Il nuovo scudo fiscale (scudo ter) Legge n. 141 del 03 ottobre 2009, pubblicata in G.U. n. 230 del 03 ottobre 2009

a cura dell'Avvocato Maurizio Villani

Premessa

Si ritorna a parlare, dopo sette anni, di scudo fiscale nella sua terza edizione, denominato appunto **scudo-ter**. Le due precedenti versioni furono previste rispettivamente con i seguenti decreti legge:

D.L. 25 settembre 2001 n. 350, convertito in legge n. 409 del 23 novembre 2001;

D.L. 22 febbraio 2002 n. 12 convertito in legge n. 73 del 23 aprile 2002.

La recente ridefinizione della normativa sullo scudo fiscale è introdotta con l'art. 13 bis del D.L. n.78 del 1 luglio 2009, convertito, con integrazioni e modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, successivamente corretto dal D.L. n.103 del 3 agosto 2009.

Il nuovo scudo, quanto alle modalità operative, si rifà a quelli precedenti, numerosi sono, infatti, i rinvii al D.L. n. 350/2001 e al D.L. n.12/2002 che contiene disposizioni di coordinamento fra le disposizioni relative all'emersione di attività detenute all'estero e la normativa antiriciclaggio.

La stessa bozza della circolare dell'Agenzia delle Entrate fa esplicito riferimento alla precedente prassi stabilendo che, " fatte salve le deroghe espressamente previste, si rendono applicabili, ove compatibili, le istruzioni e i chiarimenti precedentemente forniti dalle Entrate".

Tale normativa rappresenta l'opportunità, per quanti hanno effettuato investimenti all'estero o vi hanno costituito attività in violazione della normativa sul **monitoraggio fiscale**[1], di regolarizzare la loro posizione con il Fisco. L'obiettivo in realtà non è solo questo ma soprattutto quello di far rientrare tutte le risorse finanziarie e non, che sono state costituite all'estero in violazione delle disposizioni di cui al D.L. 167/1990. Le entrate derivanti dallo scudo saranno poi utilizzate per attuare la manovra di bilancio per gli anni 2010 e seguenti.

L'operazione scudo fiscale è partita il 15 settembre con la diffusione della bozza della circolare dell' Agenzia delle Entrate (in attesa della sua stesura definitiva) la quale dovrà chiarire dubbi come gli obblighi degli intermediari, la regolarizzazione dei beni in paesi extra SEE, l'uso dello strumento del redditometro, ecc.

La normativa prevede l'emersione tramite il rimpatrio e/o la regolarizzazione di **attività finanziarie e patrimoniali** detenute o esportate all'estero in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale.

Il contribuente ha quindi due possibilità:

rimpatriare i beni (somme di denaro e le altre attività finanziarie) detenuti in qualsiasi Paese europeo ed extraeuropeo;

regolarizzare la posizione fiscale relativamente ad attività finanziarie o patrimoniali, che intende mantenere all'estero. Tali attività devono essere necessariamente detenute in un Paese europeo o in un paese aderente lo Spazio economico europeo[2] che garantiscono un effettivo scambio di informazioni fiscali in via amministrativa.

Entrambe le operazioni di emersione sono condizionate alla circostanza che le attività siano detenute, a partire da una data non successiva al **31 dicembre 2008**. Tuttavia per determinare lo stato di detenzione si fa riferimento alla data 5 agosto 2009. La circolare in bozza dell'Agenzia delle Entrate fa riferimento a questa data, perché si vuole evitare che il contribuente possa sanare "situazioni" appositamente create, con il solo scopo di beneficiare dello scudo.

Nel caso specifico di rimpatrio di denaro o di altre attività finanziarie, il trasferimento può avvenire in due modi: mediante l'utilizzazione del canale bancario (c.d. **rimpatrio giuridico**) ovvero può essere realizzato dal contribuente attraverso il **trasporto al seguito** (c.d. **rimpatrio fisico**) e quindi senza l'ausilio di un intermediario. In tal caso però si applica, oltre alla normativa antiriciclaggio, la disciplina in materia di monitoraggio fiscale[3]. In tale ipotesi, l'interessato è tenuto a presentare la dichiarazione di trasporto al seguito, al momento del passaggio in dogana, in caso di transiti extracomunitari, ovvero, nelle quarantotto ore successive all'ingresso, in caso di transito comunitario[4].

