

L'OPPOSIZIONE ALL'ACCERTAMENTO DELLO SCUDO FISCALE

di Fabrizio Dominici

IL NUOVO QUADRO LEGISLATIVO DI RIFERIMENTO

Il comma 7 bis dell'articolo 32 del D.P.R. n. 600/73 introdotto dall'art. 15, commi 8 *quinquies*, 8 *sexies* del decreto n. 78, convertito, nella L. 3 agosto 2009, n. 102. "... consente all'amministrazione finanziaria di richiedere ... ad autorità ed enti, notizie, dati, documenti ed informazioni di natura creditizia, finanziaria ed assicurativa, relative alle attività di controllo e di vigilanza svolte dagli stessi, anche in deroga a specifiche disposizioni di legge." La nuova normativa, oltre a consentire l'accesso ai dati conservati dalla Banca d'Italia, Consob e Isvap, ha rafforzato la lotta all'evasione ed all'elusione nei paradisi fiscali, (art. 12 del decreto n. 78, convertito, nella L. 3 agosto 2009, n. 102), ha inasprito le sanzioni connesse con le suddette violazioni ed ha rafforzato il sistema delle presunzioni. Tale nuovo quadro normativo deve essere inoltre valutato, alla luce dell'incremento della proiezione, a livello internazionale, del controllo fiscale ed all'interno della istituzione, dei nuovi organismi, del Settore Internazionale, nell'ambito del quale sono confluite le attività precedentemente svolte dall'Ufficio Cooperazione Internazionale (Direzione Centrale Accertamento), dove operano gli Uffici deputati allo "Scambio di informazioni", "Cooperazione operativa" e "Ruling internazionale"¹ con il quale è stata data piena attuazione alle norme sovranazionali², che consentono un reale e più ampio scambio delle informazioni finalizzate a combattere l'evasione localizzata in paesi a fiscalità privilegiata. In sostanza, da una parte l'amministrazione finanziaria è stata dotata di nuovi strumenti per contrastare l'evasione e l'elusione fiscale internazionale³ e dall'altra è stata concessa ai contribuenti la possibilità di regolarizzare le loro posizioni, per le violazioni alla normativa sul monitoraggio fiscale, mediante l'utilizzo delle norme contenute nella normativa sullo scudo fiscale.

I SOGGETTI INTERESSATI ALLO SCUDO FISCALE

¹ Circolare 13/E/2009.

² L'articolo 26 del modello di convenzione OCSE disciplina in via definitiva l'ambito dello scambio di informazioni, ovvero dell'assistenza amministrativa tra le autorità tributarie dei rispettivi Stati contraenti. Il Belgio, il Lussemburgo, l'Austria e la Svizzera, tutti e quattro membri dell'OCSE, avevano espresso riserve sul contenuto dell'art. 26 del modello di convenzione OCSE. La Svizzera, in particolare, non ha ancora riconosciuto pienamente questo articolo, poiché finora è stata disposta a concedere assistenza amministrativa solo per le frodi fiscali e i reati simili, ma non per le evasioni fiscali.

³ Mediante l'inversione dell'onere probatorio per le attività e gli investimenti realizzati nei cosiddetti paradisi fiscali che si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione.

Hanno potuto aderire alla sanatoria, le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir. Il riferimento alle persone fisiche comporta che siano coinvolti dal provvedimento in esame sia i professionisti che gli imprenditori individuali, (con l'esclusione delle società di persone e di capitali), fiscalmente residenti in Italia. A tal fine occorre richiamarsi all'art. 2 del Tuir con le integrazioni apportate dall'art. 10, comma 1, della L. 23 dicembre 1998, n. 448, decorrenti dal primo gennaio 1999. Hanno quindi potuto beneficiare della procedura di regolarizzazione, non soltanto coloro che sono, per la maggior parte del periodo d'imposta, iscritti all'anagrafe della popolazione residente od hanno, nel territorio dello Stato, il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile, ma anche i cittadini italiani, cancellati dall'anagrafe dei residenti, ed emigrati in Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate⁴, ha esplicitato che è sufficiente per l'adesione, la sussistenza del requisito della residenza in relazione al periodo di imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione, a nulla rilevando quanto avvenuto negli anni precedenti alla presentazione della dichiarazione riservata.

