

Roma, 29 ottobre 2010

A TUTTE LE ASSOCIATE
- Loro Sedi -

COM_2010_067

OGGETTO: “Articolo 13-bis D.L. 78/2009 – L. 102/2009”

Riferimento analitico: “Scudo fiscale – Richieste di dichiarazioni riservate - Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 52/E - Chiarimenti”

In riferimento alla la Circolare n. 52/E dell’Agenzia delle Entrate “Verifica della sussistenza dei presupposti per accedere alle operazioni di emersione delle attività detenute all’estero di cui all’articolo 13-bis del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 e successive modificazioni”, trasmessa con COM_2010_064, si forniscono i seguenti chiarimenti.

L’Associazione ha ricevuto alcune segnalazioni secondo le quali la Guardia di Finanza ha inoltrato alle Associate la richiesta di trasmissione in via d’urgenza delle dichiarazioni riservate delle attività emerse a seguito dell’adesione dei contribuenti alla procedura di cui all’art. 13-bis, d.l. n. 78 del 2009 (c.d. “scudo fiscale ter”).

Tale richiesta, riferita peraltro anche ad altri dati (conferimento dell’incarico, versamento dell’imposta straordinaria, etc.) non risulta accompagnata da altra motivazione se non quella di “*soddisfare inderogabili esigenze di servizio*”.

L’attività svolta dai verificatori è in realtà funzionale alla “*verifica della sussistenza dei presupposti per accedere alle operazioni di emersione delle attività detenute all’estero di cui all’art. 13-bis d.l. n. 78 del 2009*”, su cui l’Agenzia delle Entrate ha dettato istruzioni con la circolare n. 52/E dell’8 ottobre 2010.

In vista dei controlli dei verificatori ed al fine di chiarire la portata degli orientamenti fissati dall’Amministrazione finanziaria con la circolare in esame, Assofiduciaria ritiene di fornire alcune linee guida per la gestione di tali richieste.

1. Opponibilità dell'emersione e ruolo degli intermediari.

L'art. 14, comma 2, d.l. n. 350 del 2001, impone agli intermediari di non comunicare all'Amministrazione finanziaria, ai fini degli accertamenti tributari, dati e notizie concernenti le dichiarazioni riservate, ivi compresi quelli riguardanti le attività rimpatriate e l'ammontare dell'imposta straordinaria.

Tale obbligo, previsto a tutela della riservatezza e dell'anonimato del contribuente che ha provveduto all'operazione di emersione, oltre a venir meno del tutto nelle ipotesi di cui all'art. 14, comma 4 d.l. n. 350 del 2001 (procedimenti e processi penali, riciclaggio e altri reati), è destinato a subire un temperamento in vista della concreta operatività degli effetti preclusivi ed estintivi scaturenti dall'adesione allo "scudo fiscale", il riconoscimento dei quali richiede un controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla veridicità e correttezza delle dichiarazioni riservate.

Sotto il profilo della dinamica procedimentale, occorre ricordare che la produzione degli effetti tipici della sanatoria è rimessa ad una attivazione del contribuente, il quale, nelle ipotesi di verifica fiscale a suo carico, potrà opporre all'Amministrazione finanziaria di aver provveduto al rimpatrio o alla regolarizzazione di attività estere, fornendone prova mediante la consegna della dichiarazione riservata. La produzione degli effetti preclusivi ed estintivi è soggetta, secondo l'Amministrazione ed in assenza di norme di legge che dispongano in tal senso, a termini di decadenza: il contribuente deve provvedere alla *disclosure* in sede di inizio di accessi, ispezioni e verifiche, ovvero entro trenta giorni successivi a quello in cui l'interessato abbia formale conoscenza (notifica) di un avviso di accertamento o di rettifica o di altro atto di contestazione di violazioni tributarie, compresi gli inviti, i questionari e le richieste di cui all'art. 32, D.P.R. n. 600 del 1973.

