



# *Agenzia delle Entrate*

Circolare n. 99/E

Roma, 4 dicembre 2001

Oggetto: Emersione di attività detenute all'estero. Articoli da 11 a 21 della legge 23 novembre 2001, n. 409 di conversione del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350. Ulteriori chiarimenti.

## **Premessa**

La legge di conversione 23 novembre 2001, n. 409 (di seguito *legge*), pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 274 del 24 novembre 2001, ha apportato alcune modifiche al decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350, relativamente alle disposizioni contenute negli articoli da 11 a 21 volte a consentire l'emersione e la conseguente regolarizzazione delle attività detenute all'estero da taluni soggetti residenti in Italia.

Ad integrazione della circolare n. 85/E del 1° ottobre 2001, si forniscono i seguenti ulteriori chiarimenti in merito alle modifiche introdotte dalla *legge* e alle problematiche sollevate dagli operatori coinvolti.

## **1. Soggetti interessati**

Come noto, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della *legge*, i soggetti interessati alla procedura di emersione sono le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate ai sensi

dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito *TUIR*), fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

Trattandosi degli stessi soggetti interessati dalla disciplina del cosiddetto “monitoraggio fiscale” di cui al decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, devono intendersi ricompresi tra i destinatari della procedura di emersione anche le persone fisiche titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Restano, invece, esclusi gli enti commerciali, nonché le società, siano essi società di persone o società di capitali, ad eccezione delle società semplici.

I soggetti interessati devono essere fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. A tal fine, con riguardo alle persone fisiche, si deve fare riferimento alla nozione contenuta nell'articolo 2, comma 2, del *TUIR*, in base alla quale si considerano residenti *“le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*.

Inoltre, come stabilito dal successivo comma 2-bis del medesimo articolo 2 del *TUIR*, si considerano altresì residenti, salvo prova contraria del contribuente, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati dal decreto ministeriale 4 maggio 1999 (cfr. circolare del Ministero delle finanze n. 140/E del 24 giugno 1999). Pertanto, anche tali soggetti, ricorrendone i presupposti, possono rientrare nell'ambito soggettivo di applicazione delle disposizioni in commento.

Per quanto riguarda l'accertamento dello *status* di soggetto non residente si rinvia alla circolare del Ministero delle finanze n. 304 del 2 dicembre 1997 nella quale è stata illustrata la posizione dell'Amministrazione finanziaria in merito agli elementi di fatto e di diritto che devono verificarsi affinché una

persona fisica possa essere considerata fiscalmente residente nel territorio dello Stato.

Per le società semplici, le associazioni e gli enti non commerciali, gli articoli 5, comma 3, lettera d), e 87, comma 3, del *TUIR* stabiliscono che si considerano residenti quelli che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Il requisito della residenza nel territorio dello Stato deve sussistere per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della cosiddetta "dichiarazione riservata" (2001 o 2002), e non necessariamente nei periodi d'imposta precedenti.

Pertanto, i soggetti che non sono residenti in Italia per il predetto periodo non possono accedere alla speciale disciplina di emersione, ancorché gli stessi siano stati residenti in Italia in periodi d'imposta precedenti.

Si precisa, inoltre, che è preclusa la possibilità di usufruire delle disposizioni relative al rimpatrio delle attività detenute all'estero per i soggetti che abbiano osservato le disposizioni sul monitoraggio fiscale, ma abbiano violato unicamente gli obblighi di dichiarazione annuale dei redditi di fonte estera.

## **2. Ambito oggettivo**

Le disposizioni relative al cosiddetto "rimpatrio" e alla cosiddetta "regolarizzazione" hanno per oggetto le somme di denaro, le attività finanziarie e gli altri investimenti detenuti all'estero, in qualsiasi Paese europeo ed extraeuropeo, alla data prevista dalla norma (1° agosto 2001 per il rimpatrio e 27 settembre 2001 per la regolarizzazione), per le quali viene disposto dal contribuente il trasferimento in Italia o la regolarizzazione per il tramite di un

intermediario italiano. Ciò implica, naturalmente, che non è consentito regolarizzare le attività che alla predetta data erano detenute in Italia.

