
La manovra del Governo – Il DL anticrisi
Prime osservazioni

Norme di contrasto ai paradisi fiscali, novità
in materia di CFC e “Scudo fiscale”

Assolombarda

Milano, 15 settembre 2009

Avv. Angela Monti

Studio Legale Tributario Monti

www.studiotributariomonti.it

Il contesto di riferimento

Il contesto internazionale:

Il provvedimento trova i propri presupposti nei recenti interventi dell'OCSE e della Comunità Europea, entrambi orientati a reagire alla recessione dell'economia mondiale mediante azioni di contrasto ai paradisi fiscali.

A livello OCSE l'obiettivo viene perseguito, da un lato, attraverso la promozione, in sede di stipula delle nuove Convenzioni CDI, dell'adozione dell'art. 26 del Modello, concernente lo scambio "su richiesta" di informazioni in materia fiscale, e, dall'altro, mediante la predisposizione di liste sui Paesi che si conformano o meno all'effettivo scambio.

Il contesto di riferimento

Il contesto internazionale: (segue)

A livello Comunitario, con la comunicazione della Commissione (COM (2009) 201) sulla promozione della buona *governance* in materia fiscale, si mira, da un lato, a rafforzare la cooperazione interna in ambito di scambio di informazioni non solo “su richiesta” ma anche “d’ufficio”, e, dall’altro, ad estendere i principi della buona *governance* fiscale anche ai rapporti con gli Stati terzi.

Il contesto di riferimento

Il contesto nazionale:

A livello nazionale il recepimento degli obiettivi comunitari viene realizzato mediante:

- ❑ Per le imprese: l'estensione della disciplina CFC, prevista dall'art. 13 del DL 78/2009;
- ❑ Per le persone fisiche: l'inasprimento delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale, previsto dall'art. 13-*bis* del medesimo provvedimento nonché con la presunzione di redditività e relative sanzioni di cui all'art.12 dello stesso DL.

*La riforma della disciplina CFC operata dall'art. 13 del
DL 1 luglio 2009, n. 78*

La riforma della disciplina CFC:

Come precisato nella relazione illustrativa al DL 78/2009 la riforma della disciplina CFC persegue l'obiettivo di:

“evitare indebiti arbitraggi fiscali e, a tal fine, subordina l'accesso a regimi che possono favorire disparità di trattamento, con particolare riferimento ad operazioni infragruppo, ad una verifica di effettività sostanziale”

*La riforma della disciplina CFC operata dall'art. 13 del
DL 1 luglio 2009, n. 78*

La riforma della disciplina CFC:

L'art. 13 del DL 78/2009 interviene sull'art. 167 del TUIR, che fissa la disciplina CFC, modificandola in tre punti:

- ❑ Riformando la lettera a) del comma 5;
- ❑ Introducendo il comma *5-bis*;
- ❑ Introducendo i commi *8-bis* ed *8-ter*.

*La riforma della disciplina CFC operata dall'art. 13 del
DL 1 luglio 2009, n. 78*

La nuova lettera a) del comma 5:

Il primo periodo della lettera a) del comma 5 dell'art. 167 TUIR disciplina la prima delle due esimenti all'applicazione della tassazione “per trasparenza”.

Prima della riforma la disposizione riconosceva l'esonero da tale tassazione al soggetto residente che, in sede di interpello preventivo ex art. 11 L. 212/2000, dimostrava che la controllata non residente svolgeva:

“un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, **nello Stato o nel territorio nel quale ha sede**”.

A seguito della riforma viene esonerato il soggetto residente che, sempre in sede di interpello preventivo, dimostra che la controllata non residente svolge:

“un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, **nel mercato dello Stato o territorio di insediamento**”

*La riforma della disciplina CFC operata dall'art. 13 del
DL 1 luglio 2009, n. 78*

La nuova lettera a) del comma 5: (segue)

La nuova formulazione è finalizzata a recepire, a livello normativo, l'orientamento già fatto proprio dall'Agenzia delle Entrate (Ris. 5 maggio 2008, n. 187/E, Ris. 10 novembre 2008, n. 427/E , Ris. 26 maggio 2009, n. 128/E , Ris. 22 giugno 2009, n. 165/E) e da questa attribuito alla giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenza *Cadbury Schweppes* C-196/2004).

L'espressione utilizzata si presta ad interpretazioni non univoche non essendo chiaro cosa si debba intendere per “mercato dello Stato” e per “territorio di insediamento”.