Si tratta di un aspetto di particolare rilevanza dal quale scaturiscono almeno due ordini di considerazioni.

Anzitutto è da escludere che l'Amministrazione Finanziaria possa avviare un'attività di controllo delle dichiarazioni riservate per una mera verifica della corretta effettuazione dell'operazione di emersione e dell'esatta quantificazione dell'imposta straordinaria dovuta.

In secondo luogo, tale attività di controllo consegue esclusivamente alla volontà del contribuente sottoposto a verifica di avvalersi della dichiarazione riservata in vista della produzione degli effetti che le sono propri.

In tali casi, in forza della scelta del cliente, il contenuto precettivo dell'art. 14, comma 2 d.l. n. 350 del 2001 si affievolisce e l'Amministrazione finanziaria può rivolgersi all'intermediario per ottenere le necessarie informazioni qualora il contribuente – che pure abbia prodotto in sede di verifica la dichiarazione riservata - si rifiuti di fornire al fisco i chiarimenti richiesti.

Occorre sottolineare che **la centralità della figura del contribuente è legata anche alla sua responsabilità penale. L'art. 19, comma 2-bis d.l. n. 350 del 2001, prevede infatti che l'interessato che abbia attestato falsamente nella dichiarazione riservata la detenzione all'estero di denaro o altre attività è punito con la reclusione da tre mesi ad un anno.**

2. La richiesta, alle società fiduciarie, della copia della dichiarazione riservata.

La collaborazione dell'intermediario descritta dalla circolare consiste principalmente nell'invio della copia della dichiarazione riservata.

Sul punto, nella circolare (par. 2, pag. 2) si legge: *“copia della dichiarazione riservata, sottoscritta dall'intermediario, va quindi sempre acquisita ed unita agli atti del controllo. Va inoltre sempre riscontrata l'autenticità della detta dichiarazione chiedendo formalmente all'intermediario che risulta averla ricevuta, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 8, del D.P.R. n. 600 del 1973, di trasmettere copia dell'esemplare in suo possesso e di fornire le seguenti informazioni”*.

Dalla dichiarazione consegnata dal contribuente i verificatori apprendono quale sia l'intermediario cui è stata affidata l'operazione di emersione e ad esso si rivolgono per verificarne la corrispondenza di contenuto con l'originale del documento.

L'attività prescritta agli uffici periferici non consiste quindi nell'attivazione unilaterale al fine di un controllo delle dichiarazioni riservate ma in una attività di *riscontro* da svolgersi in presenza di tre presupposti:

- I- che il contribuente sia sottoposto a verifica;
- II - che egli abbia opposto al fisco l'operazione di emersione entro i termini previsti;
- III - che a tal fine abbia consegnato copia della dichiarazione riservata.

Su questa base, la richiesta inoltrata alla società fiduciaria deve recare prova sia dell'avvio dell'attività di verifica nei confronti del contribuente, sia della volontà di quest'ultimo di avvalersi degli effetti dello scudo fiscale, menzionando l'avvenuta consegna, da parte sua, della dichiarazione riservata (e allegandola).

Accanto alla richiesta di copia della dichiarazione riservata, all'intermediario saranno richiesti:

- i) la data di conferimento dell'incarico da parte del contribuente;
- ii) la data e gli estremi del versamento dell'imposta straordinaria;
- iii) la data e le modalità di presa in carico delle attività (custodia, amministrazione o gestione delle attività rimpatriate e depositate ovvero esistenti all'estero).

In assenza di ulteriori precisazioni, si ritiene che non sia necessario accompagnare la comunicazione di tali dati con scritture interne che ne consentano il riscontro.

3. Le verifiche sul presupposto impositivo.

Come noto, il presupposto impositivo dell'imposta straordinaria è soddisfatto nel caso di attività finanziarie e patrimoniali che, detenute fuori del territorio dello Stato a partire da una data non successiva la 31 dicembre 2008 in assenza dell'adempimento degli obblighi di monitoraggio (d.l. n. 167 del 1990), siano state rimpatriate o regolarizzate.