Al fine di regolarizzare la sua posizione, il contribuente è tenuto al pagamento **dell'imposta straordinaria** che tiene conto di sanzioni e interessi. L'imposta è pari **al 5%** (contro il 2,5% degli anni precedenti) calcolata sul valore delle attività estere da regolarizzare.

Il 5% dell'imposta deriva dal seguente calcolo:

-si presume un **rendimento lordo** in ragione del **2%** annuo per i cinque anni precedenti il rimpatrio o la

1 Si fa riferimento al decreto legge del 28 giugno 1990, n. 167.

2 La bozza della circolare dell'Agenzia delle Entrate prevede che regolarizzazione non è consentita per le attività detenute in paesi extra Ue. A tal proposito è stata redatta una lista grigia nella quale sono indicati i paesi non sufficientemente cooperativi in campo fiscale. Svizzera, Austria, Monaco, San Marino dovrebbero essere tra i paesi in uscita dalla lista grigia.

3 Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 85/E del 1 ottobre 2001. Tale disciplina è stata poi modificata dal Dlgs 195/08 che ha recepito il regolamento (CE) 1889/05

4 Sul punto, Capolupo S., La nuova versione dello scudo fiscale, in approfondimento del il Fisco n. 32, del 7 settembre 2009, pag. 5266.

regolarizzazione. Si tratta di una presunzione assoluta che non tiene conto del periodo di effettiva detenzione, si ipotizza, infatti, che il capitale sia rimasto all'estero almeno 5 anni.
- su questo rendimento si applica **un'aliquota del 50%**.
Riassumendo si avrà: 2% annuo x 5 anni x 50% = 5% circa
I criteri per valorizzare le attività sono i seguenti:
valore nominale per il denaro;
costo di acquisto per le altre attività (solo se documentato);
importo risultante da dichiarazione sostitutiva[5] o dalla dichiarazione riservata, qualora non sia possibile documentare il costo dell'attività.
L'adesione allo scudo non può in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria: civile, amministrativa ovvero tributaria. Alcuni esempi concreti:
non sarà possibile contestare la **fittizia residenza all'estero** (e quindi i redditi non dichiarati) da parte del contribuente che decide di aderire allo scudo,
l'amministrazione non potrà servirsi dello scudo **in sede di accertamento da studi di settore** per dimostrare la non congruità del contribuente nell'anno in cui ha beneficiato del rimpatrio o della regolarizzazione.

