



Agenzia delle Entrate

CIRCOLARE N.25/E

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 30 aprile 2003

Oggetto: Emersione di attività detenute all'estero. Scudo fiscale. Condono per gli imponibili conseguiti all'estero. Proroga dei termini. Ulteriori chiarimenti.

INDICE

Premessa.....	3
1. LO SCUDO FISCALE	4
1.1. Ambito temporale di riferimento della normativa	4
1.2. La determinazione dei redditi derivanti da attività finanziarie rimpatriate	6
1.2.1. Tassazione analitica.....	7
1.2.2. Tassazione forfetaria.....	8
1.3. Compensazione delle plusvalenze	11
1.4. Versamenti degli intermediari.....	11
1.5. Effetti dello scudo fiscale: la riservatezza	12
1.6. Rimpatrio di attività precedentemente regolarizzate.....	14
1.6.1. Gli effetti del rimpatrio di attività regolarizzate	15
1.7. Emersione e monitoraggio fiscale	17
1.8. Obblighi di dichiarazione all'Ufficio Italiano cambi	18
2. CONDONO ED EMERSIONE DELLE ATTIVITA' DETENUTE ALL'ESTERO	20
2.1. Rilevanza della nozione di redditi conseguiti all'estero	20
2.2. Elementi che integrano la nozione di redditi conseguiti all'estero.....	21
2.3. Accertamenti	22

Premessa

Gli articoli da 6 a 6-quinquies del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27 (di seguito “provvedimento”), ripropongono l’opportunità di far emergere e conseguentemente regolarizzare le attività detenute all’estero da parte delle persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici ed associazioni equiparate ai sensi dell’articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

In particolare, è prevista l’applicazione delle disposizioni e dei benefici contenuti nel capo III del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, nonché dell’articolo 1, comma 2-bis, del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73, alle operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione effettuate fino al 30 giugno 2003.

La legge 27 dicembre 2002, n. 289, legge finanziaria per il 2003, affianca alle predette disposizioni, norme che consentono l’emersione di attività detenute all’estero da parte di imprese commerciali svolte in forma societaria. In particolare, l’articolo 8, comma 5, della stessa legge, prevede l’obbligo del pagamento di un’imposta sostitutiva nella misura del 6 per cento ai fini della regolarizzazione dei redditi e degli imponibili conseguiti all’estero.

Con la circolare n. 13/E del 24 febbraio 2003, sono stati forniti chiarimenti in merito alla disciplina di cui agli articoli da 6 a 6-quinquies del decreto-legge n. 282 del 2002 (c.d. “scudo fiscale”).

La circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003 e la circolare n. 18/E del 25 marzo 2003 contengono, invece, chiarimenti ai fini dell’applicazione della disciplina contenuta nell’articolo 8, comma 5, della legge n. 289 del 2002 (c.d. “condono ed emersione delle attività detenute all’estero”).

Ad integrazione delle predette circolari, si ritiene opportuno precisare ulteriori aspetti posti all'attenzione della scrivente.

1. LO SCUDO FISCALE

1.1. Ambito temporale di riferimento della normativa

L' articolo 6 del decreto–legge n. 282 del 2002 è entrato in vigore il 24 dicembre 2002. Sulla base di detta previsione normativa i contribuenti potevano effettuare operazioni di emersione tra il 1° gennaio 2003 e il 30 giugno 2003, sussistendo i presupposti previsti dal decreto-legge n. 350 del 2001, fra i quali, il possesso all'estero delle attività alla data del 1° agosto 2001 per il rimpatrio, e alla data del 27 settembre 2001 per la regolarizzazione.

Analoghe disposizioni in materia erano contenute nell'articolo 20 della legge n. 289 del 2002 (legge finanziaria per il 2003).

In data 2 gennaio 2003 è stato approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in conformità alle previsioni normative a quella data vigenti, il modello di dichiarazione riservata da presentarsi per ottenere i benefici previsti dallo “scudo fiscale”. Tale modello è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 8 dell' 11 gennaio 2003.

La legge 21 febbraio 2003, n. 27, in vigore dal 23 febbraio 2003, nel convertire il decreto-legge n. 282 del 2002, ha introdotto importanti modifiche alla disciplina in esame.

In primo luogo è stato semplificato il quadro normativo di riferimento. L'articolo 5-bis, comma 1, lettera n), del decreto-legge, n. 282, nel testo modificato in sede di conversione, ha abrogato i primi cinque commi dell'articolo 20 della legge n. 289 del 2002, ora rubricato “Norme in materia di redditi di fonte estera e di trasferimenti da e per l'estero”.

Pertanto, la disciplina di riferimento è allo stato interamente contenuta negli articoli da 6 a 6-quinquies del provvedimento.

