

L'ESIBIZIONE DELLO "SCUDO" BLOCCA

L'ACCERTAMENTO FISCALE

di Fabrizio Dominici *

La sentenza n. 76/01/12 della Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia, ha confermato la decisione della Commissione Tributaria di Pordenone n. 41/05/11 che aveva annullato tre avvisi di accertamento fondati sulla ricostruzione sintetica del reddito di un contribuente, possessore di due seconde case e tre auto di lusso.¹ Il contribuente aveva dapprima presentato istanza di accertamento con adesione per poi esibire la dichiarazione riservata,² con cui invocava i benefici connessi con l'effetto preclusivo dell'accertamento stabiliti dall'articolo 14 del D.L. 350/2001.³ L'amministrazione finanziaria aveva replicato alla esibizione dello "scudo", contestandone la tardiva esibizione, poichè, sulla base di quanto indicato nella circolare 43/E/2009,⁴ la dichiarazione avrebbe dovuto essere prodotta entro 30 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento. Invero, già il Giudice di *prime cure* aveva stabilito che il termine dei 30 giorni, non

* Dottore commercialista, socio fondatore dello studio Dominici & Associati Studio Legale e Tributario, in Rimini.

¹ La Commissione tributaria provinciale di Pordenone ha annullato gli avvisi di accertamento, riconoscendo ampia e automatica portata preclusiva allo scudo fiscale, sulla base del fatto che l'attività estera «scudata» dal contribuente «può essere astrattamente ricondotta all'occultamento di quei maggiori redditi imponibili, sinteticamente determinati sulla base della disponibilità e utilizzo, indice di capacità contributiva, normativamente individuati e dettagliatamente indicati negli avvisi di accertamento impugnati. Il Collegio di primo grado, prima di annullare la pretesa erariale per effetto dell'adesione allo scudo fiscale, si è limitato a verificare la «capienza» dell'importo «scudato» rispetto alla pretesa erariale. Nessun controllo è stato effettuato, in quanto ritenuto non necessario, sulla riconducibilità in concreto degli imponibili accertati alle attività estere oggetto di emersione. In altre parole, la Commissione tributaria provinciale di Pordenone ha ritenuto di non doversi interrogare sull'esistenza di un diretto collegamento - anno per anno - tra la disponibilità economica necessaria al mantenimento dei beni del contribuente presi a base del redditometro e le attività detenute all'estero. Così facendo, quindi, ha riconosciuto che la disciplina normativa non richiede questo tipo di verifica, ma contempla un meccanismo automatico che prescinde da tale concreto controllo.

² Sono state oggetto di "scudo" le attività, finanziarie e non, detenute all'estero da soggetti residenti, anche a mezzo di società finanziarie o per interposta persona e le procedure di regolarizzazione, contenute negli artt. 12, 15 e 16 del D.L. n. 350/2001, prevedevano differenti modalità a seconda che le attività finanziarie e patrimoniali fossero detenute in Stati appartenenti o meno all'Unione Europea ovvero a Stati aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un effettivo scambio di informazioni.

³ ... preclude nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento alla data di entrata in vigore del presente decreto, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio.

⁴ La circolare oltre a fornire istruzioni operative sulla applicabilità della dichiarazione riservata, contiene anche preziose indicazioni in merito alle regole di compilazione del quadro RW del modello Unico.

aveva riscontro in alcuna norma di legge e che non poteva essere considerata come tale la circolare richiamata dall'ufficio, sicchè la sentenza del collegio d'appello non ha potuto fare altro che confermare il contenuto del citato art. 14 del D.L. n. 350/2001, e cioè confermare la preclusione da ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'accertamento. Nelle sue motivazioni la sentenza ripercorre i precedenti giurisprudenziali di merito che si sono occupati della medesima questione e più in dettaglio la sentenza n. 237 del 29 giugno 2011, con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Rimini ha precisato che lo scudo è opponibile anche senza la prova che le attività rimpatriate fossero detenute all'estero prima del periodo d'imposta oggetto del controllo e la sentenza n. 187 del 18 ottobre 2011 con cui la Commissione Tributaria Provinciale di Livorno ha stabilito che non c'è alcun obbligo di opporre, in sede di avvio dell'attività accertativa o entro i 30 giorni successivi, gli effetti preclusivi dello scudo. Insomma i Giudici non solo hanno confermato che il ricorrente non è tenuto a rispettare il termine dei trenta giorni per l'esibizione della dichiarazione riservata, ma non è nemmeno tenuto a provare l'esistenza delle somme regolarizzate, prima del periodo d'imposta accertato, ribadendo che le uniche limitazioni all'opponibilità della dichiarazione riservata, sono quelle contenute nella normativa di riferimento e cioè che il contribuente non deve aver subito accessi ispezioni o verifiche, prima del pagamento della dichiarazione riservata, il tutto, fermo restando la *“riconciliabilità quantitativa tra le somme rimpatriate e l'imponibile oggetto di accertamento”*.

