

Hedge Invest - Workshop
Milano, 23 settembre 2009



Lo scudo fiscale III

Paolo Ludovici
Maisto e Associati

Imposta straordinaria sulle attività finanziarie e patrimoniali “estere”



- a) attività detenute da soggetti residenti all'estero in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale
- b) a condizione che tali attività vengano "rimpatriate" o in talune ipotesi "regolarizzate"

Applicazione imposta straordinaria



- base imponibile: rendimento lordo annuo presunto in ragione del 2 per cento annuo per i cinque anni precedenti il rimpatrio o la regolarizzazione senza possibilità di scomputo di eventuali perdite e/o di minusvalenze
- aliquota sintetica del 50 per cento annuo, comprensiva di interessi e sanzioni e senza diritto allo “scomputo” di eventuali ritenute o altri crediti

Aspetti temporali dello Scudo



- attività finanziarie e patrimoniali detenute a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008
- rimpatrio o regolarizzazione dal 15 settembre 2009 al 15 aprile 2010 (emendamento governativo sposta la scadenza ultima al 15 dicembre 2009)

Redditi 2009 e 2010 ante-rimpatrio



- Il pagamento dell'imposta straordinaria non assolve ogni obbligazione tributaria sino alla data della presentazione della dichiarazione in relazione ai redditi derivanti dalle attività estere oggetto dello scudo
- I redditi realizzati sulle attività dal 1° gennaio 2009 alla data dello scudo possono essere soggetti a tassazione analitica ovvero forfetaria (cfr. bozza di circolare)

Redditi 2009 e 2010 ante-rimpatrio (segue).



Imposizione analitica o forfettaria applicabile in relazione “alle imposte dovute, che sarebbero state applicate dagli intermediari qualora le attività finanziarie fossero già state depositate presso gli stessi”:

- dividendi e plusvalenze da partecipazioni qualificate in società residenti
- redditi diversi derivanti da valute estere prelevate da depositi e conti correnti
- polizze unit-linked (riscatto o cessione)
- quote di OICVM esteri non armonizzati

Redditi post-rimpatrio

- Costo fiscalmente riconosciuto:
 - costo di acquisto risultante dalla relativa documentazione
 - in mancanza della documentazione di acquisto
 - valore fornito all'intermediario mediante apposita dichiarazione sostitutiva non eccedente il valore normale
 - importo dichiarato nella dichiarazione riservata
- Rilevanza sia per la determinazione dei “redditi diversi” sia per la determinazione dei redditi di capitale (riscatto azioni, OICVM)

Presupposto soggettivo dello Scudo



- Soggetti “interessati” (Art. 11, D.L. 350/2001)
 - persone fisiche
 - anche se titolari di reddito di lavoro autonomo o di impresa, purché le attività rimpatriate o regolarizzate non rientrino tra i beni dell’attività professionale e/o tra i beni di impresa
 - enti non commerciali ex art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR
 - società semplici ed associazioni a esse equiparate
- Residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato

Requisito della residenza in Italia



- Residenza fiscale ai fini delle imposte sui redditi
- Persone fisiche (v. art. 2, commi 2 e 2-bis, del TUIR)
 - iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente nel territorio
 - domicilio
 - residenza
- Società semplici e enti non commerciali (artt. 5 e 73 del TUIR)
 - sede legale
 - sede dell'amministrazione
 - oggetto "principale" dell'attività esercitata dalla società o dall'ente

Residenza ai fini fiscali dei trust



- Elementi che emergono dalla Circolare 48/E del 2007:
 - localizzazione struttura amministrativa del trust
 - localizzazione del trustee cui è affidata la gestione
 - patrimonio immobiliare situato prevalentemente in Italia
- In aggiunta: attribuzione di poteri significativi a disponenti (settlor) e/o guardiani (protector)

Presunzioni di residenza ai fini fiscali



- Persone fisiche trasferite in Stati black-list (Art. 2, comma 2-*bis*, TUIR)
- Trust [art. 73, comma 3, TUIR e disposizioni in materia di esteroinvestizione societaria, ove compatibili (commi 5-*bis* e 5-*ter*, TUIR)]
- Bozza circolare: possibilità di rinunciare alla prova contraria tramite una dichiarazione di residenza in Italia all'intermediario
- Ris. 409/2008): la presunzione di residenza ex art. 73, comma 3, TUIR << [...] non si presta ad un ... utilizzo puramente strumentale consistente nella localizzazione della residenza fiscale in Italia al fine di beneficiare “temporaneamente e in modo opportunistico” dei vantaggi fiscali conseguenti alla applicazione ad un medesimo contribuente di differenti regimi tributari [...] >>.