## **2.1 Rimpatrio**

Si fa presente che la *legge* ha apportato alcune modifiche all'articolo 12, comma 1, e all'articolo 13, comma 1, del decreto-legge n. 350 del 2001, che incidono sull'ambito applicativo delle operazioni di rimpatrio.

In particolare, è ora previsto che il denaro e le attività finanziarie oggetto del rimpatrio devono essere detenute al di fuori del territorio dello Stato almeno al 1° agosto 2001, retrocedendo così la data inizialmente stabilita al 27 settembre 2001. Inoltre, è stato stabilito che tale condizione deve essere attestata dall'interessato nella dichiarazione riservata.

Al fine di recepire tali modifiche è stato approvato, con decreto del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2001 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 278 del 29 novembre 2001), un nuovo modello di dichiarazione riservata che può essere prelevato dal sito internet dell'Agenzia delle Entrate [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Tuttavia, i soggetti che hanno già presentato la dichiarazione riservata ad un intermediario abilitato e per la quale risultano essere completati entro il 24 novembre 2001 tutti gli adempimenti a loro carico secondo le disposizioni in vigore a tale data (compresa la fornitura della provvista necessaria per il pagamento della somma del 2,5 per cento ovvero per la sottoscrizione dei titoli di Stato) non sono tenuti a ripresentare la dichiarazione riservata utilizzando il nuovo modello né sono tenuti ad integrare con la suddetta attestazione quella già presentata.

Per contro, qualora alla data del 25 novembre - giorno successivo a quello di pubblicazione della *legge* – il soggetto interessato, pur avendo presentato la dichiarazione riservata, non abbia ottenuto dall'intermediario prescelto il rilascio

della copia della dichiarazione stessa, è tenuto a ripresentare la dichiarazione compilando il modello da ultimo approvato.

Ciò premesso, occorre tener presente che l'articolo 12, comma 1, della *legge* stabilisce che le operazioni di rimpatrio possono essere effettuate dai soggetti interessati nel periodo tra il 1° novembre 2001 e il 28 febbraio 2002.

Al riguardo, si precisa che in detto arco temporale devono concludersi tutti gli adempimenti previsti a carico dei contribuenti, mentre possono essere non ancora terminati taluni degli adempimenti previsti per gli intermediari.

In particolare, è necessario che entro il termine ultimo del 28 febbraio 2002 i soggetti interessati abbiano presentato la dichiarazione riservata, conferendo l'incarico all'intermediario di ricevere in deposito le attività provenienti dall'estero, abbiano fornito la necessaria provvista per il versamento della somma ovvero per la sottoscrizione dei titoli di Stato e abbiano ricevuto copia della dichiarazione riservata. A questa ultima data, pertanto, le attività rimpatriate devono essere state trasferite presso l'intermediario italiano che le riceve in deposito.

Le attività rimpatriate prima del 1° novembre 2001 ovvero dopo il 28 febbraio 2002, quindi, non possono essere oggetto dell'operazione di emersione.

Non rileva, invece, a questi fini la data del versamento da parte dell'intermediario della somma dovuta.

In sostanza, si ritiene che l'intera procedura si debba concludere, entro detto periodo, con il rilascio della copia della dichiarazione riservata al soggetto interessato da parte dell'intermediario.

Con riferimento alle operazioni di rimpatrio, si precisa inoltre che le attività detenute alla data del 1° agosto 2001 possono anche differire, dal punto di vista qualitativo, da quelle effettivamente rimpatriate ed indicate nella dichiarazione riservata. Pertanto, ad esempio, nell'ipotesi in cui alla predetta data

erano detenuti titoli che sono stati successivamente ceduti, l'attività rimpatriata consiste nel relativo controvalore monetario ovvero nei titoli acquistati con il precedente disinvestimento.

