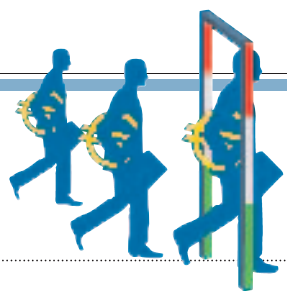


Il rientro dei capitali/2

GLI EFFETTI DELLA MANCATA ADESIONE



Sanzioni fino al doppio per chi «dribbla» lo scudo

Colpiti gli investimenti che violano il monitoraggio



PAGINA A CURA DI
Angelo Busani
Antonio Tomassini

Bastone e carota per invogliare allo scudo fiscale. A fronte di elementi favorevoli, come l'anonimato, la sterilizzazione di alcune sanzioni penali, l'affievolimento dell'anticiclaggio e la previsione di un'imposta sostitutiva "leggera", il legislatore spinge allo scudo anche con l'introduzione di sanzioni più rigorose per chi non rispetterà gli obblighi del monitoraggio fiscale. Sanzioni ad ampio raggio applicabili sia a chi commetterà in futuro queste violazioni sia a chi non abbia sanato con la procedura di emersione le irregolarità del passato e quindi si trovi titolare di attività irregolarmente allocate all'estero.

Il Dl 78/09 ha disposto il raddoppio delle sanzioni in tema di monitoraggio fiscale ed è stata introdotta una nuova presunzione di imponibilità in Italia relativa alle disponibilità esistenti nei paradisi fiscali e di titolarità di soggetti italiani (si veda l'articolo qui sotto); inoltre, nel caso di operatività di questa presunzione, è pure stato disposto il raddoppio delle sanzioni amministrative applicabili per infedele od omessa dichiarazione.

Sulle nuove sanzioni previste per la violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, va in primo luogo precisato che esse sono mirate a punire gli stessi soggetti che, per aver commesso violazioni alle norme sul monitoraggio fiscale, possono oggi accedere alla procedura di scudo: destinatari pertanto ne sono coloro che in futuro infrangeranno l'obbligo di compilare

il quadro RW o che in passato hanno violato quest'obbligo e non hanno effettuato la sanatoria con lo scudo, vale a dire: le persone fisiche, le società semplici e le entità a esse equiparate, gli enti non commerciali, gli imprenditori individuali e i lavoratori autonomi. Restano invece fuori dal perimetro applicativo delle nuove sanzioni le società di capitali o le società di persone commerciali e gli enti pubblici, e cioè i soggetti che, specularmente, sono esclusi dall'accesso allo scudo.

Il quadro

Il nuovo quadro sanzionatorio per chi è titolare di attività posizionate all'estero in violazione delle norme italiane sul monitoraggio fiscale è dunque il seguente:

a) nessuna variazione per le sanzioni sull'omessa compilazione della sezione I del quadro RW (relativa ai trasferimenti da e per l'estero di denaro o titoli senza utilizzare intermediari finanziari). Continueranno ad

applicarsi la sanzione pecuniaria di importo compreso tra il 5 e il 25% dell'ammontare degli importi non dichiarati e la confisca di beni di valore corrispondente alla sanzione irrogata;

b) per l'omessa compilazione della sezione II del quadro RW (relativa agli investimenti all'estero e alle attività estere di natura finanziaria), la sanzione raddoppia. Si applicheranno la sanzione pecuniaria tra il 10 e il 50% degli importi non dichiarati e la confisca di beni di corrispondente valore;

c) per l'omessa compilazione della sezione III (relativa ai trasferimenti da, verso e sull'estero, che hanno interessato gli investimenti e le attività da dichiarare nella predetta sezione II) la penalità è pure raddoppiata con la sanzione pecuniaria compresa tra il 10 e il 50% degli importi non dichiarati (in questo caso non è prevista alcuna confisca).

La natura

Le sanzioni in questione hanno

natura tributaria e ciò implica (circolare n. 9/E del 2002), non solo che si può far luogo al ravvedimento, ma anche che sono applicabili tutte le previsioni contenute nei Dlgs n. 471 e n. 472 del 1997, come quelle in materia di cumulo giuridico, di definizione agevolata, di elemento soggettivo e di intransmissibilità agli eredi.

