

Roma, 5 febbraio 2010

**A TUTTE LE ASSOCIATE**  
**- Loro Sedi -**

**COM\_2010\_012**

**OGGETTO:** Art. 13-bis del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2009, n. 102 e successive modificazioni e proroghe (D.L. 30 dicembre 2009 n. 194)

**Riferimento analitico:** Incarico ai fini di rimpatrio giuridico – Mandato di amministrazione per il rimpatrio giuridico di immobili ed altre attività patrimoniali. Schema contrattuale

Con circolari n. 66 del 1° dicembre e n. 71 del 16 dicembre dello scorso anno sono state ampiamente commentate le Circolari dell’Agenzia delle Entrate n. 43/E del 10 ottobre 2009 e n. 49/E del 23 novembre 2009, con cui è stata riconosciuta alle società fiduciarie la facoltà di effettuare operazioni di rimpatrio giuridico di beni patrimoniali, quali, in particolare, immobili, quote di Società Civili Immobiliari di diritto francese o monegasco e altri beni patrimoniali, attraverso la stipula di appositi contratti di amministrazione.

In particolare, si è osservato che lo schema operativo prefigurato dall’Amministrazione Finanziaria è quello del mandato avente ad oggetto l’esercizio dei diritti connessi ad un rapporto giuridicamente rilevante depositato presso la società fiduciaria. Alla società fiduciaria viene quindi conferito mandato di amministrare tale rapporto, da un lato, compiendo tutti gli atti giuridici inerenti a tale incarico e, dall’altro, impegnandosi, attraverso la canalizzazione degli eventuali flussi reddituali, *“ad applicare, ove previsto, le ritenute e le imposte sostitutive dovute e ad effettuare le comunicazioni all’Amministrazione finanziaria”*. In buona sostanza, rimanendo il bene (immobile, quote di SCI, altri beni patrimoniali) nella proprietà e titolarità esclusiva del contribuente, le conseguenze fiscali del possesso di tale bene si realizzano direttamente in capo al contribuente stesso, salvo per il fatto che eventuali flussi finanziari derivanti dal rapporto o dal bene risultino canalizzati attraverso la società fiduciaria, che, assumendo i relativi obblighi di comunicazione all’Amministrazione finanziaria e gli eventuali obblighi di ritenuta, consente al contribuente di vedersi esonerato dalle indicazioni nel modulo RW delle consistenze estere e dei redditi prodotti all’estero.

È del tutto evidente che, stando al predetto schema operativo, fondamentale è la formalizzazione del rapporto contrattuale da porre in essere fra cliente e società fiduciaria ai fini della realizzazione delle operazioni di rimpatrio, e cioè del mandato ad amministrare il

bene (immobile, quote di SCI o altri beni patrimoniali) localizzato all'estero. Trattasi, invero, di mandato non caratterizzato dall'intestazione fiduciaria del bene, da cui sorgono a carico della società fiduciaria obblighi concernenti il compimento degli atti giuridici previsti per l'esecuzione del mandato stesso, ma correlativamente in capo al cliente obblighi, impegni e garanzie necessari per consentire alla società fiduciaria il corretto adempimento dell'incarico ricevuto. Trattasi, dunque, di tipico mandato *in rem propriam*, come tale soggetto a risoluzione di diritto nel caso di inadempimento delle obbligazioni del mandante (ferma restando la responsabilità del mandante stesso per gli eventuali danni che il suo comportamento possa aver generato in capo alla società fiduciaria). Trattasi, infine, necessariamente di mandato a termine, in quanto causalmente collegato ed asservito all'operazione di rimpatrio posta in essere<sup>1</sup> e, pertanto, di negozio che naturalmente esaurisce la sua funzione, di regola, entro il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione riservata. Al riguardo si precisa che, nel caso di operazioni di rimpatrio giuridico perfezionate entro il 15 dicembre 2009, ovviamente il periodo d'imposta a cui ci si intende riferire è il 2010.

La particolarità (e, almeno in parte, novità per le società fiduciarie) dello strumento giuridico opportunamente utilizzabile per le suddette operazioni di rimpatrio ha consigliato l'Associazione di predisporre uno schema tipo di contratto utilizzabile da parte delle associate, che qui si allega.

Nel contempo, la specificità dell'operazione di rimpatrio da porre in essere (come ben noto, non prevista in occasione delle precedenti edizioni dello 'scudo fiscale') ha consigliato l'Associazione di sottoporre tale schema – tramite apposita richiesta di Consulenza Giuridica – all'attenzione dei competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate, unitamente all'indicazione di quelli che risultano essere i principali adempimenti di ordine fiscale che l'esecuzione delle suddette operazioni di rimpatrio devono essere posti in essere tanto dalle società fiduciarie quanto dagli stessi clienti.

All'esito dell'incontro avuto presso l'Agenzia delle Entrate in occasione della presentazione della predetta istanza di Consulenza Giuridica, possiamo anticipare che lo schema contrattuale predisposto appare idoneo alla corretta esecuzione delle operazioni di rimpatrio giuridico sia di immobili che di quote di SCI (di diritto francese o monegasco) che di altri beni patrimoniali.

---

<sup>1</sup> Ovviamente nulla impedisce alle società fiduciarie ed ai propri clienti, una volta scaduto il mandato per l'esecuzione dell'operazione di rimpatrio, di stipulare un nuovo, distinto, contratto di amministrazione del bene patrimoniale localizzato all'estero. Chiaramente tale contratto non potrà avere gli effetti fiscali (riservatezza) collegati alla disciplina dello 'scudo fiscale'.