La ricorrenza del presupposto sarà verificata dall'Amministrazione finanziaria attraverso controlli in massima parte fondati sulla collaborazione del contribuente e, solo in caso di silenzio di quest'ultimo, mediante quesiti rivolti all'intermediario.

Più in particolare:

3.1 Nessuna informazione sarà richiesta alle società fiduciarie con riguardo alla residenza del contribuente, in coerenza con quanto esplicitato nella circolare n. 43 del 2009 (par. 9, pag. 30) ove si esoneravano gli intermediari dalla verifica della sussistenza del relativo requisito. L'Agenzia provvederà mediante interrogazione dell'Anagrafe tributaria o richiedendo all'interessato un certificato. Nessun onere documentale è viceversa posto a carico dei soggetti che, emigrati in Stati a fiscalità privilegiata, si siano dichiarati residenti nella dichiarazione riservata, poiché tale attestazione equivale a rinuncia di fornire la prova contraria di cui al comma 2-*bis* dell'art. 2 del Tuir.

3.2. Quanto alla verifica della effettiva detenzione all'estero delle attività indicate nella dichiarazione riservata, è il contribuente, ancora una volta, ad essere tenuto a fornire elementi idonei a dimostrare la detenzione all'estero delle attività finanziarie e patrimoniali in una data non successiva al 31 dicembre 2008.

In particolare, oltre a confermare che le attività non erano già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto del controllo, sarà tenuto ad indicare lo Stato estero (o gli Stati esteri) di detenzione e dovrà dichiarare: *i*) per il denaro, le modalità di detenzione (conto corrente, deposito, etc.); *ii*) per le "altre attività finanziarie" la tipologia di attività (azioni, obbligazioni, quote di fondi comuni); *iii*) per gli "altri investimenti di natura non finanziaria", la tipologia di investimento (opere d'arte, gioielli, etc.); *iv*) per "beni immobili e diritti immobiliari" la natura dei beni e dei diritti.

In questo caso, il ruolo degli intermediari è limitato alle sole ipotesi nelle quali il contribuente non fornisca le informazioni.

Nel caso di regolarizzazione saranno richiesti all'intermediario i documenti forniti dal contribuente all'atto del conferimento dell'incarico (compresi i certificati o le attestazioni estere allegate alla dichiarazione; v. circ. n. 43 del 2009, p. 26) e, in presenza di dubbi ulteriori, si attiveranno le procedure di scambio di informazioni.

Diversamente, nel caso di **rimpatrio** e sempreché – come precisa la circolare - risulti che il contribuente si sia rifiutato di fornire dati, l'intermediario sarà tenuto ad informare il fisco sulle attività prese in carico e sulla loro provenienza.

Poiché in caso di silenzio del contribuente l'intermediario è tenuto a fornire informazioni al Fisco, è opportuno segnalare ai clienti che la loro scelta di avvalersi, in sede di verifica, della dichiarazione riservata, sarà accompagnata sia dalla richiesta nei loro stessi confronti da parte dei verificatori di indicare i dati suddetti ai fini del riscontro circa l'effettiva sussistenza dell'attività all'estero, sia dalla possibilità che la stessa società fiduciaria sia tenuta a rispondere ai quesiti dell'Amministrazione.

3.3. Nelle intenzioni dell'Amministrazione finanziaria **l'effettività del rimpatrio fisico o giuridico e della regolarizzazione** è una verifica diretta ad accertare che le attività: *i)* rientrino tra quelle che potevano formare oggetto di emersione; *ii)* siano state in concreto trasferite in Italia o affidate ad un intermediario residente; *iii)* siano riferibili a soggetti specifici ; *iv)* siano state correttamente valorizzate.