1 - Soggetti interessati

I destinatari delle disposizioni sullo scudo fiscale sono i soggetti tenuti al rispetto della normativa sul cosiddetto "monitoraggio fiscale", i quali abbiano esportato o detenuto all'estero capitali e attività in violazione della predetta normativa nonché in violazione degli obblighi di dichiarazione dei redditi imponibili di fonte estera (modello RW)[6], ossia:
-**persone fisiche** (inclusi professionisti e imprenditori individuali),
-**enti non commerciali,**
-**società semplici**,
-**società controllate e collegate estere di cui agli artt. 167 e 168** del D.P.R. 917/1986[7],
-**associazioni equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir** approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.
Restano esclusi gli enti commerciali, le società di persone e di capitali, a questi soggetti collettivi, infatti, non si applica la disciplina sul monitoraggio fiscale.
I soggetti interessati devono essere fiscalmente **residenti in Italia,** tale requisito deve sussistere per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della dichiarazione riservata[8]:
si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta (almeno 183 giorni nell'anno), risultano iscritte nell'anagrafe della popolazione residente o hanno nel territorio il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile[9];
sono considerate residenti fino a prova contraria da parte del contribuente, coloro che sono cancellati dall'anagrafe dei residenti ed emigrati in Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati dal D.M. 4 maggio 1999[10].
Per le società semplici, le associazioni e gli enti non commerciali, si considerano residenti i soggetti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio italiano[11]. Se in linea generale, quindi, si deve indicare la residenza anagrafica o la sede legale del soggetto che avvia una procedura di emersione, per i soggetti residenti o enti istituiti in Stati a fiscalità privilegiata deve essere indicato il **domicilio fiscale**.
Lo scudo si estende anche ai soggetti le cui attività siano detenute all'estero mediante società fiduciarie o interposte persone. Tra i soggetti interposti vengono inclusi i **trust revocabili** che è un esempio di interposizione fittizia; in tal caso le operazioni di emersione vengono effettuate dal disponente. Nell'ambito dei **trust trasparenti** (semprechè residenti e non commerciali), l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che la dichiarazione riservata deve essere presentata dai singoli beneficiari, ciascuno in proporzione alle proprie quote di partecipazione.
Fra i beneficiari della normativa sullo scudo ci sono anche gli **eredi** del *de cuius* il quale doveva essere residente in Italia nel momento in cui ha commesso la violazione. Se la morte del *de cuius* è avvenuta prima del 31 dicembre 2008 gli eredi aderiscono allo scudo personalmente; se invece il decesso si è verificato successivamente, senza che il de cuius abbia deciso di presentare la dichiarazione riservata, l'erede la presenta in nome e per conto del deceduto, in questo ultimo caso però la garanzia di anonimato viene meno. Nel caso in cui siano più eredi, per sanare l'intera posizione, ognuno dovrà presentare la dichiarazione per la propria quota di eredità.
L'emersione può riguardare anche attività detenute in **comunione** da più soggetti, naturalmente anche in questo caso, gli effetti si avranno solo nei confronti di chi si avvale della stessa.
Infine, **il socio** che aderisce allo scudo, regolarizza la propria posizione senza poter invocare una sanatoria per la società. Tuttavia, nel caso di accertamento alla società, i soci persone fisiche di società di persone, per effetto del principio di trasparenza, possono far valere gli effetti dello scudo in relazione al maggior reddito accertato alla sociètà e attribuito al socio. La stessa possibilità non è prevista per i soci persone fisiche di società di capitali, che non possono far valere gli effetti dello scudo nel caso di accertamento alla società.
Infine, sono escluse azioni di responsabilità verso soci di società (che effettuano lo scudo) che partecipavano alla gestione della società stessa, da parte di altri soci

5 Art. 6, comma 3, del D.lgs. n. 461, del 21 novembre 1997.
6 Non possono usufruire dello scudo fiscale coloro che abbiano solo violato gli obblighi di dichiarazione annuale dei redditi di fonte estera.
7 Con riferimento ai redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato nei periodi di imposta chiusi alla data del 31 dicembre 2008.
8 La residenza deve, quindi, sussistere o nel 2009 o nel 2010.
9 Art 2, comma 2 del testo unico delle imposte sul reddito.
10 Art. 2, comma 2-bis del Tuir.
11 Art. 5, comma 3, lettera d e art. 73,comma 3, del Tuir.

non al corrente dell'esistenza di somme all'estero[12].

1.1 - Novità introdotte dalla riforma

L'emendamento al disegno di legge numero 1749 di conversione del decreto correttivo 103/2009, prevede l'aggiunta di un nuovo comma 7-bis dell'art. 13-bis del decreto legge 78 del 2009, il quale estende alle **società controllate e collegate estere** la possibilità di aderire allo scudo. Gli effetti dello scudo poi si producono in capo ai **partecipanti** nei limiti degli importi delle attività rimpatriate o regolarizzate.

