



Supplemento al numero odierno del Sole 24 ORE - Poste Italiane sped. in A.p. - D.L. 353/2003 conv. L. 46/2004, art. 1, c.1, Dch Milano

Fisco. Nelle dichiarazioni Iva l'assicurazione copre i crediti non spettanti ai clienti **Pag. 35**

Previdenza. L'Inps segna un avanzo di 4 miliardi nel bilancio 2010 **Pag. 37**

Professionisti/1. Il presidente dell'Antitrust boccia la riforma dell'avvocatura **Pag. 38**

Professionisti/2. Il Consiglio di stato dice no alle nuove tariffe dei commercialisti **Pag. 39**

Mercoledì 25 Novembre 2009 - N. 325

www.ilssole24ore.com

Lotta ai paradisi fiscali. Le conseguenze della circolare n. 49/E

Il rimpatrio giuridico diventa più semplice

Spiraglio per la sanatoria degli immobili svizzeri

Benedetto Santacroce

Il rimpatrio giuridico diventa più semplice. Attraverso il mandato all'amministrazione conferito a una fiduciaria, infatti, è possibile realizzare un rimpatrio giuridico delle attività patrimoniali siano essi immobili, opere d'arte e gioielli. In particolare per gli immobili sarà possibile, anche in as-

L'INDICAZIONE

Possibile mettersi in regola affidando alla fiduciaria un mandato di amministrazione delle quote

senza di una vera e propria cartolarizzazione ottenere l'adesione allo scudo fiscale anche negli stati in cui la regolarizzazione non è ammessa. In questo modo è verosimile che sarà possibile semplificare l'accesso alla sanatoria per tutti i proprietari di immobili situati in Svizzera, evitando tutti i limiti autorizzativi previsti dalla legislazione elvetica.

A questa conclusione si giun-

ge in base alle risposte che la circolare 49/E/2009 dell'agenzia delle Entrate formula in materia di rimpatrio giuridico per i diversi beni patrimoniali.

In generale, già la circolare 43/E/2009 aveva chiarito che per i beni patrimoniali (oggetti d'arte e gioielli) era possibile accedere alla sanatoria a condizione che essi formassero oggetto di un rapporto di custodia, deposito, amministrazione o gestione con gli intermediari abilitati. Più in dettaglio questo rapporto si poteva realizzare con la sottoscrizione con una fiduciaria di un contratto di amministrazione in conto terzi. Su questo tema torna ora la circolare 49/E/2009 con la quale l'agenzia affronta alcuni casi di rimpatrio giuridico collegati ai beni patrimoniali.

Il primo caso riguarda il rimpatrio giuridico delle quote di una società monegasca. L'Agenzia, dopo aver sottolineato che non è possibile la regolarizzazione delle quote, in quanto il Principato di Monaco non è tra i Paesi ammessi a questa modalità di sanatoria, specifica che è possibile, comunque, accedere allo scudo attraverso il rim-

patrio giuridico sia attraverso l'instestazione delle quote alla fiduciaria sia mediante il conferimento a quest'ultima di un mandato all'amministrazione delle quote. Il mandato determinerà che la fiduciaria potrà compiere singoli atti giuridici di amministrazione (atti di acquisto, esercizio di diritti di voto o altri diritti immobiliari) senza per questo intestarsi le quote.

In effetti, in chiusura la risposta 2.5 della circolare sottolinea che questo schema operativo può essere utilizzato anche ai fini del rimpatrio giuridico di immobili e diritti reali immobiliari.

Si tratta di un'affermazione che apre la strada alla possibilità per cui i contribuenti che posseggono immobili in Paesi non ammessi alla regolarizzazione non siano obbligati a procedere a una vera e propria cartolarizzazione attraverso un loro conferimento in una società costituita nel Paese in cui l'immobile è situato. In effetti, questi contribuenti possono conferire a una fiduciaria un mandato all'amministrazione per conto loro dell'immobile. Tramite questo mandato la fiduciaria, senza intestarsi l'immobile,

prende direttamente in amministrazione e gestione il bene patrimoniale che può, a questo punto, essere oggetto di scudo fiscale. Come si comprende, in questo modo, a differenza dell'ipotesi di cartolarizzazione dell'immobile il contribuente resta intestatario del bene e può comunque ottenere le agevolazioni connesse alla sanatoria versando un'imposta del 5% del valore dell'immobile.