Trasferimento della residenza ai fini fiscali in corso di periodo di imposta



- Il requisito della residenza è soddisfatto *ex tunc* se il collegamento territoriale rilevante è soddisfatto per la maggior parte del periodo di imposta
- Lo status di residente può in linea di principio maturare anche successivamente alla data di presentazione della “dichiarazione riservata”

Residenza: “momento rilevante”

- Il requisito della residenza deve essere soddisfatto:
 - nel periodo d'imposta in corso alla data della presentazione della dichiarazione riservata (e , dunque , nel 2009 ovvero nel 2010) e
 - al momento della violazione degli obblighi di monitoraggio
 - non necessariamente al 31 dicembre 2008
- Trasporto al seguito (art. 3 D.Lgs. 195/08): “ [...] *Chiunque entra nel territorio nazionale o ne esce e trasporta denaro contante di importo pari o superiore a 10.000 euro deve dichiarare tale somma all’Agenzia delle Dogane [...]* ”

Il caso dei soggetti interponenti

- Possibilità di rimpatrio di beni detenuti tramite soggetti interposti da parte dei soggetti interponenti
- Definizione di “interposta persona” (Circolare 99/E 2001)
 - verifica caso per caso sulla base delle caratteristiche soggettive e delle modalità organizzative che caratterizzano il soggetto interposto
 - società off-shore non soggetta ad obbligo di tenuta delle scritture contabili
- Casi particolari: trust irrevocabili, fondazioni, polizze off-shore

Trust esteri

- Trust di diritto estero interposto: rimpatrio delle attività estere da parte del disponente
- Trust non interposto esteroinvestito: rimpatrio delle attività estere da parte del trust mediante dichiarazione riservata presentata dal trustee
- Trust non interposto residente all'estero: regolarizzazione del beneficiario se il trust è trasparente

Eredi (decesso ante 31 dicembre 2008)



- Dichiarazione degli eredi se decesso ante 31 dicembre 2008
- Eredi residenti ai fini fiscali in Italia nel 2009 o nel 2010
- Violazioni relative al monitoraggio imputabili agli eredi
- Preclusione dell'accertamento sui redditi e estinzione delle violazioni sul monitoraggio con riguardo agli eredi
- Eredi beneficiano in toto del regime di “riservatezza”

Eredi (decesso post 31 dicembre 2008)

- Dichiarazione riservata del *de cuius* da parte degli eredi in caso di decesso dopo la data del 31 dicembre 2008
- *De cuius* residente ai fini fiscali in Italia nel 2009 o 2010
- Violazioni relative al monitoraggio imputabili al *de cuius*
- Preclusione dell'accertamento per i redditi del *de cuius* per i quali gli eredi sono solidalmente obbligati (le sanzioni non sono comunque trasmissibili agli eredi)
- Eredi non beneficiano del regime di “riservatezza”

Il caso delle attività cointestate



- Presentazione della dichiarazione da parte di ciascun cointestatario (ognuno per la propria quota)
- La preclusione dell'azione di accertamento non si estende agli altri cointestatari non scudati

Emendamento al D.L. 103/2009

Art. 13, comma 7-bis:

“Possono effettuare il rimpatrio ovvero la regolarizzazione altresì le imprese estere controllate ovvero collegate di cui agli articoli 167 e 168 del decreto del presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni. In tal caso gli effetti del rimpatrio ovvero della regolarizzazione si producono in capo ai partecipanti nei limiti degli importi delle attività rimpatriate ovvero regolarizzate. Negli stessi limiti non trovano applicazione le disposizioni di cui agli articoli 167 e 168 del decreto del presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 con riferimento ai redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato nei periodi di imposta chiusi alla data del 31 dicembre 2008”.

Protezione offerta dallo Scudo



Il rimpatrio o la regolarizzazione non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente scudato, in ogni sede giudiziaria o amministrativa, in via autonoma oppure addizionale

Protezione offerta dallo Scudo (segue)

- preclusione accertamenti tributari per anni aperti (quindi anche quelli anteriore al quinto) “limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all’estero e oggetto di rimpatrio [...]”
- le operazioni di emersione non possono costituire di per sé un elemento/circostanza sufficiente ai fini della valutazione dei profili di sospetto per la segnalazione
- non punibilità del contribuente “ [...] relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate” per i reati tributari di infedele e di omessa dichiarazione