LA REGOLARIZZAZIONE O IL RIMPATRIO

Sono state oggetto delle procedure di regolarizzazione le attività, finanziarie ed i beni detenuti all'estero, anche a mezzo di società finanziarie o per interposta persona, individuati agli artt. 12, 15 e 16 del D.L. n. 350/2001. Con riferimento ai capitali ed alle attività finanziarie che hanno formato oggetto di rimpatrio, hanno trovato applicazione le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 99/E del 2001, secondo le quali le attività detenute all'estero possono anche differire dal punto di vista qualitativo da quelle effettivamente rimpatriate ed indicate nella dichiarazione riservata. In sostanza, non è necessaria una perfetta identità tra beni rimpatriati e quelli esistenti alla data della dichiarazione riservata .

GLI EFFETTI PREMIALI DELLO SCUDO.

Al fine di favorire il rientro dei capitali sono stati previsti, per i soggetti interessati dal provvedimento rilevanti vantaggi, costituiti dalla mancata irrogazione delle sanzioni di carattere amministrativo e penale e l'esonero dalla compilazione del modulo RW.

La normativa, limitatamente all'anno in corso al momento del rientro o della regolarizzazione ha infatti previsto per i soggetti aderenti, che:

1. **sia precluso 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

⁴ Circolare n. 99/E del 4 dicembre 2001

il termine per l'azione di accertamento, limitatamente agli imponibili delle somme e delle attività fatte emergere;

2. **siano estinte le sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali**, nonché quelle di cui all'art. 5 del D.L. n. 167/1990, relativamente ai capitali e valori dichiarati;

3. **risultino non punibili**, oltre alle fattispecie di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti, la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e l'occultamento o distruzione di documenti contabili, talune ipotesi previste dal codice penale quali la falsità materiale commessa da privato, la falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico, la falsità in registri e notificazioni, la falsità in scrittura privata, l'uso di atto falso, la soppressione, distruzione o occultamento di atti veri, la falsità riguardante documenti informatici, pubblici o privati, aventi efficacia probatoria e due fattispecie societarie cioè le false comunicazioni sociali e le false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci o dei creditori.

Relativamente alla prima ipotesi della preclusione dagli accertamenti tributari e contributivi, il legislatore, pur non avendo previsto una ipotesi di decadenza dall'azione accertatrice, ha stabilito che l'amministrazione finanziaria, in relazione 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. Ciò in quanto a seguito dell'attività di rimpatrio o di regolarizzazione gli importi indicati nella dichiarazione riservata, costituiscono "importi di basi imponibili completamente definite, per le quali nulla più è dovuto, neanche a titolo di sanzioni o interessi". L'indicata soluzione appare essere perfettamente conforme al regime di riservatezza connessa alla presentazione della dichiarazione di emersione, per via del fatto che gli intermediari sono obbligati a comunicare "per massa" l'ammontare complessivo dei valori rimpatriati e quello delle somme versate, senza alcuna indicazione nominativa riferita ai soggetti⁵, con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria non può conoscere né l'identità del soggetto aderente alla sanatoria, né l'entità dei capitali e delle attività regolarizzate, né l'anno a cui le predette somme vanno riferite. Tuttavia, l'effetto scudo, contro le possibili pretese dell'Erario, è reso possibile solo se alla data di presentazione della dichiarazione riservata non sia ancora stata constatata una violazione della disciplina in materia di monitoraggio, non siano stati iniziati accessi, ispezioni o verifiche, o altre attività di accertamento tributario o

⁵ Scudo fiscale – La comunicazione degli intermediari dopo il 31 marzo.

Gli intermediari obbligati alla comunicazione dei dati relativi al monitoraggio fiscale per l'anno 2009, non includeranno, 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). Queste potranno essere trasmesse con modalità che saranno definite con successiva comunicazione.

contributivo, di cui l'interessato abbia avuto formale conoscenza, così come stabilito nel secondo periodo del comma 7 dell'art. 14 del D.L. n. 350/2001.⁶ La causa ostativa sembra quindi essere concretamente individuabile oltre che nella notifica di una qualunque formale richiesta di informazioni di carattere tributario, anche nella notifica dell'avviso di conclusione delle indagini preliminari ex art. 415 bis c.p.p., o ancora nella notifica di quei primi atti dai quali espressamente risulta la qualità d'indagato.⁷