Una riprova che l'interpretazione qui formulata la si ritrova, a contrario, nella risposta 4.1 in cui viene proprio affrontato il caso della cartolarizzazione dell'immobile con rimpatrio giuridico delle quote. Infine, si sottolinea che in entrambi le ipotesi considerate sarà possibile, in sede di dichiarazione riservata compilare il rigo B3 (beni immobili e diritti immobiliari), in quanto il bene oggetto del rimpatrio resta pur sempre il bene patrimoniale. L'affermazione risulta innovativa proprio per i casi di rimpatrio giuridico delle quote, in quanto si poteva ritenere di dover compilare il rigo B2 (altre attività finanziarie).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

La situazione. Dopo le istruzioni

Le violazioni al quadro R w alla prova del ravvedimento

Dario Deotto

Possibile il ravvedimento per le violazioni da quadro RW, con modalità, però, sulle quali va fatta particolare attenzione. La circolare 49/E/2009 afferma che, in caso di presentazione, con ritardo non superiore a novanta giorni, della dichiarazione dei redditi per il periodo d'impo-

IL RIFERIMENTO

Il costo deve essere rapportato alle nuove sanzioni che sono state previste con la manovra estiva

sta 2008 (Unico 2009), nella quale andava compilato anche il quadro RW, la sanzione da versare in sede di ravvedimento risulta pari a 21 euro (un dodicesimo della sanzione minima di 258 euro).

Secondo l'Agenzia, se dalla dichiarazione risulta invece dovuta un'imposta, la presentazione tardiva nei novanta giorni risulta regolarizzabile con il

ravvedimento operoso, con una sanzione ridotta pari a un dodicesimo della sanzione minima edittale del 120 per cento dell'imposta dovuta.

In entrambi i casi, viene spiegato che è dovuta anche la sanzione ridotta per l'omissione relativa alla mancata presentazione del quadro RW «pari al 10 per cento degli importi non dichiarati». Con ciò ci si dovrebbe riferire alla nuova sanzione minima prevista in caso di omessa compilazione del quadro RW. Le sanzioni per le omissioni delle sezioni II e III di RW (legge 102/2009) ora vanno infatti dal 10 al 50% degli importi non dichiarati (oltre la confisca dei beni per le violazioni da sezione II). Sicché è da concludere che la presentazione della dichiarazione nei novanta giorni, nella quale viene presentato anche il quadro RW, determina per le infrazioni relative a questo ultimo quadro, l'applicazione delle riduzioni da ravvedimento alla sanzione edittale minima del 10 per cento.

Sulla regolarizzazione della dichiarazione presentata tardi-

vamente (non in relazione al quadro RW), nella circolare 23/E del 25 gennaio 1999 venne affermato che la violazione poteva essere regolarizzata (ora nei novanta giorni) applicando le riduzioni da ravvedimento operoso alla sanzione fissa da 258 a 2.065 euro. Sicché ora il ravvedimento determina, come afferma anche la circolare 49/E, l'applicazione della sanzione ridotta pari a 21 euro (un dodicesimo di 258 euro). Nella stessa circolare 23/E/1999 venne però specificato (diversamente da quanto dice ora la circolare 49/E) che, se dalla dichiarazione tardiva emergono delle imposte dovute, il pagamento di queste ultime può essere regolarizzato con le riduzioni previste per le ipotesi di omesso o tardivo versamento del tributo.

Oggi la violazione risulterebbe quindi regolarizzabile attraverso il pagamento della sanzione ridotta pari a un dodicesimo oppure a un decimo della sanzione edittale del 30%, a seconda che la regolarizzazione venga effettuata entro i trenta giorni dal termine previsto per il versamento

oppure successivamente, entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione. Questo sempreché venga anche presentata la dichiarazione nei novanta giorni successivi al termine previsto.

La circolare 49/E esamina anche il caso del contribuente che ha presentato la dichiarazione per il periodo d'imposta 2008, omettendo però la presentazione del quadro RW. In tal caso, viene specificato che la violazione può essere sanata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (Unico 2010), con il versamento della sanzione ridotta. Quest'ultima sarà pari a un decimo della sanzione edittale del 10%, quindi sarà pari al 10% degli importi non dichiarati.

