
Seminario Operativo
sullo Scudo Fiscale

Gli effetti preclusivi ed estintivi del rimpatrio e della regolarizzazione. Il profilo sanzionatorio introdotto dalla nuova normativa.

SDA Bocconi

Milano, 30 settembre 2009

Avv. Angela Monti

Studio Legale Tributario Monti

www.studiotributariomonti.it

L'inasprimento delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale

L'inasprimento delle sanzioni di cui all'art. 13-bis D.L. 78/2009:

L'art. 13-bis del D.L. in esame ha inasprito la sanzione amministrativa prevista dall'art. 5 del D.L. 167/1990 per l'omessa compilazione del quadro della dichiarazione dei redditi RW, sezioni seconda e terza, elevandone la soglia minima dal 5% al 10% e la soglia massima dal 25% al 50%.

È rimasta invariata la sanzione per l'omessa compilazione del quadro RW sezione prima.

L'inasprimento delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale

La presunzione di evasione per le attività detenute in paradisi fiscali introdotta dall'art. 12 D.L. 78/2009:

In deroga ad ogni vigente disposizione di legge, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 110, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 23 novembre 2001, n. 273, senza tener conto delle limitazioni ivi previste, in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

L'inasprimento delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale

L'irrilevanza del regime fiscale del soggetto estero oggetto d'investimento:

Agli effetti della norma sono irrilevanti le limitazioni previste nei decreti concernenti l'individuazione dei paesi a regime fiscale privilegiato.

Con specifico riferimento alla Svizzera la disposizione si applica a qualsiasi investimento e quindi anche agli investimenti effettuati in società operative sottoposte a regime fiscale ordinario.

L'inasprimento delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale

La rilevanza della presunzione ai soli fini fiscali:

Come tutte le presunzioni legali relative poste ai fini amministrativi, la presunzione non rileva direttamente agli effetti penali, ancorchè le prove assunte nel procedimento amministrativo tributario possano essere utilizzate nell'ambito di un procedimento penale.

L'inasprimento delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale

L'inasprimento delle sanzioni di cui all'art. 12 D.L. 78/2009:

Nel caso di operatività della presunzione per la omessa compilazione del quadro RW si applicano le sanzioni previste dall'articolo 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 in misura raddoppiata.

- ❑ Omessa dichiarazione: da 240% a 480% dell'imposta non dichiarata
- ❑ Infedele dichiarazione: da 200% a 400% dell'imposta non dichiarata

- Il comma 1 prevede la maggiorazione fino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili
- Il comma 3 prevede altresì una maggiorazione di 1/3 quando le violazioni riguardano redditi prodotti all'estero

L'inasprimento delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale

La coerenza con i principi generali dell'ordinamento comunitario:

Principio di proporzionalità



L'applicazione di tale disposizione si pone in contrasto con il principio di proporzionalità della sanzione fissato dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea che ha affermato che “se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine” (Sent. 18 dicembre 1997, Cause C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96).

L'inasprimento delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale

La coerenza con i principi generali dell'ordinamento interno:

- ❑ Principio generale di ragionevolezza (divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento)
- ❑ Principio dell'affidamento
- ❑ Principio della capacità contributiva

Gli aspetti penali dello Scudo

Gli effetti di non procedibilità in sede penale dello scudo nel testo ante emendamento:

Come nella precedente versione del DL 350/2001, il legislatore escludeva che la presentazione della dichiarazione riservata attribuisse al contribuente effetti preclusivi anche dell'azione penale “ad eccezione dei reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74”.

Gli aspetti penali dello Scudo

I reati tributari per i quali era prevista la esclusione della punibilità nel testo ante emendamento:

La dichiarazione infedele

(art. 4 D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74)

Fuori dai casi previsti dagli artt. 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni, chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire 200 milioni (euro 103.291,38);
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a lire 4 miliardi (euro 2.065.872,60).

Gli aspetti penali dello Scudo

I reati tributari per i quali era prevista la esclusione della punibilità nel testo ante emendamento:

L'omessa dichiarazione
(*art. 5 D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74*)

E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire centocinquanta milioni (euro 77.468,53)

Gli aspetti penali dello Scudo

I reati tributari per i quali non operava la esclusione della punibilità nel testo ante emendamento:

La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

(art. 3 D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74)

Fuori dei casi previsti dall'art. 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire 150 milioni (euro 77.468,53);
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a lire 3 miliardi (euro 1.549.370,70).