È opportuno infine sottolineare che, mentre le sanzioni pecuniarie illustrate sono commisurate non già in relazione alle importi dovute in Italia con riferimento alle attività esteroinvestite, ma agli importi non dichiarati nel quadro RW, la confisca è disposta per un importo corrispondente alla sanzione e non per l'intero valore dei beni esteroinvestiti.

La confisca, inoltre, fino a oggi è stata scarsamente utilizzata, verosimilmente a causa dell'assenza di disposizioni applicative: è stato chiarito (agenzia delle entrate, nota del 6 agosto 2008) che la confisca ha carattere ablatorio e non pecuniario e che quindi essa assume la natura di sanzione accessoria rispetto a quella principale, con la conseguenza che, in caso di definizione agevolata o di ravvedimento (per Unico 2009, come indicato dalla circolare 49/2009) della sanzione principale, la confisca non può essere eseguita. Non solo. Alla confisca si può procedere solo se l'atto di irrogazione della sanzione principale sia divenuto definitivo. In presenza di un contenzioso, si dovrà attendere l'esito del giudizio.

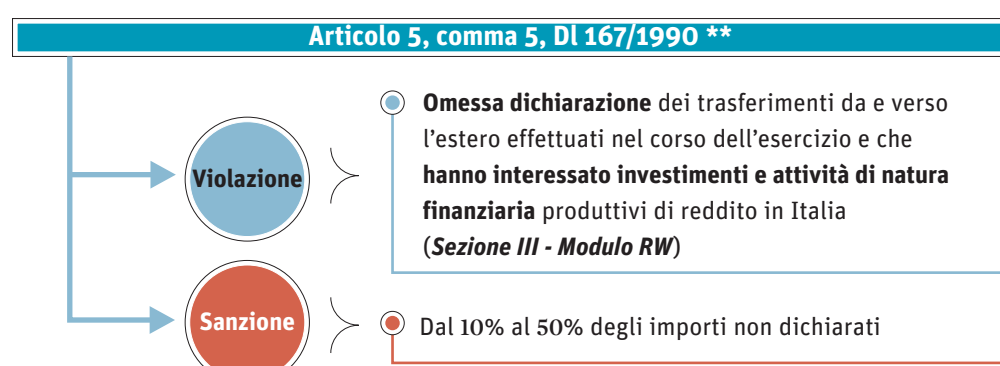
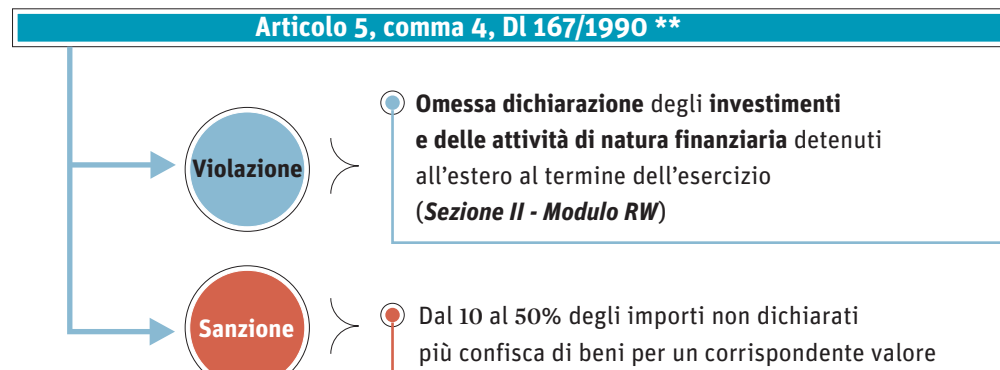
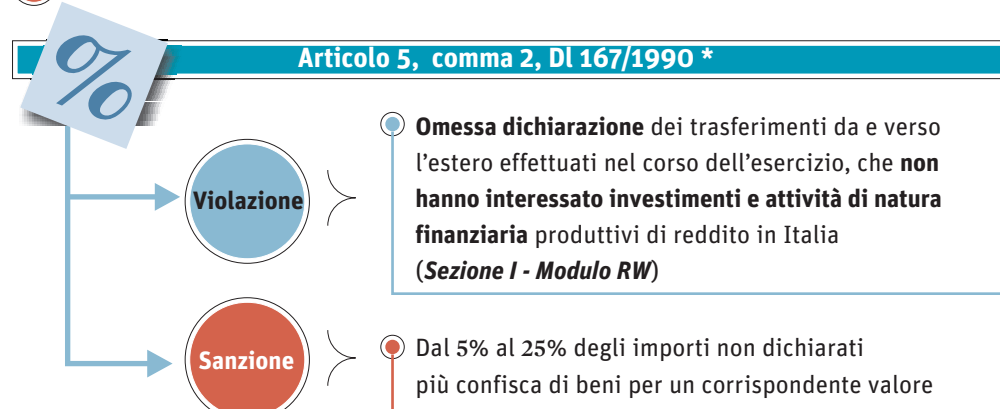
angelo.busani@notaio-busani.it
antonio.tomassini@dlapiper.com