E', altresì, utile ribadire che le attività oggetto di rimpatrio possono essere rappresentate anche da titoli o altre attività finanziarie emesse da soggetti residenti in Italia.

Per quanto riguarda le partecipazioni non rappresentate da titoli (ad esempio, quote), si precisa che il rimpatrio si considera eseguito nel momento in cui l'intermediario finanziario assume in custodia, deposito, amministrazione o gestione le predette attività. A tal fine, è necessaria l'annotazione della partecipazione nel conto, previa acquisizione della documentazione attestante la titolarità della quota al soggetto che presenta la dichiarazione riservata.

Ciò posto, gli intermediari incaricati di ricevere le dichiarazioni riservate, tra gli adempimenti che sono tenuti a svolgere, devono adottare le procedure necessarie per garantire la completa riservatezza dei dati, anche attraverso la costituzione di appositi conti destinati ad accogliere le somme e le attività finanziarie oggetto del rimpatrio, a meno che l'interessato intenda rinunciare alla riservatezza.

Infatti, come chiarito nella circolare n. 85/E, in caso di rimpatrio, non devono essere comunicati all'Amministrazione finanziaria i dati e le notizie inerenti ai conti di deposito che accolgono il denaro e le attività finanziarie rimpatriate.

Non devono essere altresì comunicati i dati relativi ai conti di sub deposito nei quali sono immessi denaro e attività finanziarie rimpatriate dal contribuente per il tramite di altri intermediari finanziari (ad esempio, SIM e società fiduciarie) che sono impossibilitati a gestire direttamente i conti relativi all'attività svolta a favore della propria clientela.

Sui conti per i quali vige la riservatezza, tuttavia, potranno essere depositate esclusivamente le attività rimpatriate di cui alle dichiarazioni riservate prodotte dai contribuenti interessati, restando escluso qualunque ulteriore accredito, tranne quello riguardante somme derivanti dall'alienazione delle attività rimpatriate, fino a concorrenza dell'importo indicato nella dichiarazione riservata e fermo restando quanto chiarito di seguito in ordine alla dinamica delle attività rimpatriate. Tale condizione, naturalmente, va verificata confrontando il corrispettivo di cessione delle attività finanziarie con l'ammontare complessivo delle attività rimpatriate.

Allo stesso modo, entro il predetto limite, si ritiene che potranno essere accreditate le attività finanziarie acquisite dall'interessato con l'utilizzo del denaro rimpatriato o derivante dall'alienazione delle attività rimpatriate ovvero anche tramite operazioni di permuta dei titoli rimpatriati. Al riguardo, si fa presente che le attività finanziarie in tal modo acquisite devono essere valorizzate secondo i criteri ordinariamente applicabili ai fini dell'attribuzione del costo fiscalmente riconosciuto alle partecipazioni, titoli e agli altri strumenti finanziari suscettibili di produrre redditi diversi di natura finanziaria.

Il regime della riservatezza dei predetti conti si ritiene applicabile, oltre l'importo indicato nella dichiarazione riservata, anche ai redditi di capitale e alle plusvalenze realizzate derivanti dal denaro e dalle attività finanziarie rimpatriate, a condizione che si tratti di proventi assoggettati a tassazione definitiva (ritenute alla fonte a titolo d'imposta o imposta sostitutiva) da parte dell'intermediario depositario. Anche in tal caso, infatti, si tratta di *“dati e notizie concernenti le dichiarazioni riservate”*.

Infine, la permanenza del regime di riservatezza nel caso di sostituzione dei titoli rimpatriati, nonché per i proventi delle attività rimpatriate, sussiste anche con riferimento ai titoli di Stato di cui all'articolo 12, comma 2, della *legge* indipendentemente dalla circostanza che gli stessi siano stati sottoscritti dai

contribuenti con il disinvestimento delle attività rimpatriate ovvero con risorse già detenute in Italia.

In ogni caso, si fa presente che gli effetti delle operazioni di rimpatrio rilevanti ai fini dell'accertamento, di cui al successivo paragrafo 3, sono limitati agli importi indicati nelle dichiarazioni riservate.