SOGGETTI INTERESSATI

Persone fisiche	**SI**
Società collegate e controllate estere	**SI**
Enti non commerciali	**SI**
Società semplici	**SI**
Società di persone	**NO**
Società di capitali	**NO**
Associazioni equiparate	**SI**

2 - Ambito oggettivo

Per l'individuazione dei beni oggetto delle procedura di emersione, occorre richiamarsi agli artt. 12, 15, e 16 del D.L. n. 350/2001. La sanatoria si applica ai redditi derivanti da attività finanziarie o patrimoniali costituite e/o detenute in **Paesi appartenenti all'U.E. o in quelli aderenti allo Spazio economico europeo** (Liechtenstein escluso), a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008. Le stesse dovranno essere rimpatriate o regolarizzate nel periodo di tempo che va dal 15 settembre 2009 al 15 aprile 2010[13]. Le attività rimpatriate prima del 15 settembre ovvero dopo il 15 aprile 2010 non possono essere oggetto dell'operazione di emersione.

Le attività detenute in Paesi extra U.E. potranno essere solo rimpatriate.

Oggetto di rimpatrio sono le **somme di denaro e altre attività finanziarie**, tra le quali:

- azioni quotate e non quotate;
- quote di società;
- titoli obbligazionari;
- certificati di massa;
- quote di partecipazione ad organismi di investimento;
- polizze assicurative produttive di redditi di natura finanziaria.

Sono comprese le somme di denaro presenti nelle filiali estere di banche o intermediari residenti all'estero.

Oggetto di regolarizzazione sono le somme di denaro, le attività finanziarie sopra elencate, nonché gli investimenti di natura non finanziaria quali:

- immobili e fabbricati situati all'estero;
- multiproprietà;
- opere d'arte;
- yacht;
- oggetti preziosi;
- quote di diritti reali.

Nel caso specifico degli **immobili** per verificare se i titolari possono avvalersi dello scudo è necessario stabilire se, in relazione ai periodi d'imposta 2004-2008, gli immobili hanno prodotto una ricchezza tassabile in Italia. Ciò avviene generalmente quando un immobile è locato o quando dà luogo a una plusvalenza in caso di cessione. Al contrario quando l'immobile è tenuto a disposizione del proprietario non sempre genera un reddito tassabile, dipende comunque dalla legislazione del Paese in cui l'immobile è situato. Possono, tuttavia, essere oggetto di regolarizzazione gli immobili esteri che non producono reddito, a condizione che il denaro necessario per acquistarli è stato trasferito tramite un intermediario e non è stato dichiarato nel quadro RW.

Infine **i redditi** derivanti dalle attività finanziarie rimpatriate[14] e **percepiti dal 1 gennaio 2009,** potranno essere comunicati agli intermediari a cui è presentata la dichiarazione riservata. Saranno soggetti a tassazione secondo la tipologia di reddito con le rispettive aliquote di ritenuta/imposta sostitutiva, ovvero a tassazione con ritenuta del 27% del reddito presunto[15].

2.1 - Novità introdotte dalla riforma

A seguito delle novità introdotte "dall'emendamento Fleres" si è ridotto a soli 4 mesi l'arco temporale per aderire allo scudo. Il termine ultimo previsto per il rimpatrio o la regolarizzazione delle attività oggetto della sanatoria non è più il 15 aprile 2010 ma il 15 dicembre 2009. Questo restringimento dei tempi è stato dettato dalla necessità di assicurare in tempi brevissimi il conseguimento del gettito atteso, infatti, secondo le intenzioni del Governo, tale manovra servirebbe a reperire parte degli incassi già nell'anno in corso.

Termine *dal 15 settembre al 15 dicembre 2009*

3 - Procedura di emersione

Il soggetto interessato, entro il termine ultimo del 15 dicembre 2009, deve redigere la **dichiarazione riservata** nella quale vengono riportate la natura e l'ammontare delle attività da regolarizzare o da far rimpatriare. Il modello di dichiarazione consta di due quadri: **quadro A e quadro B**. Nel primo si deve effettuare un riepilogo delle attività scudate, nel secondo si distinguerà tra attività rimpatriate e quelle regolarizzate. La falsa attestazione in dichiarazione non solo rende nulli gli effetti dell'adesione allo scudo ma comporta l'assunzione da parte del dichiarante di una responsabilità per falsa attestazione prevista dall'art, 485 del c.p.[16]. Quando il contribuente procede alla regolarizzazione di attività di natura finanziaria, alla dichiarazione

12 Cfr. Iorio A., Dallo scudo una tutela penale (quasi) piena, in Il Sole 24 ore, del 28 settembre 2009.

13 Art. 13 bis, comma 6 del decreto legge n. 78 del 1 luglio 2009 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 102 del 3 agosto 2009.