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Stati black list. Restano irrisolti i dubbi sulla tassabilità di tutti i cespiti a prescindere da un presupposto impositivo

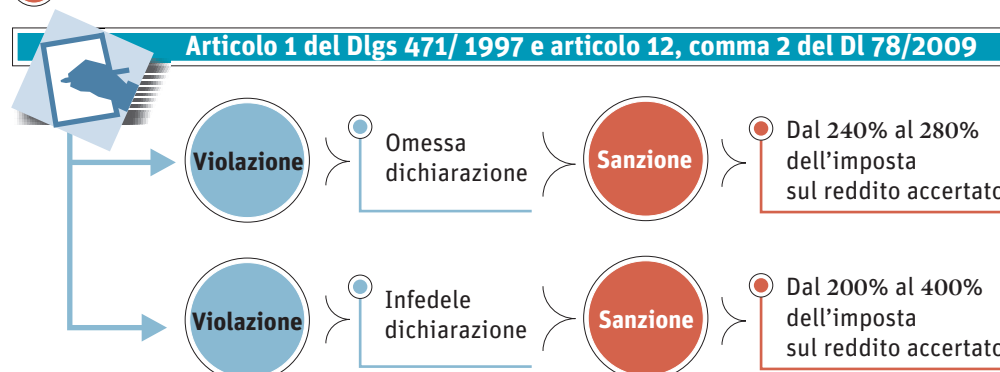
In sintesi

1 LE NUOVE CONSEGUENZE PER LE VIOLAZIONI IN TEMA DI MONITORAGGIO...



* Non modificato dall'articolo 13-bis, comma 7 del Dl 78/2009 - ** Modificato dall'articolo 13-bis, comma 7 del Dl 78/2009

2 ... E QUELLE PER LE ATTIVITÀ NEI PARADISI FISCALI



3 LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW

Da Unico 2010 nel quadro RW andranno indicate comunque, a prescindere dalla idoneità a generare materia imponibile in Italia, le seguenti attività detenute all'estero

Attività finanziarie estere	Attività finanziarie italiane	Attività patrimoniali
- Conti correnti esteri, titoli emessi da non residenti, titoli di Stato o sopranazionali equiparati emessi all'estero - N.B. L'obbligo non sussiste se sono date in amministrazione o gestione a intermediari italiani. - Le polizze vita con compagnie non residenti devono essere indicate solo se il contratto non è concluso o le prestazioni non sono pagate tramite un intermediario italiano	- Titoli emessi da residenti, titoli di Stato o sopranazionali emessi in Italia - N.B. L'obbligo non sussiste se sono date in amministrazione o gestione a intermediari italiani	Immobili, opere d'arte, preziosi, arredi e oggetti di antiquariato, yachts

Inversione dell'onere. Impossibile per il contribuente fornire le singole origini

Sui beni scovati nei paradisi la prova diventa diabolica

L'articolo 12 del Dl 78/09 introduce una nuova previsione secondo cui le attività detenute in paradisi fiscali in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale si presumono conseguite con redditi sottratti a tassazione in Italia, salvo che il contribuente riesca a raggiungere il difficilissimo obiettivo di darne contraria dimostrazione. La circolare n. 43/E del 2009 delle Entrate ha comunque chiarito che sono es-

LA NUOVA PRESUNZIONE

Il fisco ritiene che le attività o gli immobili non dichiarati derivino da redditi sottratti a tassazione in Italia

nerati dal produrre questa prova contraria i soggetti che abbiano aderito allo scudo.