Inoltre, è variata la data di riferimento della detenzione all'estero delle attività, presupposto oggettivo per avvalersi dello “scudo fiscale”. L'articolo 6

del provvedimento prevede, infatti, quale unica data, sia per il rimpatrio che per la regolarizzazione, il 31 dicembre 2001.

E', altresì, mutato il periodo di riferimento per l'effettuazione delle operazioni di emersione. Il testo dell'articolo 6 del decreto-legge n. 282 del 2002, nel testo originario, così come nel comma 1 dell'articolo 20 della finanziaria per il 2003, prima della sua abrogazione, facevano riferimento alle operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione effettuate nel periodo dal 1° gennaio al 30 giugno 2003. La soppressione del termine *a quo* (il 1° gennaio), nel testo del provvedimento attualmente in vigore, consente di applicare la disciplina in esame anche ai trasferimenti effettuati anteriormente al 1° gennaio 2003.

Con provvedimento del 3 marzo 2003, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 60 del 13 marzo 2003, l'Agenzia delle Entrate ha approvato un nuovo modello di dichiarazione riservata al fine di tener conto delle modifiche apportate alla disciplina.

Ciò premesso, si precisa che le procedure di emersione effettuate fino al 22 febbraio 2003, nella vigenza dell'originario testo dell'articolo 6 del decreto-legge n. 282 del 2002 e dell'articolo 20 della legge n. 289 del 2002, utilizzando il modello di dichiarazione riservata approvato con provvedimento del 2 gennaio 2003, conservano validità. Gli emendamenti al decreto-legge sono infatti applicabili solo a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (23 febbraio 2003).

A tal fine, si deve ovviamente trattare di operazioni "concluse" alla predetta data del 22 febbraio 2003. Al riguardo, si ricorda che le operazioni diventano tali una volta espletati tutti gli adempimenti previsti a carico del contribuente. In particolare, alla data del 22 febbraio 2003, deve essere stata presentata la dichiarazione riservata in cui si è attestato che le attività erano possedute alla data del 1° agosto 2001 (o del 27 settembre 2001), le stesse devono risultare già rimpatriate o regolarizzate e infine l'intermediario deve aver fornito al contribuente copia della dichiarazione stessa.

Con l'entrata in vigore delle modifiche al decreto-legge n. 282 del 2002, pertanto, devono ritenersi valide le sole operazioni di emersione effettuate ai sensi del riformulato provvedimento, ossia con riferimento alle attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001.

Considerato tuttavia che il nuovo modello di dichiarazione riservata è stato approvato il 3 marzo 2003, conservano validità le operazioni effettuate dal 23 febbraio 2003 a tale data, mediante l'utilizzo del vecchio modello approvato con provvedimento del 2 gennaio 2003, a condizione che i soggetti interessati presentino allo stesso intermediario una dichiarazione in forma libera attestante la sussistenza dei presupposti richiesti dalla nuova disciplina, ossia la detenzione della attività all'estero al 31 dicembre 2001.

1.2. La determinazione dei redditi derivanti da attività finanziarie rimpatriate

I redditi derivanti dalle attività detenute all'estero e percepiti al 31 dicembre 2001 devono essere compresi nel valore indicato in dichiarazione riservata e quindi assoggettati al prelievo del 2,5 per cento o del 4 per cento, a seconda che le operazioni siano effettuate, rispettivamente, entro il 16 maggio 2003 o dal 17 maggio al 30 giugno 2003.

Si fa presente che il primo termine inizialmente fissato al 16 aprile è stato prorogato al 16 maggio dal decreto-legge 7 aprile 2003, n. 59 (in G.U. n. 82 dell'8 aprile 2003).

Con riferimento ai redditi derivanti dalle stesse attività, ma percepiti dal 31 dicembre 2001, in virtù del rinvio effettuato dall'articolo 6 del provvedimento alle disposizioni contenute nel capo III del decreto-legge n. 350 del 2001, trova applicazione anche per il "nuovo scudo fiscale" l'articolo 14, comma 8, di detto decreto-legge che consente al contribuente che si avvale della procedura per il rimpatrio delle attività finanziarie di comunicare all'intermediario, contestualmente alla presentazione della dichiarazione riservata, i redditi

derivanti da tali attività e percepiti dal 31 dicembre 2001 e fino alla data di presentazione della predetta dichiarazione.

Si precisa che, in caso di trasferimenti già effettuati prima della presentazione della dichiarazione riservata (senza avvalersi delle disposizioni sullo “scudo fiscale”), gli eventuali redditi per i quali opera il rinvio all’articolo 14, comma 8, sono quelli relativi al periodo che decorre dal 31 dicembre 2001 alla data dell’effettivo deposito delle attività finanziarie presso un intermediario e non a quella di presentazione della dichiarazione riservata.

Si presume infatti che i proventi percepiti successivamente al deposito siano stati assoggettati all’ordinario prelievo fiscale da parte dell’intermediario.

