



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Ufficio Fiscalità Finanziaria

Circolare n. 37/E

Oggetto: Disposizioni urgenti per il completamento delle operazioni di emersione di attività detenute all'estero. Modifiche apportate dalla legge 23 aprile 2002, n. 73 di conversione del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12.

Premessa

Con decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 46 del 23 febbraio 2002, sono state apportate rilevanti modifiche al decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350, convertito dalla legge 23 novembre 2001, n. 409 (di seguito *legge*), recante le disposizioni volte a consentire l'emersione e la conseguente regolarizzazione delle attività detenute all'estero da taluni soggetti residenti in Italia.

Considerato che le previsioni normative contenute nel decreto-legge n. 12 del 2002 hanno subito alcune modifiche ed integrazioni in sede di conversione del provvedimento, si forniscono i seguenti ulteriori chiarimenti a completamento di quanto già precisato con la circolare n. 24/E del 13 marzo 2002.

1. Proroga dei termini

La legge 23 aprile 2002, n. 73 di conversione del D.L. n. 12 del 2002 (in G.U. n. 96 del 24 aprile 2002) ha confermato il differimento al 15 maggio 2002 del termine entro il quale deve essere presentata agli intermediari abilitati la dichiarazione riservata di cui all'articolo 13, comma 1, della *legge*.

Inoltre, è rimasto fermo che, se alla data del 15 maggio 2002 non è stato possibile completare, per cause oggettive non dipendenti dalla volontà dell'interessato, il rimpatrio o la regolarizzazione, gli effetti derivanti dalla dichiarazione riservata, disciplinati dall'articolo 14 della *legge*, si producono in ogni caso a condizione che i soggetti interessati, entro il 15 maggio 2002, presentino un'apposita dichiarazione riservata (su modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 marzo 2002), fornendo all'intermediario la provvista per il pagamento della somma del 2,5 per cento ovvero per la sottoscrizione dei titoli di Stato e

concludano le predette operazioni entro il 30 giugno 2002 (ossia 1° luglio 2002), integrando conseguentemente la dichiarazione riservata.

Tenendo conto della circostanza che la provvista per il versamento della somma del 2,5 per cento di cui all'articolo 12, comma 1, della *legge* deve essere fornita all'intermediario entro il 15 maggio, calcolata sull'ammontare complessivo delle somme e attività in corso di rimpatrio o di regolarizzazione ed indicate nella parte prima del modello, con l'introduzione del comma 3-bis, all'articolo 1 è stato disciplinato il caso in cui alla data della conclusione della procedura (30 giugno 2002) la somma corrisposta dal soggetto interessato risulti superiore a quella dovuta con riferimento alle attività effettivamente rimpatriate o regolarizzate e riportate nella parte seconda del modello.

In tale ipotesi, è stato previsto che qualora l'importo totale delle attività finanziarie rimpatriate o regolarizzate, risultante dall'integrazione della dichiarazione riservata (parte seconda del modello), sia inferiore a quello indicato nella dichiarazione riservata (parte prima del modello), la somma versata in eccedenza è restituita all'interessato da parte dell'intermediario, senza corresponsione di interessi.

L'intermediario procede alla relativa compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, della somma restituita al contribuente con i versamenti di imposte da effettuare successivamente, a decorrere dalla data di ricezione dell'integrazione della dichiarazione riservata.

Si tratta di una specifica deroga a quanto espressamente previsto dall'articolo 13, comma 2, della *legge* il quale vieta la compensazione della "somma" ai sensi del citato articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

In ogni caso, si fa presente che gli effetti dello "scudo" sono limitati agli importi effettivamente rimpatriati o regolarizzati.

Si precisa, inoltre, che qualora ai fini del pagamento della somma del 2,5 per cento la provvista sia stata prelevata dal conto segretato, l'eccedenza restituita all'interessato può essere accreditata nel medesimo conto.

2. Comunicazione dei redditi derivanti dalle attività rimpatriate

Come noto, ai sensi del comma 8 dell'articolo 14 della *legge*, 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 nel periodo che va dal 1° agosto 2001 alla data di presentazione della predetta dichiarazione.