### **2.1.1 Comunicazione dei redditi derivanti dalle attività rimpatriate**

Ai sensi del comma 8 dell'articolo 14, il contribuente che si avvale dell'operazione di rimpatrio delle attività finanziarie può comunicare all'intermediario, contestualmente alla presentazione della dichiarazione riservata, i redditi derivanti da tali attività percepiti nel periodo che va dal 1° agosto 2001 alla data di presentazione della predetta dichiarazione.



Ai fini dell'individuazione del prelievo da effettuare a titolo definitivo da parte dell'intermediario al quale è presentata la dichiarazione riservata, si precisa che devono essere applicate le ritenute alla fonte e le imposte sostitutive che sarebbero state applicabili al momento della percezione o del realizzo qualora le attività da cui derivano i proventi fossero già in deposito presso lo stesso intermediario ovvero qualora quest'ultimo fosse intervenuto nella loro riscossione. Pertanto, ad esempio, sugli interessi derivanti dai depositi e conti correnti esteri, l'intermediario deve applicare la ritenuta del 27 per cento di cui all'articolo 26, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Analogamente, le fattispecie di plusvalenze e altri redditi diversi di natura finanziaria che l'interessato può comunicare all'intermediario al fine di avvalersi della disposizione in commento, sono limitate a quelle per le quali risulta applicabile il regime del risparmio amministrato o il regime del risparmio gestito di cui agli articoli 6 e 7 del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461. Pertanto, rimangono escluse, ad esempio, le plusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate di cui all'articolo 81, comma 1, lettera c), del *TUIR*.

Inoltre, l'intermediario non può tener conto di eventuali minusvalenze o perdite realizzate dal contribuente nel periodo di tempo considerato, in quanto le relative attività finanziarie erano detenute all'estero nell'ambito di rapporti di custodia, deposito, amministrazione o gestione per i quali non era applicabile alcuno dei regimi sopra richiamati. Dette minusvalenze possono, invece, essere indicate dal contribuente nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di realizzo delle stesse ai sensi dell'articolo 5 del D.Lgs. n. 461 del 1997.

Il versamento delle ritenute e delle imposte sostitutive deve essere effettuato dall'intermediario secondo le ordinarie modalità previste per le diverse fattispecie reddituali, assumendo come data di riferimento, ai fini dell'individuazione dei termini di versamento, la data in cui l'intermediario stesso restituisce copia della dichiarazione riservata al contribuente (non oltre il 28 febbraio 2002).

### 2.1.2 Redditi e plusvalenze prodotti successivamente al rimpatrio

Con riguardo alla determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria eventualmente realizzati dal contribuente dopo avere effettuato il rimpatrio, a rettifica di quanto precedentemente disposto, si fa presente che con l'inserimento del comma 5-bis all'articolo 14 della *legge*, possono essere anche derogati gli ordinari criteri di determinazione dei redditi stabiliti dal *TUIR*. Tale disposizione, infatti, stabilisce che il contribuente può assumere alternativamente, quale costo fiscalmente rilevante:

- il costo di acquisto, come risultante dalla relativa documentazione; ovvero, in mancanza della documentazione di acquisto,
- il valore fornito all'intermediario mediante un'apposita dichiarazione sostitutiva resa ai sensi dell'articolo 6, comma 3, del D.Lgs. n. 461 del 1997;
- l'importo dichiarato nella dichiarazione riservata.

Con riferimento all'indicazione del valore da parte dell'interessato con la predetta dichiarazione sostitutiva, si ritiene che non si possa superare il valore determinato sulla base dei criteri generali stabiliti dall'articolo 9 del *TUIR*.

In ogni caso, si fa presente che ai sensi dell'articolo 485, primo comma, del codice penale, è considerata reato la falsità materiale in scrittura privata in caso di divergenza fra autore apparente e autore reale del documento o quando questo sia stato alterato dopo la sua formazione.