I redditi percepiti dal 31 dicembre 2001 e fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata (ovvero fino alla data di effettivo deposito delle attività) non devono essere indicati nella stessa, ma possono essere assoggettati a tassazione analitica o forfetaria a cura dell’intermediario residente, a seconda dell’opzione effettuata dal contribuente ai sensi dell’articolo 14, comma 8, del decreto-legge n. 350 del 2001.

In alternativa all’ordinaria modalità di tassazione analitica, infatti, è consentita l’adozione del criterio presuntivo indicato nell’articolo 6 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

Al riguardo, si ricorda che è in ogni caso esclusa la tassazione attraverso l’intermediario di redditi che in via ordinaria non subiscono alcuna tassazione per il tramite dell’intermediario stesso. E’ il caso delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate ai sensi dell’articolo 81, comma 1, lettera c), del TUIR che, come noto, non possono essere assoggettate a tassazione dall’intermediario, ma devono obbligatoriamente essere indicate dal contribuente in dichiarazione dei redditi.

1.2.1. Tassazione analitica

Qualora opti per la tassazione analitica, il contribuente che procede al rimpatrio delle attività finanziarie deve comunicare all’intermediario,

contestualmente alla presentazione della dichiarazione riservata, i redditi derivati dalle stesse attività, percepiti dal 31 dicembre 2001 e fino alla data di presentazione della dichiarazione riservata (o di deposito), nonché fornire la provvista corrispondente alle imposte dovute.

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

1.2.2. Tassazione forfetaria

Qualora il contribuente si avvalga dell'applicazione del criterio presuntivo, ossia della tassazione forfetaria, 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.

In particolare, il periodo cui fare riferimento ai fini dell'applicazione del tasso medio è quello intercorrente tra il 31 dicembre 2001 e la data di effettivo rientro delle attività finanziarie detenute all'estero.

Parimenti 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, vigenti nel periodo che va dal 31 dicembre 2001 alla data dell'effettivo rimpatrio delle attività estere (comunque, entro il 30 giugno 2003).

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

Andamento del Tasso Ufficiale di Riferimento

<i>Periodo</i>	<i>Tasso</i>	<i>Provvedimento del Governatore che dispone il tasso ufficiale di riferimento</i>
dal 14/11/2001 al 10/12/2002	3,25%	Provvedimento del 9/11/2001 (G.U. n. 265 del 14.11.2001)
dall' 11/12/2002 all' 11/03/2003	2,75%	Provvedimento del 6/12/2002 (G.U. n. 290 dell' 11/12/2002)
dal 12/03/2003 ad oggi	2,50%	Provvedimento del 7/03/2003 (G.U. n. 59 del 12/03/2003)

A titolo esemplificativo, supponendo che l'effettivo rimpatrio avvenga il 30 giugno 2003 e che il tasso ufficiale di riferimento stabilito da ultimo nella misura del 2,50 per cento non venga modificato, deve essere applicato il tasso del 3,01 per cento sul valore delle attività rimpatriate, come indicato nella dichiarazione riservata. Il predetto tasso va calcolato su base giornaliera, come risulta nella seguente tabella esemplificativa.

Periodo	Tasso %	Giorni	
dal 31 dicembre 2001 al 10 dicembre 2002	3,25	345	1.121,25
dall' 11 dicembre 2002 all' 11 marzo 2003	2,75	91	250,25
dal 12 marzo 2003 al 30 giugno 2003	2,50	111	277,5
Totale		547	1.649
Tasso medio			3,01

Il tasso medio del periodo che va dal 31 dicembre 2001 alla data del rimpatrio deve essere applicato dal contribuente sul valore delle attività indicate

nella dichiarazione riservata, al fine di determinare i redditi derivanti presuntivamente dalle stesse.

Inoltre, si fa presente che il tasso medio calcolato sulla base dei tassi di riferimento è da applicare al capitale senza successivamente dover raggugliare ai giorni l'importo risultante.

Ad esempio:

- rimpatrio in data 16 aprile 2003 di attività detenute all'estero al 31 dicembre 2001 per un valore di 500.000
- calcolo tasso medio presuntivo:

Periodo 31/12/01 – 10/12/02 $3,25 \times 345 \text{ giorni} = 1.121,25$

Periodo 11/12/02 – 11/03/03 $2,75 \times 91 \text{ giorni} = 250,25$

Periodo 12/03/03 – 16/04/03 $2,50 \times 36 \text{ giorni} = 90$

Totale: giorni= 472

tasso per giorni= 1.461,50

Tasso medio $(1.461,50/472) = 3,10$

Redditi da tassare: $(500.000 \times 3,10\%) = 15.500$

Imposta: $(15.500 \times 27\%) = 4.185$

Con il criterio presuntivo si applica il tasso medio al valore delle attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001 così come risultante dalla dichiarazione riservata che, quindi, può non coincidere con il valore delle attività rimpatriate, qualora in detto ultimo valore siano ricomprese non solo le attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2001, ma anche le attività costituite successivamente alla predetta data dai relativi redditi.