Nella relazione illustrativa al provvedimento, in luogo della locuzione “territorio di insediamento” i redattori della norma hanno utilizzato l'accezione “mercato di insediamento”, che appare riferibile essenzialmente alle attività commerciali.

*La riforma della disciplina CFC operata dall'art. 13 del
DL 1 luglio 2009, n. 78*

La nuova lettera a) del comma 5: (segue)

La nuova lett. a) secondo periodo statuisce che per i soggetti esteri che svolgono attività bancarie, finanziarie ed assicurative l'esimente di cui al primo periodo:

“si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento”.

Dalla lettura della norma e della relazione illustrativa sembrerebbe chiaro che al fine della presunzione summenzionata i tre parametri sono alternativi

*La riforma della disciplina CFC operata dall'art. 13 del
DL 1 luglio 2009, n. 78*

Il comma 5-bis:

Il co. 5-bis dell'art. 167 TUIR, introdotto dalla let. b) dell'art.13 del DL 78/2009, stabilisce che:

“la previsione di cui alla lettera a) del co. 5 non si applica qualora i proventi della società o altro ente non residente provengono per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari”.

*La riforma della disciplina CFC operata dall'art. 13 del
DL 1 luglio 2009, n. 78*

Il comma 5-bis: (segue)

Con tale previsione normativa viene fissata una presunzione assoluta di non effettività di alcune operazioni che, avvenendo intragruppo, non vengono considerate quali esercizio di una attività industriale o commerciale.

Evidente è l'intento di recepire con questa norma quella prassi ministeriale che da tempo (si veda Ris. 29 gennaio 2003, n. 18/E) nega la disapplicazione della disciplina CFC in presenza di attività di mera detenzione e gestione di partecipazioni, titoli e diritti immateriali.

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

I commi 8-bis ed 8-ter:

Le due disposizioni introducono una specifica disciplina che estende il regime CFC alle controllate residenti in paesi non *black list*.

Questo regime si applica esclusivamente alle imprese estere controllate, non essendo stato invece modificato il regime delle imprese estere collegate di cui all'art. 168 TUIR.

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

Il comma 8-bis:

La disciplina CFC si applica anche a questi soggetti qualora ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;
- b) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

Il comma 8-bis: (segue)

La disciplina si applica qualora ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) il soggetto residente eserciti un controllo diretto o indiretto su una impresa, società o ente non localizzato in Italia;
- b) il soggetto controllato è assoggettato a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stato soggetto ove residente in Italia;
- c) i proventi del soggetto controllato sono composti per più del 50% da *passive income* o da proventi derivanti dalla prestazione di servizi *intercompany*.

*L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi
NON Black List*

**a) Il soggetto residente eserciti un controllo diretto o indiretto su una
impresa, società o ente non localizzato in Italia:**

Il controllo:

Come chiarito dal D.M. 21 novembre 2001, n. 429, il concetto di controllo rilevante è quello di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 2359 c.c..

Come puntualizzato dalla Circ. A.E. del 12 febbraio 2002, n. 18, i presupposti di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 2359 c.c. devono essere integrati dalla sussistenza di una partecipazione agli utili.

Ai fini della verifica della sussistenza del controllo rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto controllato e localizzato all'estero.

*L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi
NON Black List*

b) l'impresa, società o ente controllato è assoggettato a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stato soggetto ove residente in Italia:

La tassazione effettiva:

Stante il fatto che il livello di tassazione effettiva di un reddito è determinato mediante il prodotto tra una base imponibile ed una aliquota, il riferimento a tale concetto genera non pochi dubbi dal punto di vista operativo.

Ci si chiede infatti quali criteri debbano essere utilizzati per determinare le due variabili summenzionate.

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

b) l'impresa, società o ente controllato è assoggettato a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stato soggetto ove residente in Italia: (segue)

La base imponibile:

Nell'assenza di una chiarificazione, non resta che determinare la base imponibile in base ai criteri di determinazione del reddito d'impresa di cui al TUIR. Sulla base di quali criteri contabili?