Nel caso, in cui, invece, le attività estere risultino produttive di redditi imponibili in Italia, occorre considerare che, se il contribuente, non ha né effettuato le indicazioni al quadro RW né ha dichiarato i relativi redditi, occorre considerare anche la violazione di infedele dichiarazione dei redditi, sulla quale dovranno essere operate le riduzioni da ravvedimento operoso. La circolare precisa ulteriormente che, con riferimento ai lavoratori all'estero, valgono i chiarimenti della precedente circolare 48/E.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Trust. Per la Ctp di Bologna

Sul trasferimento il registro è fisso

Angelo Busani

L'atto di dotazione patrimoniale di un trust è soggetto a imposta fissa di registro (e non all'imposta proporzionale di donazione): è quanto sancito dalla sentenza 120/02/09 della commissione tributaria provinciale di Bologna depositata il 30 ottobre 2009, in continuità con la giurisprudenza schierata contro le circolari delle Entrate 48/E del 2007 e 3/E del 2008, che hanno disposto l'applicazione al trust dell'imposta di donazione. C'è quindi ormai sufficiente

carne al fuoco per stimolare l'Agenzia a rimediare sulla tassazione dei trust.

Già nelle decisioni della Ctp di Firenze del 23 ottobre 2008 (si veda «Il Sole 24 Ore» del 31 marzo 2009) e della Ctp di Lodi dell'8 gennaio 2009 (si veda «Il Sole 24 Ore» del 24 marzo 2009) era stato evidenziato che l'atto di dotazione del trust non incrementa né il patrimonio del trustee, che è un proprietario "provvisorio" dei beni del trust, né quello dei beneficiari, fino a che questi ultimi non ricevono le attribuzioni da

parte del trustee. Mancando dunque, all'atto istitutivo del trust, qualsiasi manifestazione di capacità contributiva, si rende implausibile l'applicazione di un'imposta, quale quella di donazione, il cui presupposto è l'incremento a titolo gratuito del patrimonio del destinatario. Nel caso di Lodi si trattava di un trust liquidatorio, e cioè l'attribuzione al trustee del patrimonio di una società affinché si procedesse alla sua liquidazione. Nel caso di Firenze si trattava di un trust liberale, finalizzato, cioè, a beneficiare taluni familiari del disponente alla scadenza del trust con l'attribuzione di determinati beni a loro favore. Nel caso di Bologna si trattava invece di un trust di garanzia, finalizzato a tutelare l'esercizio di una specie di opzione call (con riferimento a due

opere pittoriche) subordinato all'evento che il proprietario dei dipinti non fosse riuscito a spuntare sul mercato un prezzo superiore a quello offerto dal titolare dell'opzione di acquisto.

La pretesa di tassare la dotazione del trust con l'imposta proporzionale è ingiustificata, poiché la tassazione viene applicata al momento in cui il trustee è investito della titolarità dei beni in trust; sarebbe sicuramente più coerente se il Fisco concedesse la tassazione in misura fissa all'immissione dei beni nel trust e pretendesse invece la tassazione proporzionale quando ci sia effettivamente l'incremento patrimoniale del soggetto favorito dal disponente, e quindi l'atto dell'attribuzione dei beni dal trustee a favore del beneficiario finale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le risposte che fanno da linee guida

2.5 Quote Società civile immobiliare (Sct)

Viene chiesto se è possibile regolarizzare/rimpatriare quote di una Società civile immobiliare (Sct) monegasca.

Non è possibile regolarizzare le quote di una Sct monegasca in quanto il principato di Monaco non è un paese che consente un effettivo scambio d'informazioni. E, invece, possibile rimpatriare tali quote non solo attraverso la loro instestazione a una società fiduciaria, ma anche mediante il conferimento a quest'ultima di un mandato all'amministrazione delle quote stesse. L'amministrazione dovrà avere a oggetto l'attuazione di un mandato, cioè il compimento di singoli atti giuridici di amministrazione del bene (atti di acquisto, di esercizio dei diritti di voto e altri diritti patrimoniali, alienazione eccetera). Attraverso tali atti la fiduciaria compie un'amministrazione avente a oggetto la conservazione del patrimonio del cliente attraverso l'esercizio dei diritti spettanti a detto patrimonio. Tale schema operativo può essere utilizzato anche ai fini del rimpatrio giuridico di immobili e diritti reali immobiliari.

4.1 Cartolarizzazione dell'immobile

Qualora l'oggetto del rimpatrio siano partecipazioni che derivino dalla cartolarizzazione di un immobile, nel quadro B (distinta delle attività rimpatriate e/o regolarizzate) della dichiarazione riservata il contribuente deve compilare il rigo B2 (Altre attività finanziarie) o il rigo B3 (Beni immobili e diritti immobiliari)?

Come specificato nella circolare n. 43/E del 2009 è consentita una forma di rimpatrio giuridico dell'immobile detenuto al 31 dicembre 2008 consistente nel conferimento dello stesso in una società costituita nel medesimo paese in cui si trova l'immobile detenuto alla data del 5 agosto 2009 e nel conseguente rimpatrio delle partecipazioni. In tal caso, tuttavia, è necessario che il soggetto che effettua l'operazione di rimpatrio sia il proprietario delle attività conferite e che la società conferitaria non risulti intestataria di altri beni. In tal caso, trattandosi nella sostanza della regolarizzazione di un immobile può anche essere compilato il rigo B3, colonna 1, in luogo del rigo B2, colonna 1.