Al riguardo, nella citata circolare n. 24/E del 2002 è stato già precisato che, qualora il soggetto interessato si avvalga del termine del 30 giugno 2002 per concludere le operazioni di emersione, tale comunicazione può riguardare tutti i redditi percepiti dal 1° agosto 2001 fino alla data dell'effettivo rientro delle attività finanziarie, ossia fino alla data di presentazione dell'integrazione della dichiarazione riservata (parte seconda del modello).

Sui predetti redditi l'intermediario che riceve la dichiarazione riservata applica le medesime ritenute alla fonte e imposte sostitutive che sarebbero state applicabili qualora le attività da cui derivano i proventi fossero state già depositate presso l'intermediario ovvero qualora quest'ultimo fosse intervenuto nella loro riscossione.

Come precisato nella circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002 (punto 1.3), si tratta di una tassazione a titolo definitivo di redditi effettivamente realizzati e, pertanto, non sono ammessi sistemi forfetari o presuntivi di determinazione dei redditi.

Tuttavia, la legge n. 73 del 2002 ha introdotto il comma 2-bis all'articolo 1 del decreto-legge n. 12 del 2002 in base al quale, in alternativa

al criterio analitico di determinazione dei redditi derivanti dalle attività rimpatriate percepiti nel periodo considerato, può essere utilizzato il criterio presuntivo indicato nell'articolo 6 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

Quest'ultima disposizione prevede che, per le somme di denaro e le altre attività finanziarie trasferite o costituite all'estero, si presume un reddito pari al tasso ufficiale medio di sconto (ora denominato "tasso di riferimento") vigente nel periodo d'imposta. A quest'ultimo proposito, si fa presente che, nell'ambito della disposizione in esame, il periodo cui fare riferimento ai fini dell'applicazione del predetto tasso è quello intercorrente tra il 1° agosto 2001 e la data di effettivo rientro delle attività finanziarie detenute all'estero.

Si tratta, in sostanza, di un criterio che consente di applicare un tasso medio ai fini della determinazione presuntiva della redditività delle attività rimpatriate, prescindendo dall'ammontare dei proventi effettivamente percepito.

I tassi ufficiali di riferimento da prendere in considerazione ai fini della determinazione del tasso medio sono quelli disposti con provvedimento del Governatore della Banca d'Italia e vigenti nel periodo che va dal 1° agosto 2001 alla data dell'effettivo rimpatrio delle attività estere (comunque, entro il 30 giugno 2002).

Nella tabella di seguito evidenziata è illustrato l'andamento del tasso ufficiale da utilizzare a tal fine.

Andamento del Tasso Ufficiale di Riferimento

| Periodo | Tasso | <i>Provvedimento del Governatore che dispone il tasso ufficiale di riferimento</i> |
|---------------------------|--------------|---|
| dal 15/5/2001 al 4/9/2001 | 4,50% | Provvedimento del 10/5/2001 (G.U. n. 111 del 15.5.2001) |

| | | |
|-----------------------------|-------|--|
| dal 5/9/2001 al 18/9/2001 | 4,25% | Provvedimento del 30/8/2001 (G.U. n. 204 del 3.9.2001) |
| dal 19/9/2001 al 13/11/2001 | 3,75% | Provvedimento del 17/9/2001 (G.U. n. 217 del 18.9.2001) |
| dal 14/11/2001 ad oggi | 3,25% | Provvedimento del 9/11/2001 (G.U. n. 265 del 14.11.2001) |

A titolo esemplificativo, supponendo che l'effettivo rimpatrio avvenga il 30 giugno 2002 e che il tasso ufficiale di riferimento stabilito da ultimo nella misura del 3,25 per cento non venga modificato, deve essere applicato il tasso del 3,51 per cento sul valore delle attività rimpatriate come indicato nella seconda parte della dichiarazione riservata. Il predetto tasso va calcolato su base giornaliera, come risulta nella seguente tabella esemplificativa.

| Periodo | Tasso % | Giorni | |
|--|---------|--------|-----------|
| dal 1° agosto al 4 settembre 2001 | 4,50 | 35 | 157,5 |
| dal 5 settembre al 18 settembre 2001 | 4,25 | 14 | 59,5 |
| dal 19 settembre al 13 novembre 2001 | 3,75 | 56 | 210 |
| Dal 14 novembre 2001 al 30 giugno 2002 | 3,25 | 229 | 744,25 |
| Totale | | 334 | 1.171,25 |
| Tasso medio | | | 3,5067365 |

Il tasso medio del periodo che va dal 1° agosto 2001 alla data del rimpatrio deve essere applicato dal contribuente sul valore delle attività

effettivamente rimpatriate al fine di determinare i redditi derivanti presuntivamente dalle stesse.