Ad esempio:

- denaro alla data del 31 dicembre 2001 = 100;
- redditi percepiti nel 2002 = 20;
- importo rimpatriato = 120.

In dichiarazione riservata va indicato 100. Il contribuente può scegliere se indicare 20 come redditi da tassare (ad esempio come interessi su conti correnti), ovvero se utilizzare 100 come capitale per il calcolo presuntivo dei redditi. In quest'ultimo caso può emergere una base imponibile pari a 3 sulla quale va applicata l'imposta sostitutiva del 27%. In ogni caso, il regime di riservatezza è garantito per 20, oltre che per i 100 da dichiarazione riservata.

1.3. Compensazione delle plusvalenze

Con riferimento alle plusvalenze realizzate dal 31 dicembre 2001 alla data di effettivo deposito presso l'intermediario delle attività rimpatriate, si chiarisce quanto segue.

Nell'ipotesi in cui il contribuente chieda all'intermediario di intervenire come sostituto d'imposta ai sensi dell'articolo 14, comma 8, del decreto-legge n. 350 del 2001, sarà possibile compensare le plusvalenze realizzate con eventuali minusvalenze realizzate dal medesimo contribuente nell'ambito di un rapporto di amministrazione già esistente presso il medesimo intermediario prima del rimpatrio, e in ogni caso prima della realizzazione della plusvalenza stessa.

E' il caso del soggetto che rimpatri titoli tramite un intermediario presso il quale ha già in essere un deposito in regime di risparmio amministrato, in relazione al quale sono state realizzate minusvalenze in attesa di essere compensate. In tal caso, l'intermediario può compensare le minusvalenze esistenti con le plusvalenze realizzate dal 31 dicembre 2001 alla data del rimpatrio e derivanti dalle attività rimpatriate.

1.4. Versamenti degli intermediari

L'articolo 6, comma 1, lettera a), del provvedimento in esame ha stabilito che, per il conseguimento degli effetti delle operazioni di emersione, è dovuta una somma pari al 4 per cento dell'importo delle attività rimpatriate e/o regolarizzate.

Il comma 6 del medesimo articolo statuisce invece che la somma dovuta ai fini del conseguimento degli effetti del rimpatrio e della regolarizzazione è pari al 2,5 per cento qualora le operazioni siano effettuate entro il 16 maggio 2003.

Con risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 40/E del 27 febbraio 2003, sono stati istituiti, per il versamento delle somme dovute, due distinti codici tributo da utilizzare a seconda che si tratti di somme versate nella misura del 2,5 per cento ovvero del 4 per cento dell’importo indicato nella dichiarazione riservata. In particolare, è stato istituito il codice tributo:

- **8087**, denominato “*somme da versare per il rimpatrio e la regolarizzazione delle attività detenute all’estero – art. 6, comma 6, del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282*”, da utilizzare per il versamento della somma del 2,5 per cento dell’importo dichiarato, in relazione alle operazioni di emersione effettuate entro il 16 maggio 2003;
- **8088**, denominato “*somme versate per il rimpatrio e la regolarizzazione delle attività detenute all’estero – art. 6, comma 1, lett a), decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282*”, da utilizzare per il versamento della somma del 4 per cento dell’importo dichiarato, in relazione alle operazioni di emersione effettuate tra il 17 maggio 2003 e il 30 giugno 2003.

Ai fini della compilazione del modello F24, si precisa che i suddetti codici devono essere esposti nella “Sezione Erario” con l’indicazione, quale periodo di riferimento, dell’anno in cui il versamento viene effettuato.

1.5. Effetti dello scudo fiscale: la riservatezza

Ai soggetti che effettuano il rimpatrio o la regolarizzazione secondo le nuove disposizioni sono riservati gli stessi benefici previsti a norma degli articoli 14, 15 e 16 del decreto-legge n. 350 del 2001, cui si è dato rilievo nella citata circolare n. 13/E del 24 febbraio 2003.

Effetto seppure indiretto dell’emersione è il regime di riservatezza. Al riguardo si fa presente che le attività oggetto di rimpatrio in base alla nuova normativa possono anche confluire nel conto riservato eventualmente aperto in

occasione della precedente normativa di emersione, purché vi sia coincidenza del soggetto richiedente.

Alcune puntualizzazioni vanno effettuate per l'ipotesi di decesso del titolare delle attività detenute all'estero.