I PIÙ LETTI www.ilssole24ore.com/norme

- 1] Istruzioni delle Entrate sullo scudo 3] La Finanziaria alla Camera
- 2] Il dibattito sui processi brevi 4] Enti non profit e modello Eas

Cassazione. Ricavi non dichiarati

I pagamenti con cassa negativa fanno reddito

Antonio Iorio

Se il saldo di cassa di una società è negativo e, ciò nonostante, vengono effettuati pagamenti in contanti, è legittimo presumere che questi pagamenti siano stati fatti con ricavi non dichiarati. A precisarlo è la corte di cassazione con la sentenza 24509 depositata il 20 novembre 2009.

A seguito di una verifica fiscale della Guardia di Finanza a una società venivano contestati ricavi non dichiarati e costi non deducibili derivanti da rimborsi spese non sufficientemente documentati. I ricavi in nero venivano presunti dal fatto che l'impresa, nonostante a una certa data presentasse un saldo di cassa negativo, aveva continuato a effettuare pagamenti per contanti.

Conseguentemente l'ufficio aveva ritenuto che i pagamenti eseguiti per contanti (con cassa negativa) derivassero da somme nella disponibilità dell'azienda acquisite mediante operazioni non dichiarate. In particolare i ricavi non dichiarati, e quindi gli utili non contabilizzati, erano quantificati per un importo pari al saldo negativo di cassa.

In dettaglio, la sentenza, per quanto concerne la cassa nega-

tiva evidenzia che la sussistenza di tale situazione, comportando che le spese sono superiori a quanto introitato, oltre a rappresentare un'anomalia contabile, fa presumere (in modo grave e preciso) l'esistenza di ricavi almeno in misura pari al disavanzo.

Nella vicenda processuale era stato affrontato anche un profilo relativo a rimborsi spese dei dipendenti per viaggi, per i quali l'ufficio aveva

GIUSTIFICATIVI COMPLETI

Negata la deduzione per le spese dei dipendenti senza l'indicazione dei chilometri di percorrenza dei viaggi

negato la deduzione. La cassazione ha confermato l'indeducibilità dei costi in questione in quanto, dalla documentazione prodotta, era possibile rilevare soltanto il nominativo del dipendente e l'auto-mezzo usato ma non anche i chilometri percorsi: circostanza questa ritenuta, evidentemente, importante per giustificare la spesa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

In edicola o in abbonamento

Per un serio e completo aggiornamento tributario è sempre meglio saperne di più con...

1

fiscalitax

RIVISTA TRIBUTARIA MENSILE

diretta da Pasquale Marino, pag. 160, in edicola o in abbonamento (1.10.09 - 31.12.10), contiene articoli esplicativi e applicativi di noti autori, sentenze tributarie, annotazioni e/o commentate, note e circolari rilevanti delle agenzie fiscali, risposte ai quesiti, scadenze e rubriche varie.

Abbonamento 2010, € 60, più GRATIS l'ultimo trimestre 2009

2

fiscalitax - o.l.

QUOTIDIANO TRIBUTARIO ON-LINE

aggiornato tutti i giorni, con articoli, sentenze tributarie, annotazioni e/o commentate, note e circolari rilevanti delle agenzie fiscali, risposte ai quesiti, scadenze tributarie e tutte le nuove leggi tributarie, rubriche varie. Centinaia di documenti tributari a vostra disposizione e in più potete gratuitamente consultare quelli pubblicati nel 2008 e 2009.

Il tutto a soli € 90 - Demo settimanale gratuita su www.fiscalitax.it (inviando copia all'indirizzo di versamento al fax 06.32.44.698 o via e-mail - info@fiscalitax.it)

Vi consigliamo l'abbonamento "CUMULATIVO" alla rivista ed al quotidiano online a soli € 130 invece di € 150!

MODALITÀ ABBONAMENTI:
Versamento sul c/c Postale n. 44.54.99.05 o con bonifico bancario a favore di EDIMAR S.r.l. Viale Mazzini 25, 00135 ROMA - Banca Popolare di Sondrio - IBAN: IT23 0566 9603 2030 0000 5550 X71

Per informazioni: 06.32.17.581 - Fax 06.32.44.698 - E-mail: info@fiscalitax.it

Con una modica spesa, una migliore consulenza!