

Nota Agenzia Entrate 11.11.2010 n. 954-159010/2010

**OGGETTO:** Consulenza giuridica n. 954-67/2010

Associazione/Ordine ASSO FIDUCIARIA - ASSOCIAZIONE PER LE SOCIETÀ FIDUCIARIE Istanza presentata il 28/10/2010

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 13-bis del DL n. 78 del 2009, è stato esposto il seguente

## QUESITO

Come è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate, in presenza di cause ostative alle operazioni di rimpatrio, la procedura di emersione di 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, può concludersi entro il 31 dicembre 2010.

La possibilità di posticipare la chiusura definitiva dell'operazione di emersione è stata riconosciuta alla luce delle difficoltà legate al disinvestimento e alla liquidazione di determinate attività detenute all'estero incontrate dai contribuenti che intendevano effettuare le operazioni di rimpatrio, con l'auspicio che entro tale data si sarebbero potute rimuovere tali cause.

Tuttavia, con riferimento ad un consistente numero di attività, le cause ostative che sussistevano alla data di presentazione della dichiarazione riservata non sono ancora state rimosse e ben difficilmente potranno essere rimosse entro il prossimo 31 dicembre.

In tale contesto l'Associazione chiede quali operazioni possano essere compiute affinché non vengano vanificate le operazioni di rimpatrio regolarmente avviate.

## SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'associazione istante ritiene che si possa fare ricorso al cosiddetto "rimpatrio giuridico" affidando le attività estere ad una società fiduciaria residente mediante la stipula di un contratto di amministrazione di beni senza intestazione.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nella Circolare n. 43/E del 10 ottobre 2009 è stato precisato che, qualora alla data prevista dalla legge (originariamente fissata al 15 dicembre 2009 e successivamente spostata al 30 aprile 2010), le operazioni di emersione non siano ancora concluse per cause oggettive non dipendenti dalla volontà dell'interessato, gli effetti derivanti dalla dichiarazione riservata si producono in ogni caso a condizione che le medesime operazioni siano perfezionate entro una data ragionevolmente ravvicinata al termine previsto dalla norma.

A quest'ultimo proposito, la circolare n. 50/E del 30 novembre 2009 ha individuato nel 31 dicembre 2010 il termine ultimo entro il quale le suddette operazioni devono essere concluse con l'effettivo rimpatrio e/o regolarizzazione delle attività.

Naturalmente, entro la data normativamente stabilita, il contribuente deve aver corrisposto l'imposta straordinaria all'intermediario e deve aver avviato le procedure necessarie a consentire l'effettivo rimpatrio e/o la regolarizzazione delle attività detenute all'estero.

In tali casi, gli effetti dello scudo fiscale si producono fin dalla data di pagamento dell'imposta straordinaria da parte del contribuente con riferimento all'importo indicato nella dichiarazione riservata prodotta in via definitiva all'atto della rimozione delle cause ostative.

Ciò posto, l'Associazione istante ha fatto presente che numerose operazioni di emersione delle attività detenute all'estero, intraprese con l'intervento di società fiduciarie tramite la procedura del rimpatrio fisico, non possono essere validamente concluse entro la data ultima del 31 dicembre

2010 per cause oggettive non dipendenti dalla volontà del contribuente (tra le quali, la persistenza di contenziosi con i gestori esteri e le difficoltà alla liquidazione delle attività).

Al riguardo, al fine di non pregiudicare gli effetti delle dichiarazioni riservate già presentate dal contribuente, si concorda nella soluzione proposta di modificare l'iniziale modalità di emersione prescelta utilizzando la procedura del cosiddetto "rimpatrio giuridico".

Rimpatrio fisico e rimpatrio giuridico, infatti, rappresentano due differenti modalità di effettuazione dell'operazione di rimpatrio che raggiungono i medesimi risultati e godono degli stessi effetti: il rimpatrio fisico prevede il conferimento dell'incarico da parte del contribuente alla custodia, deposito, amministrazione o gestione delle attività finanziarie presso un intermediario abilitato residente, una volta che dette attività sono state trasferite in Italia; il rimpatrio giuridico prevede il medesimo conferimento dell'incarico appena descritto, senza tuttavia dover necessariamente procedere al materiale trasferimento delle stesse nel territorio dello Stato.