Nel caso in cui il titolare delle attività sia deceduto dopo il 31 dicembre 2001, e non abbia presentato la dichiarazione riservata, gli eredi possono presentare la dichiarazione per il *de cuius*. Come già precisato nella circolare n. 99/E del 4 dicembre 2001, in tale ipotesi il soggetto che presenta la dichiarazione riservata deve compilare il relativo modello indicando nel quadro A i dati anagrafici del contribuente cui la dichiarazione si riferisce e nel quadro B le proprie generalità. Inoltre il soggetto che predispose la dichiarazione per il *de cuius* deve altresì sottoscrivere la dichiarazione nei quadri D ed F, specificando la propria qualifica (ad esempio erede, coerede, curatore dell'eredità giacente).

Con la presentazione della dichiarazione riservata gli eredi, in tale fattispecie, godono della preclusione degli accertamenti tributari relativi ai redditi del *de cuius* per i quali rispondono, quali soggetti solidalmente obbligati. Tuttavia, in caso di rimpatrio, le attività non godono della riservatezza in capo agli eredi perché la riservatezza non si trasferisce per effetto della presentazione della dichiarazione riservata effettuata a nome del *de cuius*.

Analogamente, il beneficio della riservatezza non si trasferisce agli eredi se il decesso del soggetto titolare delle attività all'estero si verifica dopo il rimpatrio.

Se invece, il titolare delle attività detenute all'estero sia deceduto prima del 31 dicembre 2001, gli eredi possono presentare a proprio nome, ciascuno per la propria quota di eredità, la dichiarazione riservata, sempreché rientranti tra i soggetti interessati ai sensi dell'articolo 12, comma 1, del decreto-legge n. 350 del 2001. In tal caso, infatti, verificandosi in capo agli eredi tutti i presupposti di legge, in particolare il possesso delle attività all'estero al 31 dicembre 2001, tutti gli effetti di cui all'articolo 14 si rendono applicabili interamente nei loro confronti, compresa la riservatezza.

1.6. Rimpatrio di attività precedentemente regolarizzate

Una specifica disciplina è stata introdotta dall'articolo 6-bis del provvedimento per consentire l'applicazione degli effetti di cui all'articolo 14 del decreto-legge n. 350 del 2001, al denaro ed alle altre attività finanziarie estere regolarizzate tra il 1° gennaio ed il 30 giugno 2002 ai sensi del successivo articolo 15 e trasferite in Italia dopo la data di presentazione della originaria dichiarazione riservata e comunque non oltre il 30 giugno 2003.

Come precisato nella citata circolare n. 13/E del 2003, a tal fine i soggetti interessati devono consegnare agli stessi intermediari ai quali è stata presentata la dichiarazione di regolarizzazione una richiesta scritta, conferendo l'incarico di ricevere in deposito il denaro e le altre attività finanziarie provenienti dall'estero originariamente regolarizzate e che ora si intende rimpatriare.

E' comunque consentito rivolgersi anche ad un intermediario diverso da quello al quale era stata a suo tempo presentata la dichiarazione riservata ai fini della regolarizzazione. In tal caso l'intermediario deve consentire il rimpatrio delle attività effettivamente regolarizzate e, pertanto, dovrà prendere atto della dichiarazione riservata ricevendone copia dal contribuente.

L'articolo 6-bis fa riferimento esclusivamente al "denaro e alle altre attività finanziarie regolarizzate" e richiama soltanto l'articolo 15 del decreto-legge n. 350 del 2001. Il mancato rinvio all'articolo 16 dello stesso decreto-legge, avente ad oggetto la regolarizzazione di attività diverse dalle attività finanziarie, non consente di rimpatriare, in regime di riservatezza, le attività non finanziarie regolarizzate ai sensi del primo scudo, anche qualora esse siano diventate *medio tempore* attività finanziarie (ad esempio gli importi derivanti dalla vendita di immobili detenuti all'estero e già regolarizzati al 30 giugno 2002).

Si precisa inoltre che le attività finanziarie rimpatriate possono anche differire, dal punto di vista qualitativo, da quelle inizialmente regolarizzate ed indicate nella dichiarazione riservata.

L'effettuazione delle operazioni di rimpatrio delle attività finanziarie precedentemente regolarizzate non comporta il pagamento di alcuna somma a condizione che le stesse siano perfezionate entro il 16 maggio 2003, mentre per le operazioni effettuate dopo il 16 maggio 2003 e comunque entro il 30 giugno 2003 è dovuta una somma pari allo 0,5 per cento del denaro e delle altre attività finanziarie rimpatriate.

La somma dello 0,5 per cento deve essere versata dagli intermediari che ricevono l'incarico del deposito delle attività entro il 16 del mese successivo a quello in cui il denaro e le attività finanziarie sono state rimpatriate, secondo le modalità di cui al capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni, senza effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 dello stesso decreto.

A tal fine, gli intermediari trattengono la somma dall'importo delle attività rimpatriate ovvero, se l'interessato non fornisce la relativa provvista, effettuando i necessari disinvestimenti.