Inoltre, rimane ferma la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti per effetto di operazioni, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni o i rapporti di cui all'articolo 81, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del *TUIR*, ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 2, lettera f), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

## 2.2 Regolarizzazione

Ai fini della regolarizzazione delle attività che si intendono mantenere all'estero, l'emersione è consentita a condizione che si tratti di attività che risultano detenute all'estero alla data del 27 settembre 2001.

La regolarizzazione può avere ad oggetto denaro, attività finanziarie, nonché investimenti di diversa natura, quali gli immobili e i fabbricati situati all'estero, le quote di diritti reali, le cosiddette "multiproprietà", gli oggetti preziosi, le opere d'arte.

Nonostante l'articolo 16 della *legge* non ne faccia menzione, si ritiene che, ove possibile, una volta effettuata la regolarizzazione, i beni possano essere anche riportati in Italia, mantenendo gli effetti previsti per tale forma di emersione.

Inoltre, come noto, qualora la dichiarazione riguardi attività di natura finanziaria (ad esempio, denaro, titoli, polizze assicurative produttive di redditi di natura finanziaria), il contribuente deve allegare alla dichiarazione riservata una certificazione o altra documentazione analoga (ad esempio, estratti conto bancari) rilasciata dall'intermediario estero, avente data ragionevolmente ravvicinata a quella di presentazione della dichiarazione, che sia in grado di comprovare che le attività finanziarie sono depositate o costituite presso l'intermediario medesimo e che quindi sono effettivamente detenute all'estero.

Con riferimento alla certificazione relativa al denaro, si precisa che essa non può che essere riferita alle sole attività costituite in deposito presso l'intermediario non residente, quali, ad esempio, somme depositate in conti correnti o in libretti di deposito. Conseguentemente, qualora le attività finanziarie siano detenute, invece, in cassette di sicurezza, si ritiene che l'operazione di regolarizzazione possa essere effettuata soltanto previo effettivo deposito delle attività stesse presso l'intermediario estero tenuto a rilasciare la predetta documentazione.

Le indicazioni fornite nel paragrafo 2.1 con riferimento al rimpatrio sono applicabili anche alla regolarizzazione, ove compatibili con le peculiarità di quest'ultima operazione e sempreché la stessa non sia diversamente disciplinata.

### **2.3. Possesso delle attività detenute all'estero**

Come già precisato nella circolare n. 85/E, tenuto conto della finalità del provvedimento, l'emersione delle attività è ammessa non soltanto nel caso di possesso diretto delle attività da parte del contribuente, ma anche nel caso in cui le predette attività siano intestate a società fiduciarie o siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona.

A questi fini, si ritiene irrilevante la mancata riproposizione dell'avverbio "comunque" nel testo dell'articolo 12, comma 1, risultante a seguito delle modifiche apportate dalla *legge*.

Relativamente alla nozione di "interposta persona", si fa presente che la questione non può essere risolta in modo generalizzato, essendo direttamente connessa alle caratteristiche e alle modalità organizzative del soggetto interposto.

A titolo esemplificativo, si ritiene che debba essere considerato soggetto interposto una società localizzata in un Paese avente fiscalità privilegiata, non soggetta ad alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare meramente formale e ben si può sostenere la titolarità dei beni intestati alla società spetti in realtà al socio che effettui il rimpatrio.

Analogamente, a titolo meramente esemplificativo, si deve ritenere soggetto interposto un *trust* revocabile (per cui il titolare va identificato nel disponente o *settlor*) ovvero un *trust* non discrezionale, nei casi in cui il titolare può essere identificato nel beneficiario.

### **3. Gli effetti del rimpatrio e della regolarizzazione**

Gli effetti dell'emersione compiuta in conformità alle disposizioni in materia di rimpatrio e di regolarizzazione sono disciplinati dall'articolo 14 del provvedimento.

E' innanzitutto prevista la non applicazione di alcune sanzioni amministrative e penali, nonché l'inibizione dei poteri di accertamento dei competenti uffici in materia tributaria e previdenziale.