In entrambi i casi i beni oggetto di "trasferimento" sono custoditi, amministrati e gestiti da un intermediario finanziario italiano che ne segue interamente le vicende, per conto del cliente, dal momento dell'apertura del rapporto in poi.

Rimpatrio fisico e rimpatrio giuridico, quindi, determinano l'apertura di un rapporto continuativo a nome del cliente presso un intermediario finanziario italiano che rileva, controlla e, se del caso, segnala le movimentazioni a tutte le amministrazioni ed autorità interessate ai controlli dei capitali.

In particolare, il conferimento da parte del contribuente di un siffatto incarico all'intermediario implica, in forza del mandato professionale, l'obbligo di effettuazione da parte di quest'ultimo di tutti i conseguenti adempimenti sostanziali (tra i quali, l'applicazione delle ritenute e delle imposte sostitutive) e formali (tra cui, le comunicazioni all'Amministrazione finanziaria dei redditi soggetti a ritenuta a titolo d'acconto) previsti dalle leggi italiane e dai relativi provvedimenti attuativi, indipendentemente dal luogo di effettivo deposito delle attività.

Per le considerazioni finora esposte, quindi, si ritiene che, nel caso rappresentato, la procedura di emersione si possa validamente concludere con il rimpatrio giuridico, in luogo di quello fisico, delle attività indicate nella dichiarazione riservata presentata nei termini di legge, qualora le cause ostative al rimpatrio fisico non possano essere rimosse entro il 31 dicembre 2010.

A tal fine, il contribuente è tenuto a conferire alla stessa società fiduciaria alla quale ha presentato l'originaria dichiarazione riservata un mandato di amministrazione delle medesime attività ivi indicate.

Alla data in cui la società fiduciaria prende in carico le attività oggetto della procedura di emersione sulla base del predetto mandato, la stessa deve rilasciare al contribuente una copia di una nuova dichiarazione riservata (nella quale non è barrata la casella delle cause ostative) che evidenzia il medesimo importo delle attività radicate nella dichiarazione di emersione originaria.

La società fiduciaria, per effetto del mandato, si impegna ad applicare e versare le ritenute alla fonte o le imposte sostitutive previste dall'ordinamento tributario sui redditi derivanti dalle attività oggetto del rapporto e, nelle ipotesi in cui le ritenute siano applicate a titolo d'acconto ovvero non siano previste, ad effettuare le comunicazioni nominative all'Amministrazione finanziaria nel modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta (cfr. circolare n. 6/E del 19 febbraio 2010).

Il contribuente, per consentire alla fiduciaria l'effettuazione di tali adempimenti, si obbliga a comunicare alla stessa ogni informazione circa i flussi reddituali anche non fiscalmente rilevanti relativi ai beni rimpatriati e si impegna a non compiere atti di gestione o di amministrazione senza preventiva informazione alla società fiduciaria.

Qualora la società fiduciaria non sia tenuta all'applicazione di una tassazione a titolo definitivo sui redditi e proventi afferenti al patrimonio rimpatriato, sussiste l'obbligo da parte del contribuente di dichiarare i redditi imponibili delle attività rimpatriate nella dichiarazione annuale dei redditi.

Nel caso di prelievi definitivi dal rapporto di amministrazione, compresi quelli derivanti dalla chiusura del rapporto stesso, ovvero nel caso di operazioni e contratti attraverso i quali si realizza la cessione o lo sfruttamento, anche non fiscalmente rilevante, di diritti relativi a beni immobili o

altre attività patrimoniali oggetto di operazioni di rimpatrio (compreso quello giuridico), la società fiduciaria è tenuta a compilare il modello 770, quadro SO (cfr. circolare n. 45/E del 13 settembre 2010).

Si fa presente, infine, che qualora il contribuente abbia percepito redditi derivanti dalla attività detenute all'estero nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio 2009 e la data di presentazione della seconda dichiarazione riservata, gli stessi devono essere assoggettati a tassazione a cura del contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero comunicati alla fiduciaria ai fini dell'applicazione della relativa tassazione alla fonte mediante il criterio analitico o quello presuntivo, ai sensi del comma 8 dell'articolo 14 del decreto legge 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, e successive modificazioni.