14 Questa possibilità è concessa solo a chi effettua il rimpatrio e non a chi effettua la regolarizzazione. In particolare riguarda solo i soggetti ai quali sarebbe applicabile il regime del risparmio amministrato o il regime del risparmio gestito ovvero per cui l'intermediario applica una ritenuta alla fonte o imposta sostitutiva.

15 In questo modo l'interessato sarà sollevato dall'obbligo di includere questi redditi nel modello Unico dell'anno di riferimento.

16 Cfr. circolare 85/E del 1 ottobre 2001 e n. 99/E del 4 dicembre 2001.

deve allegare una **certificazione** rilasciata da un intermediario estero in data recente, attestante il deposito o la custodia presso di sé, e quindi l'effettiva detenzione all'estero delle attività[17]. Per la regolarizzazione di attività patrimoniali è necessario invece predisporre una **stima** con la quale si attesta il valore delle suddette attività[18].

Si dovrà inoltre compilare una comunicazione nella quale indicare in maniera dettagliata e separata il costo fiscale di ciascuna attività.

La dichiarazione, debitamente sottoscritta dal contribuente, deve essere presentata all'intermediario il quale riceverà in deposito le attività provenienti dall'estero. Il perfezionamento della procedura si ha con l'accredito all'intermediario della somma necessaria per il pagamento dell'imposta straordinaria dovuta dal contribuente. Tale provvista l'intermediario la potrà anche trattenere direttamente dal denaro rimpatriato, anche effettuando i disinvestimenti necessari per un ammontare pari al 5% regolarizzato o rimpatriato.

La somma pagata a titolo d'imposta non potrà essere dedotta dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi, né compensabile, secondo i principi generali, con altre imposte, tasse o contributi.

Copia della dichiarazione[19] riservata verrà rilasciata al contribuente da parte dell'intermediario, la stessa comprova l'avvenuto pagamento dell'imposta straordinaria e costituisce l'unico documento per invocare le garanzie dello scudo fiscale a fronte di futuri controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria.

E' prevista una **sanzione raddoppiata** qualora il contribuente continui a detenere illegalmente attività all'estero non dichiarandole attraverso la compilazione del modulo RW. La sanzione amministrative, di cui all'art. 5, comma 4 e 5, del decreto legge n. 167/1990, che nelle precedenti versioni dello scudo era fissata in una misura che varia dal 5 al 25% dell'importo occultato, ora passa da un minimo del **10 % ad un massimo del 50%**. La violazione degli suddetti obblighi di dichiarazione delle attività estere è anche punita con la **confisca** di beni di corrispondente valore.

4 - Intermediari abilitati

Per effettuare le operazioni di emersione è necessario avvalersi della collaborazione di intermediari abilitati che sono individuati dall'art. 11, comma 1, lettera b, del decreto legge n. 350/2001. Secondo il decreto per intermediari si intendono:

- banche italiane;
- società di intermediazione mobiliare[20](Sim);
- società di gestione del risparmio [21](Sgr);
- Poste italiane;
- società fiduciarie;
- agenti di cambio;
- stabili organizzazioni in Italia di banche e di imprese di investimento non residenti[22].

Sono esclusi dal novero degli intermediari, gli avvocati, i dottori commercialisti e le società finanziarie.