Al riguardo si precisa che, con risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 27 febbraio 2003, è stato istituito per il versamento della predetta somma il codice tributo **8089**, denominato "*somme versate per il rimpatrio di attività precedentemente regolarizzate – art. 6 bis, comma 4, decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282*". Nella detta risoluzione si precisa che il codice tributo deve essere indicato nella "Sezione Erario" del modello F24, con l'indicazione, quale periodo di riferimento, dell'anno cui il versamento viene effettuato.

Nella dichiarazione dei sostituti di imposta, modello 770, per il periodo d'imposta 2003, dovranno essere indicati, per massa, i dati relativi al versamento dello 0,5, nonché l'ammontare complessivo delle attività rimpatriate senza il pagamento di alcuna somma.

1.6.1. Gli effetti del rimpatrio di attività regolarizzate

Con circolare n. 13/E del 24 febbraio 2003, è stato chiarito che, qualora l'importo del denaro e delle altre attività finanziarie effettivamente rimpatriate in

Italia sia superiore a quello originariamente regolarizzato e risultante dalla dichiarazione riservata, gli effetti dell'operazione di rimpatrio di cui all'articolo 14 del decreto-legge n. 350 del 2001 si applicano limitatamente all'ammontare indicato nella dichiarazione riservata.

Alla differenza tra l'importo delle attività rimpatriate e l'importo delle attività finanziarie già regolarizzate, si applicano gli effetti di cui al citato articolo 14, a condizione che i soggetti interessati attestino che si tratta di redditi derivanti dalle medesime attività, percepiti successivamente al 27 settembre 2001 e fino alla data dell'effettivo rimpatrio. In tal caso, il contribuente può optare per l'applicazione delle imposte da parte dell'intermediario in via analitica ai sensi dell'articolo 14, comma 8, del decreto-legge n. 350 del 2001 ovvero mediante il criterio presuntivo di cui all'articolo 1, commi 2-bis e 2-ter, del primo periodo, del decreto-legge n. 12 del 2002.

Naturalmente, la predetta opzione, con riferimento ai redditi percepiti dal 27 settembre 2001 al 31 dicembre 2001, non va esercitata qualora il contribuente abbia indicato tali proventi nella propria dichiarazione dei redditi per l'anno 2001.

Nel caso di applicazione del criterio presuntivo di cui all'articolo 6 del decreto-legge n. 167 del 1990, si precisa che, per la fattispecie in esame, il tasso medio deve essere calcolato con riferimento al periodo compreso tra il 27 settembre 2001 e la data di effettivo rimpatrio (ovvero tra il 1° gennaio 2002 e la data di effettivo rimpatrio nel caso in cui i proventi percepiti dal 27 settembre al 31 dicembre 2001 siano stati indicati nella dichiarazione dei redditi per l'anno 2001).

Pertanto, l'elenco relativo all'andamento del tasso ufficiale di riferimento indicato al paragrafo 1.2.2. deve essere, in tal caso, integrato con l'indicazione del tasso relativo al periodo compreso tra il 19 settembre 2001 e il 13 novembre 2001 fissato nella misura del 3,75 per cento con Provvedimento del Governatore del 17 settembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 217 del 18 settembre 2001.

Qualora l'importo del denaro e delle altre attività finanziarie effettivamente rimpatriate sia inferiore a quello del denaro e delle altre attività finanziarie regolarizzate e risultante dalla dichiarazione riservata, gli effetti di cui all'articolo 14, comma 2, del decreto-legge n. 350 del 2001 (regime della riservatezza ed esonero dagli obblighi di monitoraggio fiscale) si applicano limitatamente all'importo delle attività rimpatriate.

Restano in ogni caso applicabili gli effetti conseguenti alla regolarizzazione già effettuata, tra cui la preclusione dell'attività di accertamento con riferimento agli importi indicati nella originaria dichiarazione riservata.

1.7. Emersione e monitoraggio fiscale

Quanto agli obblighi di rilevazione e segnalazione dei dati previsti ai fini del cosiddetto "monitoraggio fiscale", si rileva quanto segue.

I commi da 2 a 5 dell'articolo 6 del provvedimento hanno apportato importanti modifiche alla disciplina vigente, a decorrere dal 1° gennaio 2003.

Ai sensi del comma 4 dell' articolo 10 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, risultano esonerate dall'obbligo di rilevazione previsto dall'articolo 1 del decreto-legge n. 167 del 1990 le operazioni effettuate nell'ambito dei regimi di cui agli articoli 6 e 7 del medesimo decreto legislativo (regime del risparmio amministrato e regime del risparmio gestito), nonché, per effetto della modifica sopracitata, i trasferimenti provenienti dall'estero, qualora i relativi flussi siano derivati da operazioni suscettibili di produrre redditi di capitale assoggettati dall'intermediario residente a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto o d'imposta o ad imposta sostitutiva.