In particolare, è precluso nei confronti del soggetto interessato e dei soggetti solidalmente obbligati, ogni accertamento tributario e contributivo relativo ai periodi per i quali non siano scaduti i termini alla data del 27 settembre 2001, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle attività costituite o detenute all'estero oggetto di rimpatrio o regolarizzazione ed indicate nella dichiarazione di emersione.

Per effetto delle modifiche apportate dalla legge n. 409 del 2001 e tenuto conto del rinvio contenuto negli articoli 15 e 16 agli effetti derivanti dalle operazioni di rimpatrio, la preclusione dell'attività di accertamento si riferisce in ogni caso a presupposti verificatisi fino al 1° agosto 2001.

Per quanto riguarda il riferimento ai soggetti solidalmente obbligati, si ritiene che la norma abbia inteso estendere la preclusione degli accertamenti anche ai predetti soggetti se e in quanto tenuti all'obbligazione tributaria in dipendenza degli imponibili accertati in capo al contribuente che ha presentato la dichiarazione riservata. Pertanto, gli effetti della dichiarazione riservata non si producono automaticamente nei confronti di soggetti che detengono attività all'estero in comunione con altri soggetti qualora soltanto questi ultimi abbiano effettuato le operazioni di emersione.

Gli accertamenti sono preclusi anche con riferimento a tributi diversi dalle imposte sui redditi, quali, ad esempio, l'IVA o l'imposta sulle successioni e

donazioni, sempreché si tratti di accertamenti relativi ad “imponibili” che siano riferibili alle attività oggetto di emersione.

A tal fine si precisa che la preclusione opera automaticamente, senza necessità di prova specifica da parte del contribuente, in tutti i casi in cui sia possibile, anche astrattamente, ricondurre gli imponibili accertati alle somme o alle attività costituite o detenute all'estero oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione. Conseguentemente, l'effetto preclusivo dell'accertamento può essere opposto, ad esempio, in presenza di contestazioni basate su ricavi e compensi occultati.

Per converso, gli effetti della dichiarazione riservata non possono essere fatti valere a tali fini qualora l'accertamento abbia ad oggetto elementi che nulla hanno a che vedere con attività per le quali si è usufruito del regime di emersione, come nel caso, ad esempio, di rilievi sulla competenza di oneri e in altre ipotesi in cui non possa configurarsi in astratto una connessione tra i maggiori imponibili accertati e le attività emerse.

Come noto, le operazioni di emersione non producono gli effetti previsti qualora, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, la violazione sia stata già constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza, comprese le richieste, gli inviti e i questionari di cui agli articoli 51, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

In tal caso le operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione non producono effetti con riferimento all'anno o agli anni per i quali sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica ovvero sia iniziata un'attività di accertamento, compreso l'accertamento parziale di cui all'articolo 41-bis del D.P.R. n. 600 del

1973. Tuttavia, in quest'ultimo caso, tali effetti possono essere opposti qualora per lo stesso anno l'Amministrazione finanziaria abbia successivamente notificato un ulteriore avviso di accertamento, sempreché gli imponibili accertati siano riconducibili alle somme o alle altre attività costituite all'estero e oggetto di emersione e fino a concorrenza del loro importo.

Inoltre, occorre tener presente che non deve essere considerata una causa ostativa la comunicazione derivante dalla liquidazione delle imposte in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti, effettuata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, né quella derivante dal controllo formale delle medesime dichiarazioni a norma dell'articolo 36-ter dello stesso decreto.

#### **4. Dichiarazione riservata presentata dagli eredi**

In caso di dichiarazione riservata presentata dall'erede per il defunto, il soggetto che presenta la dichiarazione riservata deve compilare il relativo modello indicando nel quadro A i dati anagrafici del contribuente cui la dichiarazione si riferisce e nel quadro B le proprie generalità. Il soggetto che predispone la dichiarazione per il *de cuius* deve altresì sottoscrivere la dichiarazione nei quadri D ed F e specificare la propria qualifica (ad esempio, erede, coerede, curatore dell'eredità giacente).