Tali intermediari oltre ad essere obbligati al rispetto della **disciplina in materia di antiriciclaggio**, così come statuita dal D. Lgs. 231 del 21 novembre 2007, il quale prevede (all'art. 15 e ss.) la cd. **adeguata verifica della clientela**, provvedono a:

- raccogliere le dichiarazioni riservate e a controfirmare le medesime,rilasciandone copia ai clienti;
- assumere formalmente in custodia, deposito, amministrazione o gestione le attività finanziarie rimpatriate e depositate dal contribuente o esistenti all'estero;
- versare le somme dovute in relazione alle operazioni di emersione;
- indicare nella dichiarazione annuale del sostituto d'imposta (mod. 770) l'ammontare complessivo dei valori rimpatriati e regolarizzati e quello delle somme versate
- effettuare le rilevazioni, ai fini della disciplina sul monitoraggio fiscale, degli importi rimpatriati e regolarizzati ai sensi dell'art. 1, commi 1e 2, del D.L. n. 167 del 1990.

Il contenuto delle dichiarazioni non verrà comunicato all'Amministrazione finanziaria, in quanto la norma prevede a carico degli intermediari una serie di adempimenti diretti a garantire l'assoluto **anonimato fiscale** dei soggetti che ricorrono alla sanatoria. In particolare nell'ipotesi di rimpatrio, l'intermediario non comunica all'Amministrazione finanziaria i dati e le notizie inerenti ai conto deposito che accolgono il denaro e le attività finanziarie rimpatriate, inoltre, in caso di trasferimento ad altro intermediario, segnala la relativa segregazione.

4.1- Novità introdotte dalla riforma

A fronte delle modifiche apportate al D.L n. 103/2009 non è più previsto l'obbligo di segnalazione di cui all'art. 41 del d.lgs. n. 231/2007 relativamente al rimpatrio o alle regolarizzazioni per i quali si determinano gli effetti di cui al comma 4, secondo periodo, art 13 bis del D.L. 78/09, relativamente, quindi, alle operazioni per le quali si ottengono gli effetti estintivi sotto il profilo penale. La circolare del **24 settembre n. 42/E dell'Agenzia delle Entrate** ha fatto il punto sull'Archivio dei rapporti finanziari. Gli operatori finanziari, in particolare le filiali estere di banche e intermediari nazionali, se prive di autonomia giuridica, in base all'art. 7, comma 6 del Dpr n.605 del 29 settembre 1973, sono obbligati a comunicare all'Archivio dei rapporti, sezione autonoma dell'Anagrafe tributaria, tutte le informazioni relative ai **rapporti continuativi** intrattenuti con la clientela e i dati relativi le **operazioni**, incluse quelle **fuoriconto**, compiute dagli stessi clienti. La circolare prevede inoltre l'obbligo di comunicare autonomamente

17 Tale certificazione si riferisce solo ad attività che si prestano ad essere costituite presso l'intermediario non residente.

18 Cfr. bozza della circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15 settembre 2009.

19 La responsabilità di quanto riportato ricade esclusivamente sul contribuente.

20 Art. 1, comma 1, lettera e, del testo unico approvato con D. lgs. N. 58, del 24 febbraio 1998.

21 Art. 1, comma 1, lettera o, del d.lgs. n. 58/1998.

22 Sono escluse le banche estere che non hanno stabili organizzazioni in Italia.

le deleghe e le procure a operare in nome e per conto del titolare, sia per i rapporti continuativi sia per le operazioni fuori conto. Tale informazioni potranno essere usate per accertare e sanzionare i contribuenti che non solo non hanno compilato il quadro RW della dichiarazione dei redditi ma non aderiranno neanche allo scudo.

INTERMEDIARI ABILITATI

Banche italiane	**SI**
Società di intermediazione mobiliare	**SI**
Società di gestione del risparmio	**SI**
Poste italiane	**SI**
Società fiduciarie	**SI**
Agenti di cambio	**SI**
Stabili organizzazioni in Italia di banche e di imprese di investimento non residenti	**SI**

INTERMEDIARI NON ABILITATI

Società finanziarie	**NO**
Commercialisti	**NO**
Avvocati	**NO**

5 - Effetti della sanatoria

L'adesione allo scudo "*produce gli effetti di cui agli artt. 14 e 15 del D.L. n. 350 del 2001 e rende applicabili le disposizioni di cui all'art. 17 del medesimo decreto*".