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

Tale imposta è prelevata dall'intermediario, anche ricevendo apposita provvista dai soggetti interessati, e versata entro il sedicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si perfeziona l'operazione di rimpatrio.

Ai fini del versamento dell'imposta sostitutiva, da effettuarsi secondo le ordinarie modalità di cui al capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere utilizzato il codice tributo 1810, istituito con risoluzione n. 132/E del 30 aprile 2002.

Il criterio presuntivo di determinazione dei redditi derivanti dalle attività finanziarie rimpatriate sopra descritto può anche essere utilizzato per determinare i redditi delle attività finanziarie per i quali non è possibile avvalersi dell'intervento dell'intermediario abilitato, in quanto non facilmente quantificabili (es. redditi derivanti dalle gestioni di patrimoni), ovvero per i redditi che, in quanto assoggettabili a ritenute alla fonte a titolo di acconto, non possono usufruire del regime della riservatezza.

I soggetti interessati, pertanto, possono ad esempio applicare la disposizione contenuta nell'articolo 14, comma 8, della *legge* per i redditi che possono essere determinati analiticamente ed utilizzare il criterio presuntivo per quella parte di redditi di difficile quantificazione o per i quali l'applicazione della predetta disposizione comporterebbe la perdita del regime della segretezza (ad esempio, dividendi di fonte estera).

Infine, è appena il caso di precisare che l'applicazione del criterio presuntivo di calcolo del reddito da assoggettare al prelievo del 27 per cento determina che i redditi eccedenti tale importo si considerano anch'essi

assoggettati ad imposizione sostitutiva e, quindi, non sussiste alcun obbligo di dichiarazione. Per tale ragione, successivamente al perfezionamento dell'operazione di rimpatrio, anche a tali redditi (eccedenti il tasso presuntivo) si estende il regime della riservatezza previsto dall'articolo 14, comma 2, della *legge*.

La facoltà di adottare il criterio presuntivo è concessa, dalla disposizione in esame, anche ai soggetti che hanno già perfezionato le operazioni di rimpatrio alla data di entrata in vigore della legge di conversione n. 73 del 2002 (ossia 25 aprile 2002) e che non si sono avvalsi delle disposizioni di cui all'articolo 14, comma 8, della *legge*. In tal caso, i soggetti interessati possono presentare apposita comunicazione, entro il 15 maggio 2002, al medesimo intermediario al quale è stata presentata la dichiarazione riservata.

I soggetti che hanno concluso le operazioni di emersione e che si sono già avvalsi delle disposizioni di cui all'articolo 14, comma 8, della *legge*, comunicando analiticamente all'intermediario i redditi delle attività finanziarie rimpatriate, possono avvalersi del nuovo criterio presuntivo esclusivamente per comunicare i redditi per i quali non era stato possibile avvalersi dell'intervento dell'intermediario abilitato, vuoi per la difficoltà di quantificazione vuoi perché trattavasi di redditi che, in quanto assoggettabili a ritenute alla fonte a titolo di acconto, non avrebbero potuto usufruire del regime della riservatezza.

A tal fine, i soggetti interessati devono indicare nella comunicazione da presentare all'intermediario i redditi per i quali intendono avvalersi del criterio presuntivo derivanti da alcune delle attività finanziarie comprese nella dichiarazione riservata.

Pertanto, fermo restando quanto trattenuto dall'intermediario sui redditi effettivamente percepiti nel periodo considerato, il soggetto interessato può corrispondere l'imposta sostitutiva del 27 per cento sui

redditi per i quali non si è avvalso della disposizione di cui all'articolo 14, comma 8, della *legge* all'atto della presentazione della dichiarazione riservata. In ogni caso, l'applicazione di tale criterio non dà luogo alla restituzione delle imposte trattenute dall'intermediario.