Inoltre come già precisato dall'Associazione nelle precedenti circolari del 2009, le società fiduciarie saranno tenute, nei casi in cui i redditi prodotti dalle attività emerse non siano soggetti a imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo d'imposta, a effettuare le comunicazioni richieste dalla legge ai sostituti d'imposta (v. quadro SO del modello 770).

Il contribuente resterà comunque tenuto a indicare in dichiarazione i redditi che non hanno scontato il prelievo sostitutivo o la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta grazie all'intervento dell'intermediario (si pensi ai redditi derivanti dal possesso di immobili, che non possono, ad oggi, essere assoggettati ad imposta tramite sostituzione tributaria).

Secondo le precedenti istruzioni fornite alle associate, in relazione ai redditi derivanti dalla locazione degli immobili, la fiduciaria non dovrà quindi fungere da sostituto d'imposta, ma dovrà comunque rispettare gli obblighi di rilevazione previsti nel caso di intestazione fiduciaria di partecipazioni qualificate (v. il quadro SO del modello 770): si attendono al riguardo ulteriori specifiche istruzioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria, dal momento che ad oggi il modello 770 per il 2009 non contiene indicazioni al riguardo.

In base alle istruzioni del modello 770 per il 2009, nessun obbligo grava altresì sulla fiduciaria nel caso in cui l'immobile estero sia produttivo di redditi meramente catastali, in quanto in tal caso non vi sarà alcun flusso reddituale effettivo.

La predetta disciplina è applicabile per il tempo di efficacia del mandato di amministrazione e, dunque, trattandosi – come indicato – di mandato a termine fino allo scadere del termine (ovvero, come in precedenza accennato, non oltre il periodo di imposta in corso al momento della presentazione della dichiarazione riservata), salvo eventuale anticipata risoluzione, dopodiché torneranno ad applicarsi le ordinarie disposizioni che prevedono in capo al contribuente gli obblighi di dichiarazione e di monitoraggio fiscale e in capo alla fiduciaria gli obblighi previsti in caso di cessazione del rapporto fiduciario. Nel caso di operazioni effettuate sulla base di diversi modelli contrattuali, ancora in essere, aventi comunque caratteristiche idonee ad effettuare operazioni di rimpatrio giuridico di beni patrimoniali, non appare necessario, ad avviso di questa Associazione, stipulare un nuovo contratto. A ben vedere, elemento qualificante dell'operatività descritta nella presente circolare è la previsione di un termine di scadenza del contratto entro il 2010, che si ritiene necessario in ogni caso rispettare.

È peraltro ovvio – come anticipato – che per garantire alla fiduciaria la possibilità di adempiere agli obblighi imposti dalla normativa italiana sarà necessaria la collaborazione del cliente e in particolare il suo impegno, espresso nel contratto, a fornire le dovute informazioni all'intermediario e porre in essere le attività idonee a realizzare la canalizzazione presso di esso dei flussi reddituali derivanti dal possesso delle attività emerse, eventualmente unito, come suggerito dalle circolari n. 66 e 71 del 2009 di questa Associazione e ribadito nell'allegato schema contrattuale, ad un analogo obbligo posto in capo all'amministratore estero dei beni, ove presente.

Come indicato dalle medesime circolari n. 66 e 71 del 2009, infine, gli adempimenti da porre in essere da parte della fiduciaria nel caso in cui l'emersione avvenga nelle nuove forme appena discusse sono i seguenti:

- versamento dell'imposta straordinaria
- comunicazioni obbligatorie derivanti dalle operazioni di scudo (ad esempio, indicazione nel modello 770 dell'ammontare complessivo dei valori rimpatriati e delle somme versate, comunicazioni alla Banca d'Italia, ecc)
- registrazione del rapporto nell'archivio unico informatico<sup>2</sup>
- registrazione dei beni emersi o dei rapporti istituiti nei conti fiduciari e d'ordine
- registrazione del rapporto nel sistema informatico o manuale
- conferma formale del mandato ricevuto
- registrazione in contabilità fiduciaria nel seguente modo:
  - a. oggetto dell'incarico sarà il mandato ad amministrare i beni emersi
  - b. il valore dei beni è quello determinato secondo le indicazioni fornite nelle circolari 43/E e 49/E del 2009 dell'Agenzia delle Entrate.

Con riferimento alle istruzioni del quadro SO del Modello 770/2010 sarebbe auspicabile che l'Agenzia delle Entrate fornisse chiarimenti in merito agli obblighi di segnalazione connessi a:

- contratti attraverso i quali possono essere conseguiti anche redditi fiscalmente non rilevanti aventi ad oggetto beni patrimoniali rimpatriati ai sensi dell'art. 13-bis del d.l. n. 78/2009;
- cessione, anche fiscalmente non rilevanti, di immobili oggetto di operazioni di rimpatrio ai sensi dell'art. 13-bis del d.l. n. 78/2009;
- prelievi da rapporti di amministrazione fiduciaria aventi ad oggetto beni finanziari e patrimoniali rimpatriati ai sensi dell'art. 13-bis del d.l. n. 78/2009;
- chiusura dei rapporti di amministrazione fiduciaria aventi ad oggetto beni finanziari e patrimoniali rimpatriati ai sensi dell'art. 13-bis del d.l. n. 78/2009.

Rimanendo in attesa di risposta alla nostra istanza, che confidiamo possa trovare positivo accoglimento, di cui Vi daremo pronto riscontro, inviamo i migliori saluti.

Lucia Frascarelli  
Segretario Generale



All.: c.s.  
LF/ci

<sup>2</sup> Si vedano al riguardo le istruzioni contenute nel Provvedimento della Banca d'Italia n. 895 del 23 dicembre 2009, recante le disposizioni attuative per la tenuta dell'AUI.