E' prevista la **preclusione di ogni accertamento tributario e contributivo** nei confronti dei contribuenti e dei soggetti solidalmente obbligati, per i periodi d'imposta che hanno termine al 31 dicembre 2008 e relativamente le somme o altre attività dichiarate. Ciò vale non solo nel caso in cui le attività siano state esportate dall'Italia ma anche se costituite direttamente all'estero.

Nel caso di accertamento il contribuente potrà **opporre la presentazione della dichiarazione riservata**, così l'accertamento proseguirà per gli importi accertati ed eccedenti quelli dichiarati.

La bozza della circolare dell'Agenzia delle Entrate sottolinea che il contribuente, in caso di controllo, laddove voglia opporre l'adesione allo scudo, lo deve fare all'inizio dell'attività istruttoria o entro 30 giorni dalla notifica di atti di accertamento.

L'Amministrazione finanziaria determinerà l'eventuale maggiore imposta dovuta su un ammontare pari alla differenza tra l'importo che sarebbe stato imponibile in "assenza dello scudo" e quello del denaro e delle altre attività dichiarate.

La preclusione opera in maniera automatica, senza necessità di prova specifica per il contribuente, ciò in tutti i casi in cui sia possibile, anche astrattamente, ricondurre quanto contestato dall'amministrazione finanziaria a ciò che è stato sanato.

Col rimpatrio e la regolarizzazione si estinguono le **sanzioni amministrative, contributive e tributarie,** previste dall'art. 5,comma 1, del D.L. n. 167/90, nonché dall'art. 9 del D.lgs. 19 novembre 2008.

La presentazione della dichiarazione evita agli interessati l'obbligo di effettuare le indicazioni nel quadro RW, per il periodo d'imposta in corso alla data di presentazione, nonché per il periodo d'imposta precedente, in relazione alle attività rimpatriate o regolarizzate.

Lo scudo, infine, copre i reati derivanti da **omessa e infedele dichiarazione dei redditi**[23], mentre si è punibili per tutti gli altri reati tributari e quelli non tributari (riciclaggio, dichiarazione fraudolenta, ricettazione, ecc.).

La copertura garantita dallo scudo è ampia, riguarda sia l'imponibile non assoggettato a tassazione e oggetto di illegale trasferimento all'estero, sia i redditi che questo ha consentito di maturare all'estero.

5.1- Novità introdotte dalla riforma

In seguito alle modifiche apportate al decreto legge anticrisi sono state allargate le maglie dello scudo fiscale. La non punibilità è estesa a reati quali: **dichiarazione fraudolenta**, commessa sia attraverso l'inserimento di fatture false sia mediante artifici[24], nonché **occultamento e distruzione di scritture contabili** al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva[25].

Garanzia di non punibilità è prevista anche per alcuni illeciti penali, comuni e societari quali ad esempio i **reati di falsità materiale e ideologica** (artt. da 482 a 485 del c. p.), **l'uso di atto falso e soppressione, distruzione, occultamento di atti veri, documenti informatici** e copie autentiche (artt. da 490 a 492), nonché il **falso in bilancio**. Tale garanzia verrà garantita a condizione che chi aderisce allo scudo non abbia procedimenti in corso, anche quelli di natura penale, fa fede la data del 15 settembre. I benefici dello scudo non sono esclusi invece per coloro che sono semplicemente indagati e nei confronti dei quali non c'è ancora stata la richiesta di rinvio a giudizio.

