



La nuova edizione dello scudo fiscale: le opportunità per le persone fisiche e gli adempimenti degli intermediari

Giovedì 10 settembre 2009

Aspetti sanzionatori e penali

Avv. Angela Monti
Studio legale tributario Monti
www.studiotributariomonti.it



Il quadro RW

Lo strumento del monitoraggio valutario è il quadro RW, inserito nella dichiarazione dei redditi, dal periodo d'imposta 1991. Nel 2001 il D.L. 350 (c.d. "Scudo fiscale") ha riscritto le sanzioni previste nell'art .5 D.L. 167/90.

Cosa va dichiarato

- Sezione I - Trasferimenti di denaro, titoli e valori mobiliari effettuati mediante soggetti non residenti, senza il tramite di intermediari residenti, se complessivamente >10.000 euro nell'anno
- Sezione II - Investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria da cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia (anche se non movimentati) se > 10.000 euro al 31.12
- Sezione III - Movimenti da, verso e sull'estero che nell'anno sono riferibili alle attività della sez. II se > 10.000 euro anche se effettuati tramite intermediari residenti

* Fino al 2007 il limite era di 12.500 euro



Sanzioni per l'omessa compilazione quadro RW-Sez.I Art. 5, comma 2, D.L. n. 167/1990

La violazione dell'obbligo di dichiarazione delle operazioni di trasferimento da, verso e sull'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli effettuate attraverso soggetti non residenti senza il tramite degli intermediari (articolo 2, comma 1), è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 5 al 25 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati e con la confisca di beni di corrispondente valore.



Sanzioni per l'omessa compilazione quadro RW-Sez.II Art. 5, comma 4, D.L. n. 167/1990

La violazione dell'obbligo di dichiarazione per gli investimenti all'estero e per le attività estere di natura finanziaria (articolo 4, comma 1) è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 10 al 50 per cento* dell'ammontare degli importi non dichiarati e con la confisca di beni di corrispondente valore.

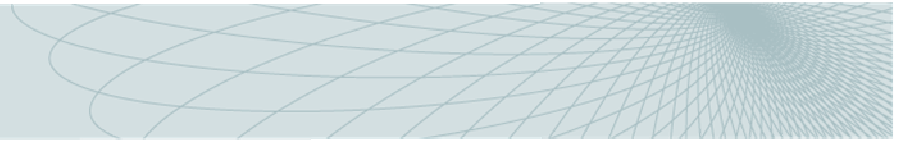
**Fino al D.L. 78/2009 l'importo della sanzione era dal 5 al 25%, e fino al D.L. 350/2001 era pari a 1.000.000 di lire (pari a 516,50 euro) per annualità*



Sanzioni per l'omessa compilazione quadro RW-Sez.III Art. 5, comma 5, D.L. n. 167/1990

La violazione dell'obbligo di dichiarazione delle operazioni di trasferimento da, verso e sull'estero che hanno interessato gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria (articolo 4, comma 2) è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 10 al 50 per cento* dell'ammontare degli importi non dichiarati.

** Fino al DL 78/2009 l'importo della sanzione era dal 5 al 25%*



Presunzione di evasione

Art. 12 D.L. 78/2009 (in vigore dal 1 luglio 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 el decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.



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.



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.



Prova contraria

E' ammessa la prova contraria che nel nostro sistema amministrativo tributario deve necessariamente essere prova documentale.



Inasprimento sanzioni 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 decreto legislativo 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



Irretroattività delle sanzioni Art. 3 D. Lgs. 472/1997

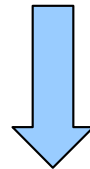
Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

* Si segnala che la giurisprudenza della Corte di Cassazione considera le norme che fissano presunzioni legali relative norme di natura procedimentale (che attengono al procedimento d'imposizione) e, quindi, applicabili retroattivamente agli effetti dell'imposta.



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).