GLI EFFETTI PREMIALI DELLO SCUDO

Al fine di favorire il rientro dei capitali, il legislatore non ha solo previsto l'opponibilità della dichiarazione riservata agli accertamenti fiscali, ma ha anche stabilito come conseguenza dell'adesione alla sanatoria, effetti scriminanti, come la mancata irrogazione delle sanzioni di

carattere amministrativo e penale e l'esonero dalla compilazione del modulo RW.⁵ Infatti il legislatore, pur non avendo introdotto un ipotesi di decadenza dall'azione di accertamento, ha stabilito che l'amministrazione finanziaria, dinanzi all'opposizione da parte del contribuente dell'avvenuta presentazione della dichiarazione riservata, possa esclusivamente verificare la congruità delle somme versate, rispetto all'ammontare delle risorse fatte emergere, confermando quanto dalla stessa sostenuto nei suoi precedenti documenti di prassi, dove aveva in precedenza stabilito che gli importi indicati nella dichiarazione riservata costituiscono basi imponibili completamente definite, per le quali nulla più è dovuto, neanche a titolo di sanzioni o interessi.⁶ L'indicata soluzione ci sembra coerente con il regime di riservatezza connessa alla presentazione della dichiarazione riservata,⁷ in base alla quale, l'amministrazione finanziaria non può conoscere né l'identità del soggetto, né l'entità dei capitali "scudati", né l'anno a cui le predette somme vanno riferite. Ovviamente, come ricordato dalla sentenza in commento, l'opposizione all'amministrazione finanziaria per il tramite della esibizione della dichiarazione riservata, risulta legittima solo se alla data di presentazione dello "scudo fiscale" non sia stata constatata una violazione alla disciplina in materia di monitoraggio, non siano stati iniziati accessi, ispezioni o verifiche, nonché altre attività di accertamento tributario o contributivo, di cui l'interessato abbia avuto formale conoscenza così come previsto nel secondo periodo del comma 7 dell'art. 14 del D.L. n. 350/2001.⁸

⁵ Sul punto si veda "Il quadro RW, sanzioni, dichiarazione integrativa e ravvedimento operoso" di Fabrizio Dominici in Finanza & Fisco 39/2011.

⁶ In relazione alla previgente versione dello scudo fiscale, la **circolare 4 dicembre 2001, n. 99/E**, aveva affermato 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.

⁷ Gli intermediari obbligati alla comunicazione dei dati relativi al monitoraggio fiscale per l'anno 2009, non dovevano includere, nel flusso da inviare entro il termine del 31 marzo 2010, le informazioni relative ai soggetti che hanno effettuato operazioni secondo le norme sullo scudo fiscale (art. 13-bis del D.L. n. 78/2009).

⁸ Occorre precisare che il rimpatrio non produce gli effetti estintivi di cui al comma 1, lett. c), quando, per gli illeciti penali ivi indicati è già stato avviato il procedimento penale, di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza". Secondo la circolare dell'Agenzia delle entrate del 3 maggio 2002, n. 37/E, la causa ostativa è concretamente individuabile nella notifica dell'avviso di conclusione delle indagini preliminari ex art. 415-bis c.p.p. o nella notifica di quei primi atti dai quali risulta espressamente la qualità d'indagato. Occorre notare che la collocazione in periodo