Se pertanto il contribuente non riesce a fornire questa prova contraria e subisce gli effetti della nuova presunzione legale, le sanzioni ordinariamente applicabili per infedele od omessa dichiarazione, dettate dal Dlgs 471/97, sono raddoppiate e divengono dunque applicabili nella misura compresa tra il 200 e il 400 per cento (quanto all'infedele dichiarazione) e tra il 240 e il 480 per

cento (in caso di dichiarazione omessa).

Non pare invece che questa nuova presunzione legittimi la qualificazione dei «redditi sottratti a tassazione» in termini di «redditi prodotti all'estero», in quanto la fonte di tali redditi è, per presunzione appunto, una fonte italiana; cosicché sembrerebbe evitato il rischio che il predetto raddoppio delle sanzioni si sommi all'aumento pari a un terzo disposto dall'articolo 1, comma 3, del Dlgs 471/97.

Quanto all'operatività di questa nuova normativa, essa dovrebbe essere applicabile solo successivamente al 1° luglio 2009, data di entrata in vigore del Dl 78/09, visto il suo carattere sostanziale e non procedimentale. Su questo punto tuttavia va osservato che vi è il rischio oggettivo che la nuova disciplina operi comunque con effetto retroattivo in quanto, potendo essere attratta a tassazione la totalità della materia imponibile rinvenuta in un dato periodo d'imposta, di fatto si determina la conseguenza che possano essere sottoposti a tassazione anche redditi percepiti o maturati in periodi d'imposta precedenti.

Il problema comunque più spinoso da affrontare è che deriva da questa nuova presunzione è quello dell'ambito oggettivo

vo di applicazione di questa norma, in quanto la sua indeterminata potrebbe comportare l'inconcepibile conseguenza che andrebbe sottoposto a imposizione in Italia un valore pari a quello delle attività esistenti nei paradisi fiscali di titolarità di un soggetto italiano a prescindere dal loro anno di formazione e, soprattutto, a prescindere dalla verifica di un presupposto impositivo riconosciuto tale dalle regole del nostro ordinamento tributario. In altri termini, l'ampiezza del dettato normativo non sembra poter avere l'effetto di trasformare in materia imponibile ciò che materia imponibile non è, a meno di non voler ritenere (ma con violazione dei principi cardinali del nostro sistema impositivo) che possa assoggettarsi a tassazione una ricchezza altrimenti non imponibile.

Andrebbe almeno chiarito - per attenuare le altrimenti dirimenti conseguenze della scelta legislativa di introdurre questa presunzione - che il contribuente può fornire un'ampia prova contraria (la quale può essere fornita solo in sede ispettiva, e non anche con interpellato preventivo) e che quindi egli non solo ha la possibilità di dimostrare di non possedere attività in paradisi fiscali, ma anche di dimostrare che le attività eventual-

mente possedute non avrebbero dovuto essere indicate nel quadro RW o che comunque esse non hanno prodotto materia imponibile (si pensi al caso degli immobili non locati, a opere d'arte o a oggetti preziosi improduttivi di reddito, magari detenuti da decenni).

Inoltre non si può francamente pretendere che il contribuente possa fornire la prova contraria alla presunzione in parola solo ricostruendo l'origine delle disponibilità estere e della totalità delle transazioni che le hanno interessate, a meno di non volerlo, anche qui, costringere a produrre una prova impossibile da confezionare.

Occorre infine precisare che nella norma introduttiva della nuova presunzione non è previsto secondo quali regole debbano essere assoggettati a tassazione questi redditi presunti: essi potrebbero forse rientrare tra i redditi di capitale ma, obiettivamente, il silenzio della norma sul punto potrebbe anche comportare l'assoggettamento a tassazione di fattispecie che con i redditi di capitale hanno scarsa o nulla attinenza o che, magari, sarebbero sottoposte, se dichiarate, ad aliquote d'imposta diverse da quelle applicabili ai redditi di capitale.

