

Un'analisi dell'ambito soggettivo di applicazione della disposizione in vigore dal 5 agosto

# Scudo e monitoraggio a braccetto

## Sanatoria per gli interessati alla compilazione del quadro RW

DI DULIO LIBURDI

**S**cudo fiscale agganciato alla disciplina sul monitoraggio : soltanto i soggetti interessati dalla compilazione del quadro RW potranno infatti aderire alla sanatoria contenuta nella legge n. 102 del 2009. Con la necessità di corrispondere una imposta del 5% a titolo di importo fisso e che non potrà essere comunque ridotta neanche dimostrando una detenzione estera inferiore al periodo fissato dalla norma.

Con l'entrata in vigore lo scorso 5 agosto delle norme sullo scudo-fiscale, appare necessario analizzare in modo puntuale le stesse anche alla luce del fatto che, in relazione a diversi aspetti, possono essere utilizzate le indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria rispetto a quanto previsto dal decreto legge n. 350 del 2001. Un primo esame, dunque, deve essere dedicato all'ambito soggettivo di applicazione delle norme di sanatoria.

**Lo scudo e la disciplina sul monitoraggio.** L'articolo 13 bis della legge n. 102 del 2009 non identifica in modo diretto i soggetti interessati dallo scudo fiscale. Tali soggetti vengono individuati per rinvio a quanto previsto dall'articolo 11 del decreto legge n. 350 del 2001 tenendo presente che, per l'accesso alla sanatoria, è necessario avere violato le disposizioni sul monitoraggio fiscale di cui al decreto legge n. 167 del 1990. Da questo quadro emerge dunque che possono accedere allo scudo fiscale :

- le persone fisiche;
- gli enti non commerciali;
- le società semplici e le associazioni equiparate ai sensi dell'articolo 5 del Tuir.

Di fatto, si tratta dei soggetti che sono indicati dall'articolo 2 del decreto legge n. 167 del 1990 che contiene anche in modo analitico quali sono gli obblighi derivanti dalla applicazione delle norme sul monitoraggio. Quindi, una volta individuati i soggetti, ai fini dell'accesso allo scudo fiscale è necessario che sia stata violata una delle seguenti norme del decreto legge n. 167 del 1990 :

- mancata indicazione in dichiarazione del trasferimento di denaro avvenuto attraverso soggetti non residenti (articolo 2);
- mancata dichiarazione in caso di trasporto all'estero di denaro, titoli o valori mobiliari (articolo 3);
- mancata dichiarazione annuale degli investimenti e delle attività (articolo 4) a meno che tale dichiarazione non si renda necessaria secondo quanto previsto dal comma 4 del medesimo articolo 4.

In merito all'aspetto soggettivo deve essere ricordato quanto chiarito dall'amministrazione finanziaria nella circolare n. 99 del 2001 che ha ricompreso nell'ambito di applicazione della sanatoria anche i soggetti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo ovviamente in modo limitato rispetto alle persone fisiche con la conseguenza che rimangono esclusi dallo scudo tutti i soggetti commerciali diversi dalle persone fisiche con esclusione delle società semplici che, come visto, sono invece potenzialmente interessate dalla sanatoria.

**La necessità della residenza.** È noto che le disposizioni sul monitoraggio fiscale coinvolgono, in termini di adempimenti, i soggetti residenti in Italia secondo quanto previsto dall'articolo 2 del Tuir. È dunque evidente che, al fine di

accedere alla sanatoria prevista dalla legge n. 102 del 2009, un contribuente persona fisica in quanto residente sul territorio nazionale, deve avere commesso una violazione agli obblighi disciplinati dal decreto legge n. 167 del 1990 prima sinteticamente ricordati. Va rammentato come l'articolo 2 del Tuir è di fatto idealmente suddiviso in due ipotesi per quanto concerne la residenza estera di una persona fisica :

- ipotesi di residenza in uno Stato o territorio diverso dalla black list di cui al decreto ministeriale del 4 maggio 1999. In questa ipotesi è l'amministrazione finanziaria a dover provare che il soggetto era, nonostante ad esempio l'iscrizione all'Aire, residente in Italia sulla base ad esempio del concetto di residenza o domicilio;

- ipotesi di residenza in uno Stato o territorio di cui alla black list del decreto del 4 maggio 1999. In questa ipotesi vi è una presunzione legale relativa in merito alla residenza italiana del soggetto trasferito che dovrà dunque dimostrare, in caso di ac-



certamento, la propria residenza estera.

Verificato questo presupposto, la circolare n. 99 del 2001

aveva anche

precisato come il requisito della residenza nel territorio dello Stato deve sussistere per il periodo di imposta in corso alla presentazione della dichiarazione riservata (nell'ambito della nuova norma 2009 e/o 2010) e non necessariamente nei periodi di imposta precedenti. Appare però evidente

come un aspetto legato alla residenza sul territorio nazionale (che potrà emergere, in linea di principio, proprio in occasione dello scudo) deve essere valutato anche in relazione ai precedenti periodi di imposta proprio in considerazione della necessità di avere violato le disposizioni sul monitoraggio.

Ulteriore aspetto messo in luce dalla circolare dell'agenzia delle entrate n. 99 del 2001 riguardava il fatto relativo a una specifica preclusione all'accesso alla sanatoria. Si afferma-

va infatti che era preclusa la possibilità di usufruire delle disposizioni di cui al decreto legge n. 350 del 2001 per i soggetti che avevano osservato le norme sul monitoraggio fiscale ma avevano violato unicamente gli obblighi di dichiarazione annuale dei redditi di fonte estera. Tale passaggio della circolare dovrebbe riguardare la situazione di quelle persone fisiche che, avendo osservato gli obblighi di compilazione del quadro RW non hanno però dichiarato il rendimento dell'investimento estero circostanza questa peraltro, delineata dall'articolo 6 del decreto legge n. 167 del 1990 ed ora interessata, a determinate condizioni, da quanto previsto dall'articolo 12 della stessa legge n. 102 del 2009. Va infine osservato come, dalla formulazione della norma, appaia irrilevante il fatto di poter dimostrare, per esempio, che la violazione alle disposizioni sul monitoraggio fiscale sia avvenuta soltanto nel 2005 ovvero nel 2006. Da tale dimostrazione, in base al dettato letterale della norma, non discende alcuna riduzione dell'imposta forfetariamente indicata dall'articolo 13 bis della legge n. 102 del 2009.

### Le regole

<b>Scudo fiscale</b>	Accesso alle persone fisiche (anche se svolgono attività commerciale o di lavoro autonomo) e ai soggetti che non svolgono attività commerciale (per esempio società semplici o associazioni)
<b>Condizione necessaria</b>	Violazione delle norme in materia di monitoraggio fiscale di cui al decreto legge n. 167 del 1990
<b>Residenza</b>	È necessaria la residenza nel periodo o nei periodi di imposta di presentazione della dichiarazione riservata