Gli aspetti penali dello Scudo

Gli effetti di non procedibilità in sede penale dello scudo:

La versione del DL 78/2009, come modificata dall'emendamento del “decreto correttivo” (DL 103/2009), testualmente prevede:

“Fermo quanto sopra previsto, e per l’efficacia di quanto sopra, l’effettivo pagamento dell’imposta comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l’applicazione della disposizione di cui al già vigente articolo 8, comma 6, lettera c), della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni.”

Gli aspetti penali dello Scudo

SEGUE:

L'art. 8, comma 6, lett c) Legge n. 289/2002 richiamato prevedeva invece l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari in materia di dichiarazione (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, o mediante artifici, dichiarazione infedele od omessa) e per l'occultamento o distruzione di documenti contabili

nonché

Per i reati relativi a false comunicazioni sociali, illegale ripartizione di utili o di acconti sui dividendi, divulgazioni di notizie sociali riservate e i reati relativi alle falsità commesse dal privato anche in atti pubblici quando tali reati siano commessi per eseguire od occultare i reati fiscali di cui sopra.

Gli aspetti penali dello Scudo

I reati tributari per i quali opera la esclusione della punibilità:

L'esclusione della punibilità, non essendo connessa, come nel provvedimento del 2002, ad un condono anche dei redditi prodotti all'estero, non ha portata generale ("ad ogni effetto"), ma opera limitatamente agli effetti dello scudo.

Questo, sul piano amministrativo, è e resta una sanatoria delle violazioni commesse nella compilazione del quadro RW e dei quadri della dichiarazione relativi ai redditi "da godimento" conseguiti con l'impiego delle disponibilità stesse.

Solo per imprenditori individuali e professionisti lo scudo opera anche come sanatoria delle violazioni commesse ai fini fiscali e contributivi nella redazione dei quadri della dichiarazione relativi ai redditi utilizzati per costituire le disponibilità estere non assoggettate a RW.

Gli aspetti penali dello Scudo

La rilevanza “quantitativa” e “qualitativa” dello scudo :

La non punibilità è delimitata “alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate”.

È necessario un rapporto di compatibilità “qualitativa” tra reato commesso e disponibilità oggetto di dichiarazione riservata*.

* In tal senso Circ. Agenzia delle Entrate n. 30 gennaio 2002, n. 9/E e bozza di Circolare 2009/116554

Gli aspetti penali dello Scudo

Effetti amministrativi e effetti penali dello scudo-*ter*:

Asimmetria tra la “copertura” in sede amministrativa e in sede penale per quanto concerne le disponibilità estere la cui costituzione sia stata determinata tramite operazioni che hanno consentito l’abbattimento del reddito imponibile dell’ente personificato esercente attività d’impresa.

In questo caso per effetto dello scudo-*ter* il reato non è punibile ma resta salva la contestabilità degli illeciti amministrativi commessi dall’ente (in genere la società).

L’asimmetria è compatibile con il principio di cui all’art. 20 del D.lgs. n. 74/2000.

Gli aspetti penali dello Scudo

Segue:

Se si ritiene che tale asimmetria non si determini nel caso delle imprese individuali e dei professionisti, come pare debba intendersi, allora si pone il problema della legittimità costituzionale della disciplina per disparità di trattamento di fattispecie nella sostanza identiche.

Gli aspetti penali dello Scudo

I reati tributari per i quali non opera la esclusione della punibilità:

Restano in ogni caso punibili i reati di emissione di fatture o documenti per operazioni inesistenti e il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art.11 D.lgs. 74/2000.

Quest'ultimo attiene il comportamento di chi “al fine al fine di sottrarsi al pagamento di imposte di ammontare complessivo superiore a € 516 mila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva”.

Gli aspetti penali dello Scudo

Il reato di sottrazione fraudolenta:

Secondo l'interpretazione della Corte di Cassazione ai fini della configurabilità del reato di sottrazione fraudolenta non è necessaria l'esistenza di una procedura esecutiva in corso, essendo sufficiente che gli atti fraudolenti siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o anche parziale dell'Erario (Cassazione Sent. n. 381/17071 del 18 maggio 2006).

Si segnala la recente sentenza della Suprema Corte nella quale si è ritenuta concorrente nel reato di sottrazione fraudolenta la moglie a cui era stata donata l'abitazione per eludere l'assoggettamento del bene alle azioni erariali (Cassazione Sent. n. 36838 del 22 settembre 2009).

Gli aspetti penali dello Scudo

Compatibilità con la disciplina comunitaria della previsione della non punibilità del reato di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti:

Il nostro Paese in ambito UE si è impegnato a rafforzare l'efficienza dell'amministrazione fiscale al fine di individuare le frodi all'IVA e rafforzare la capacità dell'amministrazione stessa di riscuotere e recuperare detta imposta.