Ipotesi meritevoli di particolare attenzione sono ritenute le operazioni aventi ad oggetto denaro contante (specie se proveniente da paesi *black list*), quote rappresentative del capitale sociale di società con sedi in Paesi ove sono ammesse azioni al portatore, obbligazioni emesse da soggetti non obbligati al deposito del bilancio, quote di fondi comuni non soggetti ad alcuna autorità di vigilanza, quote di società ove siano state conferite le attività detenute all'estero, e, più in generale, i casi di rimpatrio giuridico (è inconferente, in proposito, il riferimento al trasporto al seguito di cui alla p. 11 della circolare).

E' peraltro da sottolineare che l'Agenzia si rappresenta la possibilità che le verifiche possano far emergere che taluni intermediari con una pregressa limitata operatività abbiano curato un rilevante numero di operazioni di emersione, il che potrebbe far scaturire alcuni profili di rischio.

In presenza di questi e di altri profili di criticità la circolare indica come metodo di lavoro la necessità di richiedere informazioni in prima battuta al contribuente e, solo in caso di insufficienza, all'intermediario.

E' altresì precisato che la richiesta di documenti agli intermediari va inoltrata solo "*ove ritenuto indispensabile per integrare il quadro informativo*" (enfasi aggiunta).

4. La verifica dell'assenza di cause ostative.

Gli effetti di cui all'art. 14 del d.l. n. 350 del 2001 non si producono, come è noto, qualora sia stata constatata la violazione degli obblighi dichiarativi previsti per la detenzione o la movimentazione di attività finanziarie e patrimoniali estere o sia stato avviato un procedimento penale o siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o siano state avviate, nei

confronti dell'interessato, altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui egli abbia avuto formale conoscenza.

Tra queste ultime cause ostative rientrerebbero, secondo l'Amministrazione, *“gli inviti, i questionari e le richieste di cui all'art. 51, comma 2, D.P.R. n. 633 del 1972 e dell'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 validamente notificati prima del perfezionamento delle operazioni di emersione”*.

Sotto questo profilo, permangono le perplessità legate all'efficacia ostativa di atti istruttori – inviti, questionari e richieste – che non solo potrebbero essere stati riferiti ad una pluralità di periodi d'imposta, ma che potrebbero non essere sfociati successivamente in atti impositivi veri e propri, nemmeno con riferimento ad annualità determinate.

Ai fini del controllo svolto dall'Agenzia delle Entrate sulla operatività di cause ostative si terrà in considerazione la data risultante dalla dichiarazione riservata inviata dall'intermediario.

Da ultimo la circolare fornisce chiarimenti per le ipotesi di rimpatrio di attività detenute in comunione, nonché di emersione ad opera degli eredi, nonché di attività detenute tramite *trust*.

La prospettiva premiale dello scudo fiscale è ribadita con riguardo all'ampiezza degli effetti da esso prodotti che coprono anche tributi diversi dalle imposte sui redditi e senza che vi sia la necessità che il contribuente dimostri un nesso specifico – purché vi sia quantomeno in astratto – tra imponibili accertati e attività estere.

5. Aspetti operativi.

È il caso di ricordare alle fiduciarie che nel caso il contribuente abbia proceduto all'esibizione della dichiarazione riservata, i beni e le attività oggetto di rimpatrio non potranno più godere del regime della riservatezza per effetto, appunto, della loro comunicazione nei confronti dell'amministrazione finanziaria (vedi, in merito la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n° 85/E del 1° ottobre 2001).

Sarà quindi importante per la fiduciaria, una volta ricevuta la conferma da parte del fiduciante di aver provveduto all'esibizione della dichiarazione riservata, provvedere ad effettuare, ove sia stato istituito il “libro dei fiducianti secretato”, le conseguenti registrazioni, nonché far sì che in caso di indagini finanziarie di cui all'art. 32, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, la risposta possa essere “positiva”

I migliori saluti.

LF/edd

Lucia Frascarelli
Segretario Generale