Nel caso di soggetti residenti in Paesi *black list*, il “prospetto” che il soggetto residente deve allegare alla dichiarazione “*deve essere redatto sulla base dei dati del bilancio o di altro documento riepilogativo della contabilità di esercizio della controllata estera predisposto secondo le disposizioni dello Stato o territorio in cui risiede o e' localizzata*” e solo in caso di soggetti non tenuti alla contabilità “*in conformita' alle norme contabili vigenti in Italia*”

art. 2 del D.M. 21 novembre 2001, n. 429 – circ. 12/02/2002 n. 18

*L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi
NON Black List*

b) l'impresa, società o ente controllato è assoggettato a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stato soggetto ove residente in Italia: (segue)

L'aliquota:

In merito a quale sia l'aliquota da tenere a riferimento al fine di determinare la tassazione effettiva, sebbene possano sorgere dei dubbi circa la possibilità di prendere in considerazione, oltre alle corrispondenti aliquote IRPEF o IRES, anche l'aliquota IRAP, nella relazione governativa si fa riferimento solo al maggior gettito riveniente dall'applicazione dell'aliquota IRES al 27,5%.

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

c) i proventi del soggetto controllato sono composti per più del 50% da *passive income* o da proventi da prestazioni di servizi *intercompany*:

Stante tale previsione, la norma sembrerebbe quindi certamente:

<u><i>Escludere</i></u>	<u><i>Includere</i></u>
Le società di <i>trading</i> estere che svolgono attività di commercializzazione di beni, ancorché le loro vendite avvengano esclusivamente nell'ambito del gruppo;	Le <i>holding</i> estere che beneficiano di un regime di tassazione di dividendi e plusvalenze che, diversamente da quello italiano in cui sono esentati al 95%, ne prevede l'esenzione totale;
Le società industriali estere che producono beni con effettivi insediamenti in loco;	Le società di tesoreria estere i cui proventi sono solitamente soggetti, in virtù di disposizioni di legge o di <i>ruling</i> amministrativi, a regimi fiscali di favore;
le società bancarie e di assicurazione estere non <i>captive</i> .	Le società di gestione di marchi e brevetti estere che possono contare su regimi fiscali di favore per le <i>royalties</i> .

*L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi
NON Black List*

Il comma 8-ter:

Secondo quanto stabilito dal nuovo co. 8-ter la disciplina in oggetto non si applica qualora:

il soggetto controllante residente, riesca a dimostrare che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale.

Tale dimostrazione deve essere oggetto di una preventiva istanza di interpello da presentarsi, per effetto del rinvio al co. 5, secondo le modalità di cui all'art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (statuto dei diritti del contribuente).

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

La costruzione artificiosa:

Il ricorso al concetto di costruzione artificiosa pone diversi problemi qualora venga interpretato alla luce dei principi fissati dalle recenti pronunce della Corte di Cassazione in materia di abuso del diritto (cfr. Cass. Sez. Trib. Sent. n. 8772 del 4 aprile 2008, nello stesso senso vedasi anche Cass. Sez. Trib. n. 21221/2006; Cass. Sez. Trib. Sent. n. 20398/2005) ovvero di quelli fissati dalla Corte di Giustizia Europea con la sentenza *Cadbury Schweppes* C-196/2004.

In effetti, qualora il concetto in esame venga inquadrato nell'ottica dei principi fissati dalla Cassazione, la dimostrazione che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa deve realizzarsi nella prova che il comportamento non appare oggettivamente idoneo a giustificare il risparmio fiscale, a nulla rilevando l'intenzionalità soggettiva di chi lo ha realizzato; intenzionalità soggettiva che, invece, diviene essenziale qualora la norma sia interpretata alla luce della sentenza della Corte di Giustizia.

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

L'interpello:

Nonostante il rinvio operato dalla norma all'art. 11 della L. 212/2000 l'interpello in oggetto risulta, quanto a portata ed effetti, strutturarsi come l'interpello disapplicativo di cui al co. 8 dell'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/73.

L'interpello in oggetto, infatti, appare un atto autorizzativo senza il quale il soggetto passivo d'imposta non può legittimamente accedere alle modalità di tassazione ordinaria.

In caso di risposta negativa da parte dell'Agenzia delle Entrate, vi è da chiedersi se, dato l'orientamento della Corte di Cassazione volto a ritenere non tassativi gli atti elencati all'art. 19 del D.P.R. 346/1996, l'atto possa/debba considerarsi provvedimento impugnabile.

La mancata impugnazione dell'atto amministrativo di diniego potrebbe perciò consolidarne gli effetti (si veda Comm. Trib. di Roma 9 settembre 2008).