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



Casi pratici

CASO 1

Soggetto che ha ereditato 1.000.000 euro nel 1980 e li ha investiti con rendimento positivo fino al 2003 e negativo dal 2003 in poi.

Con la norma in vigore fino al 2001 il soggetto sarebbe stato punito per la omessa dichiarazione di consistenza con una sanzione pari a complessivi euro 2.066 euro.

Con la disposizione in vigore fino al 30/6/2009 la sanzione sarebbe stata pari a un importo ricompreso tra il 5% e il 25% per le annualità 2004, 2005, 2006 e 2007 (salva l'applicazione dell'istituto della continuazione).

Con la disposizione attuale il soggetto non solo rischia *per l'avvenire* l'applicazione congiunta delle sanzioni di cui si è detto ma anche di subire la tassazione quale elemento di reddito di un elemento di patrimonio se non prova l'origine dei fondi se questi siano detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata

A ciò aggiungasi la confisca amministrativa di beni di equivalente valore



Casi pratici

CASO 2

Soggetto che ha omesso di dichiarare una parte di una plusvalenza su vendita dell'unica azienda nel 2006 facendosi accreditare il provento "in nero" su conto estero e che non abbia realizzato redditi di capitale negli anni successivi.

La soluzione è identica a quella del caso 1.

Notasi che in questo caso la plusvalenza è stata realizzata in un'annualità ancora suscettibile di accertamento.

UNICA DIFFERENZA: qualora la plusvalenza non dichiarata risulti superiore alle soglie di punibilità penale, potrebbe essere contestato il reato di infedele dichiarazione che peraltro comporta la prova da parte del Pubblico Ministero della realizzazione del reddito sottratto a imposizione



Casi pratici

CASO 3

Soggetto che abbia contabilizzato nella contabilità dell'impresa residente in Italia fatture per operazioni inesistenti o altre operazioni fraudolente generatrici di elementi passivi di reddito con le quali abbia creato una provvista all'estero

Le disposizioni sono applicabili come sopra.

Sussiste la punibilità in sede penale per i reati di cui all'art. 2 o 3 del d.lgs. N. 74/2000.

E' applicabile la confisca amministrativa.

Se il fatto è stato commesso dopo il 1 gennaio 2008 è applicabile la confisca per equivalente ai fini penali.



Gli effetti di non procedibilità in sede penale dello scudo

Come nella precedente versione del DL 350/2001, il legislatore esclude che la presentazione della dichiarazione riservata attribuisca 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”*.



I reati tributari per i quali opera la esclusione della punibilità

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 duecento 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).*



I reati tributari per i quali opera la esclusione della punibilità

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)



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

Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74)

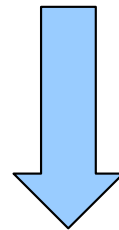
Fuori dei casi previsti dall'art. 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne 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 centocinquanta 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 effetti dell'adesione nei procedimenti penali in corso

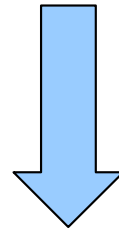


Preclusione degli effetti estintivi

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 agli artt. 4 e 5 quando è già stato avviato il procedimento penale di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza.



Gli effetti dell'adesione nei procedimenti penali in corso

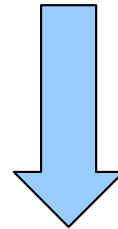


La rilevanza a sfavore del contribuente

Tuttavia, a seguito dell'approvazione del decreto correttivo (DL 3 agosto 2009 n. 103), l'adesione allo scudo può costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria, in via autonoma o addizionale, nel caso di procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 78/2009.

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

Gli effetti dell'adesione nei procedimenti penali in corso




La rilevanza “quantitativa” e “qualitativa” dello scudo

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

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

** In tal senso vedasi Circ. Agenzia delle Entrate n. 30 gennaio 2002 n. 9/E*



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*



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.

** Anche in tal caso la dichiarazione riservata è inefficace*