LE CAUSE OSTATIVE AGLI EFFETTI PREMIALI DELLO SCUDO

L'art. 14, comma 7, del D.L. n. 350/2001, precisa che il rimpatrio delle attività non produce gli effetti premiali di cui al presente articolo ove ricorrano le cause ostative previste dalla norma. Le cause ostative fungono insomma da ostacolo agli effetti premiali della sanatoria, senza però, inibirne la sua validità. Tale inibizione, (agli effetti premiali dello scudo), persisterà quindi fin tanto che, tali cause ostative, non vengano rimosse, magari a seguito della positiva evoluzione del contenzioso, rendendo operative tutte le relative conseguenze protettive. Occorre dunque analiticamente verificare quali siano queste fattispecie che generano l'improduttività degli effetti premiali dell'adesione alla sanatoria, con la precisazione che, sul piano interpretativo, proprio perché trattasi di fattispecie esclusive di effetti e derogatorie di una regola altrimenti operante, occorrerà attenersi rigorosamente al dettato normativo. Costituiscono 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

⁶ Viene detto testualmente 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". Come emerge dalla stessa collocazione in periodo separato del comma 7, trattasi di causa ostativa caratterizzata da una sua autonoma specificità rispetto alle altre cause ostative previste nel primo periodo dello stesso comma. Questa autonoma specificità va colta sotto diversi profili. Innanzi tutto, evidenziando 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. Il termine "avvio", di per sé, presta il fianco a non poche incertezze, che paiono, peraltro, 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 quivi 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.

⁷ Circolare dell'Agenzia delle entrate del 3 maggio 2002, n. 37/E.

dpr n. 600 del 1973, con la precisazione che l'effetto dello scudo fiscale non si genera limitatamente all'anno od agli anni per i quali siano stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica ovvero sia stata avviata una azione di accertamento, compreso l'accertamento parziale; gli effetti premiali dello scudo fiscale, possono comunque essere opposti all'amministrazione finanziaria, allorquando si verifichi una notifica di un successivo avviso di accertamento, a condizione che gli imponibili accertati siano riconducibili alle somme od alle altre attività costituite all'estero ed oggetto di emersione e sino a concorrenza del loro importo; si precisa inoltre che non costituiscono cause ostative le comunicazioni inviate in base alle disposizioni di cui agli articoli 36 bis e 36 ter del DPR n. 600 del 1973; nel caso in cui oggetto di verifica sia una società di persone e un soggetto ad essa equiparato (associazione professionale), la preclusione degli effetti dello scudo fiscale in capo al socio/associato si produce certamente relativamente ai redditi della società imputabili a quest'ultimo ai sensi dell'articolo 5 del Tuir, non essendo invece ravvisabile alcuna causa ostativa, qualora il socio rimpatri o regolarizzi attività personali. L'analisi delle cause ostative è di aiuto nell'individuare, quelle ipotesi in cui non sono ravvisabili ostacoli all'accesso dello scudo fiscale. Ad esempio, la notifica di un questionario relativo al redditometro, in linea di principio, rappresenta una causa ostativa allo scudo, pur se riferito genericamente a tutte le annualità. Atteso, però, che sul piano difensivo lo scudo può essere opposto al redditometro solo se gli imponibili sono astrattamente ricollegabili tra loro, il contribuente avrebbe potuto tranquillamente procedere alla regolarizzazione delle somme, laddove ritenga tale astratta riconducibilità, non esistente, ad esempio perché l'eventuale redditometro potrebbe essere fondato sugli incrementi patrimoniali in Italia mentre lo scudo è rivolto ad attività patrimoniali estere costituite in periodi precedenti. Un ragionamento analogo può essere effettuato per quanto riguarda verifiche o accertamenti relativi a precise annualità. In tal caso, l'effetto preclusivo è limitato solo all'anno oggetto di controllo fiscale, potendosi espletare lo scudo in riferimento alle violazioni del monitoraggio effettuate in anni diversi. Allo stesso tempo, può tranquillamente asserirsi, che nel caso di verifiche o accertamenti già conclusi e che contengono rilievi solo ed esclusivamente in materia di costi non di competenza o non inerenti, o rispetto all'omessa indicazione di redditi fondiari, non sussistano cause di esclusione all'accesso allo scudo fiscale, proprio perché non si configura la richiesta astratta riconducibilità agli imponibili oggetto di emersione. Lo stesso dicasi per gli accertamenti parziali, rispetto ai quali in ogni caso lo scudo fiscale potrebbe trovare applicazione laddove l'amministrazione finanziaria decida di porre in essere ulteriori accertamenti. Allo stesso modo non dovrebbero rappresentare un impedimento alla adesione alla sanatoria le segnalazioni incrociate contenute in verbali o altri atti riferiti a terzi contribuenti, proprio in quanto l'interessato non ha mai