L'estensione della CFC alle controllate residenti in Paesi NON Black List

L'interpello: (segue)

Sia la complessità della prova contraria di cui il contribuente è onerato sia la natura del provvedimento pongono dubbi di coerenza della nuova normativa con quanto previsto dalla giurisprudenza europea in tema di CFC.

Nella recente comunicazione COM(2007)785 la Commissione ha infatti sottolineato che, al fine di non tradire il principio comunitario di proporzionalità, l'onere della prova concernente lo svolgimento di una effettiva attività economica non deve gravare solo sul contribuente e porre a carico di questo “eccessivi oneri amministrativi”.

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

I soggetti legittimati:

L'espresso richiamo all'art. 11 del DL 350/2001 individua tali soggetti nelle:

- ❑ Persone fisiche
- ❑ Enti non commerciali
- ❑ Società semplici
- ❑ Associazioni equiparate alle società semplici ai sensi dell'art. 5 TUIR

Si tratta dei soggetti destinatari dell'obbligo di compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi

L'unica novità sul punto rispetto alla normativa vigente al momento della prima edizione dello "scudo" è rappresentata dall'ipotesi dei TRUST

Il profilo oggettivo: rimpatrio e regolarizzazione:

La sanatoria può avvenire tramite:

❑ Rimpatrio:

se le attività finanziarie e patrimoniali sono detenute in Stati non appartenenti all'Unione Europea;

❑ Rimpatrio o Regolarizzazione:

se le attività finanziarie e patrimoniali sono detenute in questi Stati o negli Stati aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un effettivo scambio di informazioni fiscali in via amministrativa (Norvegia).

Il rimpatrio giuridico:

La nozione di rimpatrio non coincide necessariamente con il rientro fisico dei capitali in Italia quanto piuttosto con il riconoscimento alle disponibilità, valori mobiliari, investimenti di varia natura, dello “*status italiano*” tramite l’*intestazione* giuridica a soggetti rivestenti la qualifica di “*fiduciarie di diritto italiano*” di cui alla legge 23 novembre 1939 n. 1966 richiamata dall’art. 199 TUF.

*Sul punto si veda Circ. Agenzia delle Entrate 30 gennaio 2002 n. 9/E

L'oggetto del rimpatrio:

Il rimpatrio ha per oggetto i seguenti beni purché detenuti, direttamente o tramite soggetto interposto, alla data del 31 dicembre 2008:

- ❑ le somme di denaro;
- ❑ le attività finanziarie (tra le quali azioni, quotate e non quotate, le quote di società ancorché non rappresentate da titoli);
- ❑ i titoli obbligazionari e i certificati di massa;
- ❑ le quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo (indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente);
- ❑ gli immobili e le multiproprietà;
- ❑ le quote di diritti reali;
- ❑ gli oggetti preziosi e le opere d'arte.

* Secondo una recente interpretazione dell'Agenzia delle Entrate rientrano tra tali beni anche gli yacht (Ris. 3 luglio 2009 n. 172/E)

La dichiarazione riservata ed il versamento dell'imposta straordinaria:

L'adesione alla sanatoria impone l'onere della presentazione della dichiarazione riservata nel periodo compreso tra il 15 settembre 2009 ed il 15 aprile 2010.

Il perfezionamento è subordinato al versamento di un'imposta, definita straordinaria, determinata secondo il seguente criterio:

- a) su un rendimento lordo presunto in ragione del 2% per i 5 anni precedenti il rimpatrio o la regolarizzazione, senza possibilità di scomputo di eventuali perdite;
- b) con un'aliquota sintetica del 50%, comprensiva di interessi e sanzioni, e senza diritto allo scomputo di eventuali ritenute o crediti.

Gli effetti della dichiarazione riservata sul piano amministrativo:

Il rinvio agli artt. 14 e 15 del DL 350/2001 comporta che rimpatrio e regolarizzazione precludano “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 (art. 14) o di regolarizzazione (art. 15)”.

La preclusione all’attività di accertamento non si verifica quando alla data di presentazione della dichiarazione riservata l’attività di accertamento tributario, tra cui accessi, ispezioni e verifiche, siano già iniziati a carico del contribuente (art. 14, comma 7, DL 350/2001).

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:

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).

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

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)

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

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 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: (segue)



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: (segue)



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 Circ. Agenzia delle Entrate n. 30 gennaio 2002, n. 9/E.

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

**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