(Vedasi Regolamento CEE 1798/2003 e di recente COM. 1.12.2008).

Soprattutto il nostro Paese ha aderito agli impegni comunitari di collaborazione giudiziaria in materia di repressione delle frodi all'IVA.

Gli aspetti penali dello Scudo

Gli effetti dell'adesione nei procedimenti penali in corso:



Preclusione degli effetti estintivi

In virtù dell'art. 14, comma 7, DL 350/2001 richiamato dall'art. 13-bis DL 78/2009, l'adesione allo scudo non produce gli effetti estintivi per i reati tributari di cui si è detto quando è già stato avviato il procedimento penale di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza.

Gli aspetti penali dello Scudo

Gli effetti dell'adesione nei procedimenti penali in corso:



La rilevanza a sfavore del contribuente

Tuttavia, a seguito dell' DL correttivo (DL 3 agosto 2009 n. 103) e dell'emendamento in fase di approvazione, l'adesione allo scudo “non può costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria civile, amministrativa ovvero tributaria, in via autonoma o addizionale, con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”.

Il DL n. 103 dovrà essere convertito entro il 3 ottobre 2009 .

Gli aspetti penali dello Scudo

Raccordo tra le disposizioni: efficacia dello scudo e condizioni di ammissione alla sanatoria:

Si deve ritenere che la disposizione di cui al comma 3 abbia implicitamente abrogato in *parte qua* l'art. 14, comma 7, nella parte in cui riteneva ostativa alla dichiarazione riservata solo la formale conoscenza del procedimento da parte dell'interessato?

Cosa accade in caso di procedimenti pendenti al 5 agosto 2009 (data di entrata in vigore del D.L. 78/2009) dei quali l'interessato abbia avuto notizia in data successiva o non abbia avuto notizia prima della dichiarazione riservata?

Gli aspetti penali dello Scudo

Segue:

Se si ritiene che il comma 3 dell'art. 13-bis stabilisca l'efficacia dello scudo e l'art. 14 comma 7 le condizioni per l'accesso alla sanatoria, le due norme potrebbero convivere con la conseguenza della possibilità anche per chi avesse un procedimento pendente di cui non era a conoscenza alla data del 5 agosto e che non abbia ricevuto contestazioni notificate secondo le norme di rito prima della dichiarazione riservata di avvalersi dello scudo ai fini di sanare le violazioni da omessa compilazione del RW ma dovendo onerarsi della prova della insussistenza del reato o della propria non colpevolezza in sede penale.

Gli aspetti penali dello Scudo

Le sanzioni penali per le false attestazioni nella dichiarazione riservata:

(art. 19, comma 2-bis, DL350/2001)

L'interessato che attesta falsamente nella dichiarazione prevista dall'art. 13 la detenzione fuori del territorio dello Stato del denaro o delle attività rimpatriate alla data indicata ai sensi dell'articolo 12, comma 1, è punito con la reclusione da tre mesi a un anno.

* In tal caso la dichiarazione riservata è nulla e non produce alcun effetto sul piano amministrativo sia per insussistenza del presupposto oggettivo per effettuare lo scudo fiscale sia per contrarietà a norme imperative.

Gli aspetti penali dello Scudo

Le sanzioni per l'utilizzo indebito della dichiarazione riservata: (art. 17, comma 2-bis, DL350/2001)

L'utilizzo delle modalità di cui agli articoli 12, 15 e 16 per effettuare il rimpatrio o la regolarizzazione di attività detenute all'estero derivanti da reati diversi da quelli per i quali è esclusa la punibilità ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera c), non produce gli effetti di cui al medesimo articolo 14 ed è punito con una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 100 per cento del valore corrente delle attività oggetto della dichiarazione riservata.

* In tal caso la dichiarazione riservata è inefficace sul piano amministrativo.

Gli aspetti penali dello Scudo

Conseguenze della non punibilità del reato:

Alla esclusione della punibilità consegue l'esclusione della responsabilità per concorso, per associazione per delinquere e per riciclaggio quando il reato presupposto sia un reato "coperto" dallo scudo.

Gli aspetti penali dello Scudo

Il raddoppio dei termini per l'accertamento ex articolo 43 comma 3 D.P.R. 600/73:

“In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione”.

Gli aspetti penali dello Scudo

Segue:

L'utilizzo dello scudo è un onere del contribuente; è da ritenersi che l'obbligo di denuncia persista in presenza degli elementi oggettivi del reato?



Per gli illeciti amministrativi non coperti dallo scudo può essere applicato il raddoppio previsto in questa disposizione?