ricevuto comunicazioni al riguardo, potrebbe essere il caso di una c.d. cartiera, laddove a seguito delle indagini verso la società emittente fatture false sono effettuate segnalazioni in ordine ai diversi utilizzatori, presso i quali però ancora non è stato attivato l'accertamento: gli utilizzatori delle fatture inesistenti, dunque, potrebbero attivare lo scudo e ottenerne le relative immunità, anche sul piano penale.

LA PRECLUSIONE E LA FRANCHIGIA ALL'ACCERTAMENTO FISCALE

La garanzia principale offerta dallo scudo fiscale è l'immunità da accertamento fino a concorrenza degli importi indicati nella dichiarazione riservata, schermo che può essere validamente usato per tutti gli accertamenti relativi alle annualità oggetto di sanatoria, anche di tipo sintetico. La preclusione all'attività di accertamento va però riferita ai presupposti verificatisi entro la data del 31 dicembre 2008, escludendo dunque i periodi successivi. L'Agenzia delle Entrate, ha infatti ribadito che la preclusione opera in modo sostanzialmente automatico senza necessità di prova specifica da parte del contribuente ed a condizione che vi sia un legame anche astratto tra quanto sanato e quanto contestato dall'amministrazione finanziaria, ma a condizione che non sia stata iniziata una attività di controllo, relativa al periodo a cui si riferisce l'accertamento. Alla luce delle suddette indicazioni si può quindi affermare che le contestazioni riferite a ricavi o compensi non dichiarati, potrebbero essere riferite allo scudo, mentre, al contrario, le contestazioni relative alla deduzione di costi, (ad esempio per violazione del principio di competenza), non potranno in alcun modo beneficiare degli effetti premiali della sanatoria. Per quanto concerne invece l'ambito applicativo ed i tributi coperti dallo scudo, la prassi dell'amministrazione finanziaria si è limitata a richiamare quanto evidenziato nei suoi precedenti documenti e cioè che **l'effetto premiale esplica i suoi effetti sia con riferimento alle imposte sui redditi che in relazione agli altri tributi**. Uno degli elementi più controversi riguarda proprio l'esistenza di redditi detenuti all'estero, che potrebbero essere oggetto di proventi connessi con attività commerciali o professionali e per i quali sussistono evidenti dubbi circa la regolarizzazione dell'attività, disgiuntamente da una regolarizzazione degli strumenti, (le società), mediante i quali tale attività sono state realizzate. Le precedenti versioni dello scudo fiscale avevano infatti collegato, al provvedimento di rimpatrio o di regolarizzazione, una ampia possibilità di condono degli imponibili delle società mediante le quali, tali attività, erano state generate. I primi dibattiti si sono quindi incentrati sugli effetti del provvedimento in relazione alla connessione soggettiva ed oggettiva con il "mezzo" societario mediante il quale tali redditi sono stati prodotti ed in relazione al tipo di copertura che può essere riconosciuta alla società, di cui si è soci e ciò in considerazione ed in relazione della avvenuta presentazione della domanda di regolarizzazione ed alla sua opposizione alla amministrazione finanziaria. L'art. 14, comma 1, lett.