Come già evidenziato con la citata circolare n. 13/E del 2003, la modifica normativa riguardante l'esonero dalle rilevazioni del monitoraggio fiscale trova la sua giustificazione, su un piano sistematico, nella circostanza che, nel caso di applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, l'intermediario è comunque tenuto alla segnalazione del reddito e della ritenuta applicata in sede di

compilazione del modello 770 e, quindi, la segnalazione dovuta ai sensi della normativa sul monitoraggio costituirebbe una duplicazione dell'adempimento.

Infine, si fa presente che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 14 del decreto-legge n. 350 del 2001, non sono dovute le segnalazioni di cui all'articolo 1 del decreto-legge n. 167 del 1990 con riferimento alle attività già regolarizzate e successivamente rimpatriate ai sensi dell'articolo 6-bis del provvedimento. Ciò vale anche relativamente ai trasferimenti effettuati dal 1° gennaio 2002 alla data di presentazione della dichiarazione di emersione.

Al riguardo, si ricorda che con provvedimento del 14 marzo 2003 del Direttore Generale dell'Agenzia delle Entrate (in G.U. n. 69 del 24 marzo 2003) è stato fissato al 30 novembre 2003 il termine per la trasmissione all'Anagrafe tributaria delle segnalazioni di cui al citato decreto-legge n. 167 del 1990, relative all'anno solare 2002. Con tale provvedimento è stata, inoltre, confermata la scadenza ordinaria del 31 marzo per le segnalazioni relative alle annualità successive e sono stati rinviati ad un successivo provvedimento la ridefinizione dei dati oggetto di comunicazione e le relative modalità di trasmissione.

1.8. Obblighi di dichiarazione all'Ufficio Italiano cambi

La lettera d) del comma 1 dell'articolo 6 del provvedimento dispone che relativamente alle attività oggetto di emersione, restano fermi gli obblighi di dichiarazione all'Ufficio Italiano Cambi (UIC) dei trasferimenti al seguito ovvero mediante plico postale o equivalente, da e verso l'estero, di denaro, titoli e valori mobiliari o valute estere di importo superiore a 12.500 euro, secondo le modalità e termini di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 167 del 1990.

In particolare quest'ultimo articolo prevede l'obbligo a carico del soggetto interessato di dichiarare l'operazione di trasporto al seguito del contante e delle altre attività finanziarie all'Ufficio Italiano dei Cambi (UIC) all'atto del passaggio in dogana, nel caso di transiti extracomunitari, ovvero, nel caso di transiti da un Paese dell'Unione Europea, nelle quarantotto ore successive all'entrata. In quest'ultima ipotesi, la dichiarazione è depositata presso una

banca, un ufficio doganale, un ufficio postale o un comando della Guardia di finanza. Tali soggetti trasmettono le dichiarazioni ricevute all'UIC che provvederà ad inviarle all'Amministrazione finanziaria.

Si ritiene tuttavia che, i trasferimenti al seguito effettuati nel 2002, ovvero nei primi mesi del 2003, senza l'osservanza degli obblighi dichiarativi di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 167 del 1990, potranno essere comunque oggetto di emersione, con gli effetti previsti dalla disciplina in esame. In tal caso è necessario presentare all'intermediario, unitamente alla dichiarazione riservata, la dichiarazione di cui al citato articolo 3. A tal fine, i soggetti interessati dovranno indicare nel plico separatamente indirizzato all'Ufficio Italiano Cambi la seguente dizione "dichiarazione effettuata ai sensi dell'articolo 6, comma 1, lettera d), del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27".

2. CONDONO ED EMERSIONE DELLE ATTIVITA' DETENUTE ALL'ESTERO

2.1. Rilevanza della nozione di redditi conseguiti all'estero

Il comma 5 dell'articolo 8 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, nell'ambito della disciplina relativa all'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi (la c.d. "dichiarazione integrativa semplice") prevede, ai fini della regolarizzazione dei redditi e degli imponibili conseguiti all'estero, l'obbligo del pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte richiamate nel comma 1 (imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta patrimoniale sulle imprese, IVA, IRAP, contributi previdenziali e contributi al SSN, e contributo straordinario per l'Europa), dovuta nella misura del 6 per cento. Al riguardo, si precisa che l'imposta del 6 per cento si applica sui redditi conseguiti all'estero e non anche sulla base imponibile ai fini IVA.

L'articolo 9, comma 1, della legge n. 289 del 2002 stabilisce che la definizione automatica per gli anni pregressi, c.d. condono tombale, non ha effetto per i redditi conseguiti all'estero.

La nozione di "redditi conseguiti all'estero" ha pertanto rilevanza fondamentale per delimitare i redditi oggetto di sanatoria ai sensi dell'articolo 8, comma 5, della legge n. 289 del 2002 e quindi non regolarizzabili attraverso il ricorso alla ordinaria integrazione prevista dal comma 1 dell'articolo 8 della legge n. 289 del 2002 (ovvero con applicazione di aliquote piene *pro-tempore* vigenti), né attraverso il c.d. condono tombale.

