

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO
Avv. ANGELA MONTI

Avv. Angela Monti

Avv. Annamaria Mugnolo
Avv. Chiara De Leito
Dott. Davide Scaglione

Milano 20123 • Via V. Monti 25
Tel. +39.02.48024371-2-3 R.A.
Fax +39.02.48024374

Roma 00198 • Via di Villa Albani 8
Tel. +39.06.85357586 R.A.
Fax +39.06.85344749

Torino 10137 • Via G. Reni 213/22
Tel. +39.011.5709787
Fax +39.1786021221

www.studiotributariomonti.it
info@studiotributariomonti.it

Milano, 14 luglio 2009

Il nuovo regime sanzionatorio delle omissioni concernenti il quadro RW della dichiarazione dei redditi

Il D.L. n. 78/2009, in vigore dal 1 luglio 2009, ha introdotto delle significative modifiche al regime sanzionatorio delle omissioni concernenti il quadro RW della dichiarazione dei redditi.

Come in occasione del precedente “scudo fiscale” – in concomitanza del quale il legislatore italiano aveva previsto l’applicazione della sanzione percentuale dal 5% al 25% anche alla omissione della cosiddetta “dichiarazione di consistenza” – anche questa volta l’attesa dello scudo viene accompagnata da un inasprimento delle sanzioni applicabili in caso di detenzione all’estero di investimenti o di capitali non palesati al fisco.

Questa volta non si tratta semplicemente di un ritocco *in peius* per il contribuente delle norme previste in tema di omessa compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi.

Fatte salve queste ultime, infatti, il recentissimo art. 12 del D.L. n. 78/2009 in vigore dal 1 luglio prevede:

1. una presunzione legale relativa (che consente pertanto la prova contraria) che le attività impropriamente non assoggettate all’obbligo di compilazione nel quadro RW siano provenienti da redditi sottratti ad imposizione;
2. la conseguente possibilità che le disponibilità detenute all’estero in violazione delle norme sul monitoraggio valutario vengano contestate *ai fini fiscali* quali proventi sottratti *complessivamente* a imposizione;

3. l'applicazione delle sanzioni relative all'omissione di tali ammontari tra i redditi imponibili in misura pari al doppio rispetto a quelle ordinariamente applicabili nell'ipotesi di omessa o infedele dichiarazione.

Il nuovo quadro normativo delle sanzioni applicabili in ipotesi di omissioni del quadro RW si presta tuttavia ad una serie di perplessità.

Cominciamo dalle più evidenti.

L'espressione "*ai fini fiscali*" non può che essere intesa, come è ovvio, nel senso che ai fini penali, all'opposto, valgono i principi fin qui applicati. E ciò per almeno due ordini di ragioni: il noto criterio del "doppio binario" tra sanzioni amministrative e sanzioni penali e l'irrelevanza delle presunzioni fiscali ai fini penali secondo un orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte di Cassazione.

In secondo luogo, va rimarcato come la norma finisca per attribuire all'omessa compilazione del quadro RW l'idoneità a far emergere materia imponibile anche in relazione a disponibilità economiche per le quali poteva ritenersi ormai definitivamente preclusa ogni azione di accertamento per essere ormai ampiamente decorsi i termini di decadenza dell'azione accertatrice (limitata semmai ai soli redditi prodotti dagli investimenti non dichiarati). L'*escamotage* utilizzato dal legislatore per porsi al riparo da troppo ovvie eccezioni di incostituzionalità è la previsione di una presunzione legale relativa non conosciuta peraltro al contribuente il quale in buona fede ben avrebbe potuto esimersi dal conservare elementi probatori fino al 30 giugno assolutamente irrilevanti.

In ogni caso, riteniamo che, pena la sua incostituzionalità, la norma non possa che avere *effetti per l'avvenire*. In altre parole, quando anche si ritenesse plausibile una presunzione che attribuisca valenza di reddito a proventi la prova della cui fonte potrebbe rivelarsi diabolica, l'applicazione *tout court* di sanzioni per di più raddoppiate non potrà che avvenire per le omissioni dichiarative (nel quadro RW) successive all'entrata in vigore della disposizione.

Ma veniamo all'aspetto a nostro avviso più critico del nuovo assetto normativo delle sanzioni per omessa o insufficiente compilazione del quadro RW.

Le sanzioni di cui stiamo discutendo si aggiungono alle già esorbitanti sanzioni in tema di monitoraggio valutario. Come noto, l'art 5 D.L. 28 giugno 1990 n. 167, come riveduto dal provvedimento di "scudo fiscale" del 2001, già prevede una sanzione proporzionale (dal 5% al 25%) dell'importo non dichiarato non solo relativamente alla "dichiarazione di trasferimento" (le somme o i valori trasferiti nel periodo d'imposta "da, per, verso" l'estero) ma anche relativamente alla "dichiarazione di consistenza" (le disponibilità complessivamente esistenti all'estero al 31.12. del periodo d'imposta di riferimento). Non solo. A queste sanzioni, irrogabili congiuntamente, può aggiungersi, a discrezione dell'amministrazione finanziaria, sia per l'uno che per l'altro obbligo dichiarativo, la confisca amministrativa "di beni di corrispondente valore".

Già nei confronti di queste disposizioni avevamo dubitato della loro coerenza con il principio della proporzionalità della sanzione fissato dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea. La giurisprudenza della Corte ha infatti più volte efficacemente rilevato 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).

Le nuove modifiche normative di cui abbiamo trattato, le quali rendono congiuntamente applicabili alle sanzioni predette ulteriori sanzioni di norma ragguagliabili dal 100% al 200% dell’ammontare degli investimenti esteri a cui si aggiunge la maggiorazione di un terzo per la parte di proventi prodotti all’estero, acuiscono quelle perplessità e paiono stridere in modo palese con il principio costituzionale di ragionevolezza, ossia della coerenza ed equità nella regolamentazione di fattispecie simili.

o O o

Il nostro studio resta a disposizione per approfondimenti in vista del prossimo provvedimento di scudo fiscale.

Cordiali saluti

Avv. Angela Monti