3. Gli effetti del rimpatrio e della regolarizzazione

Come noto, l'articolo 14 della *legge* prevede, oltrechè la preclusione dell'accertamento tributario e contributivo, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di emersione, l'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali, nonché l'esclusione della punibilità per i reati di natura fiscale riguardanti l'omessa o infedele dichiarazione di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 e alla legge 7 agosto 1982, n. 516, ad eccezione di quelli previsti nell'articolo 4, lettere d) ed f), di quest'ultima legge (utilizzo di documenti falsi o realizzazione di altri comportamenti fraudolenti atti ad ostacolare l'accertamento dei fatti materiali, reato punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni e con la multa da 2.582 a 5.164 euro).

Tuttavia, il comma 7 dello stesso articolo 14 prevede che le operazioni di emersione non producono gli effetti previsti qualora, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, una delle violazioni delle norme indicate nel comma 1 del medesimo articolo (ad esempio, il D.L. n. 167/90) sia stata già constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza, comprese le richieste, gli inviti e i questionari di cui agli articoli 51, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La causa di esclusione della punibilità per i reati di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nonché per i reati di cui al

decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 (ad eccezione di quelli previsti dall'articolo 4, lettere d), e f), dello stesso decreto) non ricorre quando per i predetti illeciti penali è stato già avviato il procedimento penale.

In proposito, per effetto della modifica apportata a tale ultima disposizione dall'articolo 1, comma 3-ter, della legge n. 73 del 2002, è stato previsto che, affinché l'avvio di un processo penale costituisca causa ostativa al conseguimento degli effetti di cui all'articolo 14 della *legge*, è necessario che i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza dell'avvio del procedimento che normalmente si verifica con la notifica della conclusione delle indagini preliminari ai sensi di quanto disposto dall'art. 415-bis del codice di procedura penale. Tuttavia, considerato che in alcuni casi può accadere che l'indagato abbia avuto formale conoscenza dell'avvio del procedimento penale prima del termine cui si riferisce il citato art. 415-bis (ad es. se viene disposto un sequestro o una perquisizione a suo carico), in tali casi si deve tener conto, più in generale, delle notifiche dei primi atti da cui espressamente risulti la qualità di indagato.

L'articolo 17, comma 2-bis, della medesima *legge* stabilisce, inoltre, che l'utilizzo della dichiarazione riservata per l'effettuazione del rimpatrio o della regolarizzazione di attività detenute all'estero derivanti da reati diversi da quelli per i quali è esclusa la punibilità, non produce gli effetti di cui all'articolo 14 della *legge* ed è punito con una sanzione pecuniaria pari al 100 per cento del valore corrente delle attività oggetto della dichiarazione riservata.

In deroga a tale disposizione, gli effetti di esclusione della punibilità trovano comunque applicazione ai casi di reati già estinti, non punibili o non più previsti come tali dall'ordinamento.

Questa deroga non vale, tuttavia, per le attività detenute all'estero che derivino da delitti di associazione per delinquere di tipo mafioso, di corruzione, di concussione, di estorsione, di sequestro di persona a scopo di estorsione, di usura.

Con l'articolo 2, comma 1, della legge n. 73 del 2002 sono state aggiunte altre ipotesi di reato per le quali la predetta deroga non si applica. Si tratta dei delitti di traffico di armi, di tratta e commercio di schiavi, di produzione e traffico illecito di sostanze stupefacenti e psicotrope, di associazione finalizzata al traffico illecito di sostanze stupefacenti o psicotrope, di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri, nonché dei delitti aggravati ai sensi dell'articolo 7 del decreto-legge 13 maggio 1991, n. 152, convertito dalla legge 12 luglio 1991, n. 203, e comunque per i delitti puniti con l'ergastolo ovvero con pena edittale non inferiore nel massimo a quindici anni di reclusione.

Pertanto, per detti reati gli effetti delle operazioni di emersione non operano ancorché essi siano estinti (per il decorso del tempo), non più punibili o non più previsti tali dall'ordinamento, si rende applicabile la disposizione contenuta nel citato articolo 17, comma 2-bis, della *legge*.