Comunque, anche nelle presunzioni legali, non si può prescindere da una ragionevole ricostruzione del fisco sulla tipologia della fattispecie che si va a tassare: spetterà allora ai verificatori a esplicitare qual è la tipologia del reddito presunto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Più stringenti gli obblighi di indicazione in Unico RW

Con le norme sullo scudo fiscale, l'agenzia delle Entrate, ha di fatto imposto nuove modalità di compilazione del quadro RW di Unico; in realtà, la normativa in materia non ha subito alcun cambiamento, ma l'Agenzia ha tuttavia ritenuto (circolare n. 43/E del 10 ottobre 2009), di dettare comunque regole innovative rispetto al passato, da seguire già nella dichiarazione 2010 con riferimento ai redditi del periodo d'imposta 2009.

La compilazione del quadro RW nasce da ragioni di "monitoraggio" (e cioè di tenuta in evidenza al Fisco italiano delle attività esistenti all'estero di titolarità di soggetti italiani) e quindi non al fine della determinazione di un imponibile da assoggettare a tassazione. Per quest'ultima finalità, occorre utilizzare gli altri quadri di Unico destinati a ospitare la dichiarazione delle varie fonti reddituali facenti capo a un dato soggetto al fine di essere sottoposte a tassazione.

Non tutti i soggetti passivi di imposte sui redditi sono tenuti a compilare RW: ne sono infatti estranee le società di capitali e le società di persone commerciali, in quanto il quadro va redatto solamente dalle persone fisiche (compresi quindi gli imprenditori individuali e i percettori di reddito di lavoro autonomo), dalle società semplici e dalle entità a esse equiparate (articolo 5 del Tuir), nonché dagli enti non commerciali; in quest'ultimo ambito rientrano anche i trust non commerciali residenti in Italia e pure quelli esistenti all'estero per i quali trovi applicazione la presunzione di residenza in Italia di cui al comma 2-bis dell'articolo 2 del Tuir. Se si tratta di attività di cui sono titolari più soggetti, ciascun partecipante alla comunione deve indicare nel quadro RW la quota-parte di propria competenza.

Il quadro RW si compone di tre sezioni, nelle quali vanno indicati:

- i trasferimenti da e verso l'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli, effettuati attraverso soggetti non residenti e senza il tramite degli intermediari residenti, per ragioni diverse dagli investimenti all'estero e dalle attività estere di natura finanziaria (sezione I);
- le consistenze degli investimenti esteri e delle attività finanziarie detenute all'estero al termine del periodo di imposta (sezione II);
- i trasferimenti da, verso e sull'estero che nel corso dell'anno hanno interessato gli investimenti e le attività indicate nella sezione II (sezione III).

Secondo la circolare n. 43/E, con effetto già per il modello unico 2010 (riferito al periodo di imposta 2009), dovrà cambiare l'oggetto delle notizie da segnalare nel quadro RW: dovranno essere infatti indicati non solo gli investimenti all'estero che effettivamente producono redditi imponibili in Italia (come si potrebbe desumere dal tenore letterale del tutt'ora vigente articolo 4 Dl 167/90 e come ritenuto dal Fisco prima della circolare n. 43/E), ma anche quelli che siano astrattamente o potenzialmente in grado di produrle.

La conseguenza più rilevante di questo mutamento di opinione da parte dell'Agenzia è che in Unico 2010 dovranno essere indicati anche gli investimenti di carattere non finanziario non produttivi di redditi imponibili in Italia, come sono gli immobili non locati ubicati in paesi nei quali non vige il principio della tassazione sulla base di un meccanismo assimilabile alla nostra rendita (dovranno quindi essere indicati in RW, ad esempio, gli immobili non locati detenuti in Francia), gli oggetti preziosi, le opere d'arte e le barche.

Infine, come confermato dalla circolare 49/2009, nel quadro RW vanno indicati anche i finanziamenti infruttiferi effettuati a società estere.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