Al riguardo, si rileva che il concetto di "reddito conseguito all'estero" non è desumibile direttamente da altre disposizioni normative. Trattasi infatti di una nozione prevista dal legislatore esclusivamente per le finalità proprie della disciplina in esame, pertanto non suscettibile di applicazione in altri ambiti.

Perciò stesso, tale nozione è da interpretarsi in senso restrittivo, considerato che è stata prevista al fine precipuo di delimitare il campo di applicazione delle discipline generali contenute negli articoli 8, comma 1, e 9 della legge n. 289 del 2002.

2.2. Elementi che integrano la nozione di redditi conseguiti all'estero

Con la circolare n. 12/E è stato precisato che il reddito “conseguito all'estero” si qualifica in relazione al fondamentale criterio che trattasi di reddito che, indipendentemente dalla sua fonte di produzione, sia percepito all'estero da parte dello stesso soggetto che accede alla sanatoria, o da parte di un soggetto fittiziamente ad esso interposto.

Più precisamente, è stato specificato che si considerano conseguiti all'estero i redditi imponibili in Italia, qualora sussistano i seguenti presupposti:

- derivazione dei redditi da qualsiasi fonte. Quindi può trattarsi di redditi di fonte sia italiana che estera;
- percezione dei redditi direttamente all'estero. Non rientrano pertanto in tale nozione i redditi incassati in Italia, nonché quelli imputati per competenza e ancora non manifestatisi monetariamente in Italia;
- percezione dei redditi da parte dello stesso soggetto titolare dei redditi che si avvale della regolarizzazione. Presupposto non integrato nel caso in cui le attività siano confluite in un conto estero intestato a un soggetto terzo rispetto al contribuente-società (ad esempio, amministratore);
- costituzione di attività o realizzazione di investimenti all'estero, attraverso i redditi percepiti all'estero, con qualunque modalità, anche tramite soggetti non residenti o loro strutture interposte.

In assenza di uno dei suddetti presupposti, il reddito non corrispondente a tale definizione è pertanto da intendersi conseguito in Italia, non ricompreso nell'ambito di applicazione dell'articolo 8, comma 5, e quindi regolarizzabile, ad esempio, con il condono tombale di cui all'articolo 9.

Come precisato, rientrano pertanto nella definizione di redditi conseguiti all'estero:

- i redditi derivanti da beni situati in Italia e accreditati direttamente su conti esteri del contribuente;

- le rendite di natura finanziaria percepite direttamente all'estero e derivanti da partecipazioni in società residenti o non residenti;
- i redditi e gli imponibili derivanti da cessioni di beni o da prestazioni di servizi effettuati o rese da un'impresa residente se i relativi proventi sono stati accreditati direttamente su conti esteri del soggetto che si avvale della regolarizzazione;
- i canoni di affitto relativi a beni situati all'estero, sempreché percepiti all'estero.

Devono invece ritenersi non rientranti in tale definizione, i redditi e gli imponibili percepiti in Italia, sottratti ad imposizione e successivamente al loro realizzo trasferiti all'estero.

Sono, ad esempio, da considerarsi conseguiti in Italia i redditi derivanti dalla fatturazione di costi inesistenti da parte di un fornitore estero; in tal caso, infatti, a nulla rilevando la residenza del fornitore, il reddito e il relativo flusso finanziario si è realizzato in Italia.

Inoltre, anche l'omessa registrazione di ricavi o imponibili in Italia e la successiva costituzione dei capitali all'estero attraverso l'esportazione della valuta, deve considerarsi operazione generatrice di redditi conseguiti in Italia.

2.3. Accertamenti

Chiarita la nozione di redditi conseguiti all'estero ed evidenziata la necessità di presentare apposita dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 8, comma 5, come unica procedura consentita dalla legge per regolarizzare gli stessi redditi, occorre accennare all'eventualità che il contribuente, unitamente alla predetta regolarizzazione, intenda definire automaticamente la propria posizione fiscale ai sensi dell'articolo 9. In tal caso, l'effetto preclusivo "di ogni accertamento tributario", enunciato al comma 10, lettera a), del citato articolo 9, deve correttamente coordinarsi con l'accertamento del "reddito conseguito all'estero", che l'Amministrazione finanziaria, anche in presenza del c.d. condono tombale, potrebbe effettuare.

Affinché l'ampiezza dell'effetto preclusivo indotto dalla definizione automatica non trovi ingiustificate deroghe in azioni amministrative di controllo non compatibili con la *ratio* dell'istituto definitorio, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, in presenza di definizione automatica perfezionata ai sensi dell'articolo 9, attiveranno l'accertamento dei "redditi conseguiti all'estero" soltanto sulla base di specifiche informazioni di provenienza esterna.