a), del D.L. 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, applicabile in virtù del rinvio operato dall'art. 13-bis, comma 4, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, dispone una forma di efficacia intersoggettiva dello scudo fiscale per i **soggetti solidalmente obbligati con chi si è avvalso della procedura di emersione**, prevedendo che il completamento delle operazioni di emersione **preclude** “nei confronti del **dichiarante** e dei **soggetti solidalmente obbligati**”ogni **accertamento tributario e contributivo**. Secondo il tenore letterale della disposizione, possono quindi godere della copertura offerta dallo scudo fiscale, seppur limitatamente agli imponibili riconducibili alle attività patrimoniali o finanziarie oggetto di emersione, i soggetti ad esso solidalmente obbligati. Il caso classico, affrontato anche dalla prassi dell'amministrazione finanziaria nella citata circolare 43/E e quello degli **eredi**. In materia di imposte dirette, essi risultano infatti essere solidalmente obbligati, con il *de cuius*, per via dell'art. 65 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che prevede che gli eredi rispondano tra loro in solido. Si ritiene infatti che l'erede subentrando nelle posizioni del *de cuius*, possa opporre lo scudo, effettuato dal *de cuius*, e quindi beneficiare della correlata copertura afferente ai maggiori imponibili riferibili al *de cuius* stesso, le cui relative imposte sono pretese in capo all'erede. Allo stesso modo si ritiene che, in base all'art. 14, comma 1, lett. a), del D.L. n. 350/2001, un erede che non abbia aderito alla sanatoria, possa opporre all'accertamento uno scudo effettuato da un diverso erede, per via della richiamata solidarietà, ovviamente per i redditi provenienti dal *de cuius*. Orbene, se è vero che gli eredi sono solidalmente obbligati, è altrettanto vero che la medesima obbligazione esiste, sempre per i debiti tributari e come più volte ribadito dalla Suprema Corte,⁸ tra i **soci di società di persone e la società** e ciò per via degli artt. 2291 e 2313 del codice civile. La logica conseguenza è che se i soci sono soggetti obbligati solidalmente con la società, risulta possibile ipotizzare che lo scudo fiscale effettuato da uno dei soci, possa essere legittimamente opposto dalla società partecipata, per via della richiamata solidarietà. Invero, come detto, con riferimento alla dichiarazione di rimpatrio o di regolarizzazione presentata da un socio di una società di persone non sussistono particolari difficoltà, in quanto il reddito generato dalla società, è direttamente imputabile sui singoli soci, per il noto principio di trasparenza, principio tra l'altro applicabile anche alle **società a responsabilità limitata che abbiano optato per la trasparenza** degli imponibili, oltre che ipotizzabile anche per le **società di capitali, a ristretta base azionaria**. In questi casi il problema non si pone con riferimento all'IRPEF, ma rileva con riferimento agli altri tributi, vale a dire IRAP ed IVA, accertati

⁸ Cass., 18 dicembre 2008, n. 29642; Cass., 21 aprile 2008, n. 10267; Cass., 9 maggio 2007, n. 10584; Cass., 9 settembre 2005, n. 8012; Cass., 26 febbraio 2001, n. 1592.

direttamente in capo alla società e che per via del richiamato principio di solidarietà potrebbero beneficiare dell'opposizione dello scudo fiscale dei soci all'accertamento effettuato in capo alla società. Per quanto concerne invece **l'accertamento sintetico del reddito**, è evidente, che il patrimonio scudato, possa essere validamente opposto alle richieste del fisco in ordine agli incrementi patrimoniali posti in essere dal soggetto accertato. Se si utilizzano infatti i proventi oggetto di regolarizzazione per acquisto di beni immobili e mobili rilevanti ai fini del redditometro, la giustificazione in ordine all'acquisto effettuato, può essere resa in maniera semplice, ancorché ciò implichi la rinuncia alla riservatezza. Non bisogna infatti dimenticare che il redditometro reca una presunzione legale relativa, secondo cui, gli incrementi patrimoniali sono effettuati con i redditi conseguiti nell'anno dell'incremento e nei quattro anni precedenti. La prova difensiva può essere quindi adeguatamente e validamente fornita, dimostrando che i fondi sono stati prelevati dai conti segreti e ciò per via del fatto che le somme oggetto di rimpatrio, sono capitali legittimamente detenuti, seppure sconosciuti alla amministrazione finanziaria, onde per cui il contribuente, rinunciando alla riservatezza, potrà dimostrarne il legittimo possesso. Anche l'amministrazione finanziaria con la citata circolare 43/E ha affermato che l'immunità ottenuta con l'emersione, possa essere validamente opposta all'accertamento sintetico, seppure nel limite degli importi evidenziati nella dichiarazione riservata. La conseguenza è che l'accertamento sintetico, non è quindi precluso in senso assoluto, potendo l'amministrazione finanziaria contestare una ben precisa capacità reddituale, per gli anni oggetto di regolarizzazione e per un importo superiore a quello scudato. Sul punto occorre però anche rilevare che il rimpatrio di attività finanziarie, oltre a giustificare accertamenti relativi ai periodi coperti e quindi antecedenti alla data del 31.12.2008, potrà anche essere utilmente utilizzato per giustificare le spese e gli incrementi patrimoniali futuri, con la necessità di evidenziare le movimentazioni del capitale utilizzato per far fronte agli incrementi patrimoniali ed alle spese gestionali, così come statuito dalla recente giurisprudenza di legittimità⁹. Si ritiene inoltre che lo scudo fiscale possa essere utilizzato anche in relazione alle contestazioni relative alla "**antieconomicità della gestione**". Al riguardo, sempre più spesso si assiste infatti a contestazioni, dell'amministrazione finanziaria, motivate sul trend pluriennale dei comportamenti del contribuente, sui continui investimenti, innesti di capitale proprio o creditizio, su rilevanti acquisti di merce o di materie prime, su un rapporto illogico di crescita delle rimanenze in presenza di scarse vendite, fatti ai quali si potrà opporre, già in sede di contraddittorio, l'utilizzo del conto segreto, mediante il quale si è sopperito alle deficienze aziendali.