LE CAUSE OSTATIVE AGLI EFFETTI PREMIALI

L'art. 14, comma 7, del D.L. n. 350/2001, precisa che "il rimpatrio delle attività" non produce gli effetti premiali, ove ricorrano le cause ostative previste dalla normativa. **Le cause ostative fungono insomma da ostacolo agli effetti premiali della sanatoria, senza però, inibirne la sua validità.** Ovviamente tale inibizione, (agli effetti premiali), è strettamente connessa con le cause ostative, sicchè, si deve ritenere che l'accesso ai suoi benefici persista fin tanto che dette cause ostative non vengano rimosse, (magari a seguito della positiva evoluzione del contenzioso), con la logica conseguenza che esse non risulteranno più tali e quindi gli effetti premiali potranno esplicare tutte le relative conseguenze protettive. Ci sembra però opportuno chiederci quali siano le cause ostative inibitorie degli effetti premiali dello scudo precisando che, sul piano interpretativo, proprio perché trattasi di fattispecie esclusive di effetti e derogatorie di una regola altrimenti operante, occorrerà attenersi rigorosamente al testo normativo, non essendo facilmente individuabile, con riferimento a ciascuna di queste cause ostative, una qualche specifica *ratio* che non vada al di là di una generica volontà legislativa latamente inibitoria del trattamento premiale nei confronti di chi e di quanto sia già in qualche modo "emerso" circa una riscontrata violazione dei precetti normativi. Ad esempio risulta a nostro parere ipotizzabile che il questionario da redditometro, (aperto a più annualità), potrebbe non costituire causa ostativa agli effetti premiali dello scudo, qualora la motivazione, del successivo accertamento, risulti completamente estranea alla sanatoria dei capitali allora illecitamente detenuti all'estero e successivamente oggetto di sanatoria. Gli effetti premiali tributari saranno altresì preclusi qualora, alla data di presentazione della dichiarazione riservata (e dunque di

separato del comma 7, determina una causa ostativa caratterizzata da una sua autonoma specificità rispetto alle altre cause ostative previste nel primo periodo dello stesso comma. Questa autonoma specificità va a nostro parere colta sotto diversi profili. Innanzi tutto va evidenziato che la particolare tipologia della causa ostativa, che s'identifica nella "formale conoscenza" dell'"avvio del procedimento penale" concernente gli illeciti indicati nel comma 1, lett. c), dello stesso art. 14 del D.L. n. 350/2001 e successive modifiche, presta il fianco a non poche incertezze, che paiono, a mio parere, superabili con l'aggancio al requisito della "formale conoscenza" dell'avvio stesso, da ricondursi, a sua volta, alle particolari forme previste dal codice di procedura penale. In secondo luogo, la specificità della disposizione è rimarcata dalla diversità dell'espressione usata nel secondo periodo rispetto al primo periodo del comma 7 dell'art. 14 D.L. n. 350/2001. Nel primo periodo si parla di cause ostative la cui presenza non produce "gli effetti di cui al presente articolo" e cioè tutti gli effetti contemplati alle lettere a), b) e c) del comma 1, compresa dunque l'esclusa punibilità per i reati ivi specificati, mentre nel secondo periodo la causa ostativa qui specificamente prevista attiene alla sola non produzione degli "effetti estintivi di cui al comma 1, lett. c)", che attengono appunto all'esclusione di punibilità dei reati ivi previsti. Questa differenza dà luogo a problemi di qualche rilievo in ordine alla definizione dello scudo "penale" da un lato e lo scudo "fiscale e previdenziale", dall'altro, anche per quanto concerne le cause ostative, ben potendosi prospettare il caso che nei confronti dell'interessato non si siano manifestate le cause ostative di cui al primo periodo, e risulti viceversa operante la causa ostativa di cui al secondo periodo. Siccome, peraltro, tanto nel primo come nel secondo periodo, sia pure con riferimento a cause ostative diverse, è contemplata comunque la produzione dell'effetto estintivo e/o di esclusa punibilità dei reati di cui al comma 1, lett. c), riesce difficile conformarsi, anche sul piano di una pur minima razionalità, all'idea di una non operatività dello scudo "penale" e alla mantenuta operatività dello scudo "amministrativo", per la sola assenza delle cause ostative previste nel primo periodo del comma 7, essendosi per contro manifestata la presenza della causa ostativa indicata nel secondo periodo.

