione, gli intermediari devono **garantire l'anonimato dei soggetti che accedono alla sanatoria**, tant'è che, in base alla disposizione richiamata, i dati relativi alle operazioni di emersione effettuate dal contribuente, non soltanto non sono comunicati all'Amministrazione al momento dell'operazione, ma non sono forniti nemmeno successivamente in sede di accertamento. Infatti, (in deroga all'art. 1 comma 3 del decreto legge 167/1990) gli intermediari “*non devono comunicare all'Amministrazione finanziaria, ai fini degli accertamenti tributari, dati e notizie concernenti le dichiarazioni riservate*”.

Sempre al fine di fortificare l'anonimato e, comunque, di incoraggiare il contribuente a effettuare le operazioni di rimpatrio, la disposizione contenuta nel comma 3 dell'art. 13-bis (introdotto dalla legge 102/2009, di conversione del d.l. 78/2009) prevede che **il rimpatrio o la regolarizzazione non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria, in via autonoma o addizionale**. Tuttavia, il carattere così “indulgente” della disposizione è temperato dalla modifica apportata dal decreto correttivo, 103/2009, al comma 3 del citato articolo, che ha escluso dall'applicazione di tale disposizione e, dunque, dall'utilizzo dello scudo, **i procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto**.

Il provvedimento finale, dunque, così come approvato sulla base delle modifiche introdotte dal citato decreto correttivo, non concede alcuna “grazia” ai contribuenti già raggiunti dalla magistratura, dalla guardia di finanza, dalle ispezioni del fisco. Tuttavia, con l'approvazione dell'emendamento Fleres al decreto correttivo, si è allargato il raggio di azione dello scudo estendendosi l'ambito dei reati tributari coperti dalla sanatoria.



La versione iniziale del provvedimento, infatti, garantiva la copertura unicamente per le ipotesi di **dichiarazione infedele o di omessa presentazione della dichiarazione**, disciplinate dagli artt. 4 e 5 del d.lgs n. 74/2000. La versione extra-large dello scudo, invece, garantisce la non punibilità anche ad ipotesi di reato, quali:

- a. dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del d.lgs n. 74/2000);
- b. dichiarazione alterata in modo fraudolento mediante l'utilizzo di altri artifici contabili (art. 3 del d.lgs n. 74/2000);
- c. occultamento o distruzione delle scritture contabili (art. 10 del d.lgs n. 74/2000).

L'ombrello si apre anche sui reati societari come il falso in bilancio, di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c., laddove tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i reati tributari.

Infine, in relazione al binomio scudo fiscale-normativa antiriciclaggio, posto che l'art. 13-bis della manovra anticrisi prevede, per le operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione, l'applicabilità dell'art. 17 del d.l. 350/2001, il quale, a sua volta, sancisce l'applicabilità, alle operazioni indicate, delle disposizioni normative antiriciclaggio di cui al d.l. 143/1991, i tecnici del Ministero dell'Economia, sono stati chiamati a fornire chiarimenti sul rapporto tra obblighi antiriciclaggio e scudo fiscale, considerato il carattere laconico della norma. Gli stessi, di concerto con l'Unità di Informazione Finanziaria (UIF), hanno confermato l'esenzione, per i professionisti e gli intermediari, **solo per i reati coperti dallo scudo**, dall'obbligo di eseguire la segnalazione dell'operazione sospetta all'Unità di Informazione Finanziaria, lasciando permanere gli obblighi di identificazione, registrazione e segnalazione relativamente alle ipotesi di reati fiscali non scudati (come, ad esempio, falsa fatturazione o frode fiscale) per i quali si dovrà procedere secondo la normativa introdotta dal d.lgs 231/2007, di attuazione della direttiva 2005/60/CE (concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo), nonché della direttiva 2006/70/CE (che ne reca misure di esecuzione).

A questo punto, che il provvedimento sia "amnistia" o "condono", piuttosto che legittima sanatoria, l'attenzione va tutta all'avvio delle procedure che consentono il "ritorno in patria dei capitali esiliati".

Lo Studio Legale BLB fornisce un'adeguata assistenza e una consulenza qualificata e personalizzata in materia, grazie all'esperienza e alla professionalità del suo *team*.

*Avv. Sabrina Belmonte*

Per eventuali approfondimenti:  
BLB Studio Legale  
+39.02.80.52.650  
+39.06.35.40.16.37