⁹ Cassazione nn. 11389 e 16472 del 2008 e n. 3316 del 2009

QUANDO PRODURRE LA DICHIARAZIONE RISERVATA

In relazione alle modalità ed ai tempi con cui opporre lo scudo fiscale, l'amministrazione finanziaria, rivedendo le sue precedenti indicazioni, ha affermato che la dichiarazione riservata dovrà essere opposta,

- in sede di inizio di accessi, ispezioni o verifiche, oppure,
- entro i 30 giorni successivi a quello in cui il contribuente interessato, ha formale conoscenza di un avviso di accertamento o di un atto di contestazioni di violazione di norme tributarie compresi gli inviti, i questionari e le richieste istruttorie previste dalle norme di accertamento nonché dal dpr n. 633 del 1972.

Pur comprendendo l'esigenza dell'amministrazione finanziaria di restringere i tempi connessi con l'utilizzo dello scudo e l'esigenza di evitare dispendiose perdite di tempo, connesse con attività di verifica, verosimilmente annullabili dalla produzione in sede giudiziale della dichiarazione riservata, si ritiene di non poter concordare con l'affermazione contenuta nella citata Circolare 43/E, che tende a circoscrivere temporalmente i termini di produzione dello scudo fiscale, perchè la stessa non risulta essere supportata da alcuna norma specifica ed in contrasto con il principio del diritto di difesa. D'altro canto non si riuscirebbe a comprendere come lo scudo fiscale possa essere utilmente prodotto in termini, quando oggetto dell'accertamento, sia un soggetto appartenente al nucleo familiare di un soggetto che abbia aderito alla sanatoria. Occorre infatti ricordare, che la stessa amministrazione finanziaria con la Circolare n. 49/E del 09.08.2007, aveva recepito l'indirizzo giurisprudenziale di legittimità che aveva ammesso la giustificazione dei maggiori redditi determinati in via sintetica, mediante il ricorso alle posizioni reddituali dei familiari del contribuente accertato. Secondo il suddetto indirizzo giurisprudenziale, il confronto tra il maggior reddito presunto e quello accertato deve essere valutato, in via endoprocedimentale, anche in relazione ai componenti il nucleo familiare, che insieme con l'accertato esprimono la potenzialità di spesa riconosciuta al nucleo familiare. Alla luce di queste considerazioni, le indicazioni contenute nei documenti di prassi dell'amministrazione finanziaria, che tendono a circoscrivere temporalmente il momento in cui opporre utilmente lo scudo per fornire tali giustificazioni reddituali, sembrano impraticabili e certamente non applicabili agli altri membri costituenti il nucleo familiare. In generale però, si ritiene che debba essere riposta una adeguata attenzione alle richieste provenienti dall'amministrazione finanziaria e dirette a conoscere l'utilizzo o meno dello scudo fiscale. Si ritiene infatti che, al fine di non incorrere nella violazione dei principi di collaborazione e buona fede, contenuti nello statuto dei diritti del contribuente, allorchè

l'amministrazione finanziaria faccia espressa richiesta dell'esistenza della dichiarazione riservata, essa dovrà essere tempestivamente prodotta, mentre la scelta della produzione in sede di accesso o nella successiva sede giudiziale potrà essere legittimamente sostenuta ogniqualvolta non vi sia stata tale specifica richiesta.