perfezionamento dell'operazione mediante corresponsione, all'intermediario, della provvista necessaria), sia stata contestata una delle violazioni delle norme in materia di monitoraggio fiscale oppure siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento tributario di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza⁹. Allo stesso modo riteniamo che costituiscano cause ostative le richieste, gli inviti ed i questionari di cui agli articoli 51, comma 2, del dpr n. 633 del 1972 e dell'articolo 32 del dpr n. 600 del 1973, con la doverosa precisazione che l'effetto premiale sarà limitato alle annualità per le quali siano stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica ovvero sia stata avviata una azione di accertamento, compreso l'accertamento parziale. Non costituiscono invece a nostro parere cause ostative, le comunicazioni inviate in base alle disposizioni di cui agli articoli 36 bis e 36 ter del DPR n. 600 del 1973. Rammentato che, gli effetti premiali dello "scudo fiscale" possono essere opposti all'amministrazione finanziaria allorquando gli imponibili accertati siano astrattamente riconducibili alle somme o alle altre attività costituite all'estero oggetto di emersione e sino a concorrenza dell'importo scudato, ci si pone il quesito circa i limiti dell'applicabilità di tali benefici alle società. Chi scrive ritiene che in caso di avvio di controllo nei confronti di una società di persone, la preclusione degli effetti premiali dello scudo fiscale, risulti limitata ai redditi della società imputabile per trasparenza ai soci, allo stesso modo, riteniamo che la notifica di un questionario relativo al redditometro, rappresenti, in linea di principio, una causa ostativa allo scudo, pur se riferito genericamente a tutte le annualità. Sul punto occorre rammentare anche che, che sul piano difensivo, lo scudo può essere utilmente opposto al redditometro, soltanto se gli imponibili sono astrattamente riconducibili alle attività emerse, risultando di conseguenza consentito procedere allo sanatoria, laddove si fosse ritenuto inesistente tale "astratta riconducibilità". Allo stesso modo riteniamo che per quanto riguarda verifiche o accertamenti tributari relativi a precise e circoscritte annualità, tale effetto, preclusivo agli effetti premiali, risulta limitato al periodo oggetto di controllo fiscale, così come si deve ritenere che nel caso di verifiche o accertamenti già conclusi e che contengono rilievi solo ed esclusivamente in materia di costi, (ad es. non di competenza o non inerenti), o rispetto all'omessa indicazione di redditi fondiari, non sussistano cause di esclusione all'accesso allo "scudo fiscale", poiché non è ravvisabile la richiesta astratta riconducibilità agli imponibili oggetto di emersione. Riteniamo che non rappresentino, cause ostative agli effetti premiali della dichiarazione riservata, le segnalazioni incrociate contenute in verbali o altri atti riferiti a terzi soggetti. Se al contribuente non è quindi richiesto di dimostrare un nesso specifico tra le attività oggetto di emersione e l'evasione fiscale, né

⁹ La circolare n. 43/E del 2009 ribadisce quanto già sostenuto in passato e cioè che per aversi un effetto preclusivo è necessario che gli atti dell'amministrazione finanziaria siano notificati al contribuente, riguardino anni oggetto dello scudo fiscale e attengano agli imponibili che possono astrattamente essere ricondotti alle attività da sanare.

tanto meno, l'amministrazione finanziaria deve effettuare alcuna verifica al riguardo, ne discende che «gli effetti previsti dall'art. 14, comma 1, lett. a), del D.L. n. 350/2001, richiamato dall'art. 13-bis del D.L. n. 78/2009, si producono automaticamente e in modo indifferenziato sui maggiori imponibili eventualmente non assoggettati a tassazione dal contribuente, ma operano al di fuori di una procedura di accertamento di evasione fiscale connessa con gli imponibili stessi. In altre parole, l'emersione di attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2008 garantisce automaticamente la copertura da ogni accertamento tributario (e contributivo), nei limiti normativi sopra indicati¹⁰ e purché sussista la possibilità, in linea teorica e astratta, che tali attività siano state create per mezzo dei redditi oggetto di sanatoria.

¹⁰ Con la sentenza n. 28724/2011, la Corte di Cassazione ha affrontato il delicato problema della portata oggettiva dell'effetto di "protezione" dalla punibilità offerto dal c.d. scudo fiscale in relazione ad una vicenda in cui lo scudo veniva opposto da un soggetto imputato per delitti di omessa dichiarazione (art. 5, D.Lgs. n. 74/2000) e omesso versamento di IVA (art. 10). In tale arresto la Corte ha affermato che il c.d. scudo fiscale non offre al soggetto che se ne giovi una protezione e immunità soggettiva assoluta e neppure una protezione illimitatamente estesa a tutti i delitti correlati con il denaro rimpatriato, neppure a tutti i delitti fiscali poiché la ratio delle disposizioni è eliminare l'ostacolo al rimpatrio nei limiti delle norme specifiche. La Cassazione conclude affermando che non è esclusa la punibilità di reati che non siano correlati con le somme scudate e che tale punibilità non è comunque esclusa per i delitti non espressamente richiamati dalla normativa (ancorché correlati alle somme). Stante il fatto che le norme prevedono i delitti di cui agli articoli 2, 3, 4 (ergo i delitti in materia di dichiarazione, fraudolenta o infedele), 5 (omessa dichiarazione), 10 (occultamento o distruzione di scritture contabili), non è comunque esclusa la punibilità per delitti diversi, quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, le indebite compensazioni o, come nella fattispecie, omesso versamento dell'IVA.