REATI NON PUNIBILI

- ***Omessa e infedele dichiarazione***
- ***Dichiarazione fraudolenta***
- ***Falso in bilancio***
- ***Occultamento e distruzione di scritture contabili***
- ***Falsità materiale e ideologica commessa da privato****
- ***Uso di atto falso****
- ***Soppressione, distruzione, occultamento di atti veri, documenti informatici e copie autentiche****
- ***False comunicazioni sociali e false comunicazioni in danno della società****

** la copertura per questi reati è assicurata, solo se commessi per eseguire o occultare altri illeciti penali tributari "scudati", ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria.*

23 Art. 4 e 5 del D.lgs. n. 74 del 10 marzo 2000.

24 Art. 2 e 3 del D.lgs. n. 74/2000.

25 Art. 10 del D.lgs. n. 74/2000.

REATI PUNIBILI

- ***Omesso versamento delle ritenute d'acconto e dell'Iva****
- ***Emissioni di fatture false***
- ***Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte sui redditi o Iva, di sanzioni o interessi*****
- ***Riciclaggio di proventi illeciti***
- ***Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita***
- ***False comunicazioni sociali nelle varie forme*****

** Per un ammontare superiore a 50.000 euro.*

*** Per un ammontare superiore a 51.645,69 euro.*

**** Quando non siano state commesse per eseguire od occultare reati tributari "scudati" ovvero per conseguirne il profitto.*

5.2 - Illegittimità dei soli condoni Iva

In seguito alla sentenza della Corte di Cassazione **n.20068 del 18 settembre 2009**, viene spontaneo chiedersi sull'effettiva copertura dagli accertamenti Iva, per coloro che intendano aderire allo scudo fiscale tramite il rimpatrio o la regolarizzazione dei capitali all'estero. La Suprema Corte ha espresso il principio secondo cui non è ammissibile una rinuncia dell'amministrazione all'accertamento dell'Iva, cosa che si verificherebbe come conseguenza dell'adesione alla procedura di emersione.

La Corte nella citata sentenza fa riferimento alla pronuncia della **Corte di Giustizia delle Comunità europee in causa C-132/06** resa a seguito della procedura d'infrazione aperta dalla Commissione europea contro l'Italia, ai sensi dell'art. 228 del Trattato CE, sugli articoli 8 e 9 della **legge n. 282 del 27 dicembre 2002** per contrasto con gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva comunitaria in materia di Iva nonché in contrasto con l'art. 10 del suddetto Trattato. La Corte di Giustizia ha precisato come ***ogni eccezione alla regola dell'effettiva applicazione e percezione dell'Iva***, si traduce da un lato, in un grave pregiudizio a scapito di imprese tanto italiane che di altri Stati membri, dall'altro in una grave lesione del principio di una "sana concorrenza" all'interno del mercato comune.

Se infatti gli Stati beneficiano di una certa discrezionalità nell'utilizzare i mezzi per garantire il rispetto degli obblighi a carico dei contribuenti, tale libertà incontra un limite nell'obbligo di garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie della Comunità e nella necessità di *"non creare differenze significative nel modo di trattare i contribuenti... sia all'interno di uno degli Stati che all'interno di tutti loro"*. Secondo la Corte di Cassazione, l'assoluta indisponibilità da parte degli Stati membri - affermata dai Giudici comunitari- di una puntuale applicazione della disciplina comunitaria in materia di Iva, comporta che anche misure di tenore diverso dal cosiddetto condono tombale incorrono in tale rigoroso divieto.

Il punto sta nel capire se lo scudo fiscale sia da considerare o meno un condono sull'Iva mascherato e quindi il principio espresso dalla Corte di Cassazione potrebbe essere estensibile anche per l'importo "scudato". Il giudizio di Bruxelles pesa sullo scudo....

6 - Cause ostative

Gli effetti derivanti dall'adesione allo scudo non si producono se, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, la violazione sia già constatata in capo al soggetto, o meglio siano già iniziate **ispezioni, verifiche, accessi** o altre attività di accertamento tributario o contributivo di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza. Ciò vale anche nel caso in cui siano stati inviati allo stesso contribuente, **questionari, inviti o richieste di informazioni** (di cui agli artt. 51, comma 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 e all'art.32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Quest'ultimi, affinché vi sia un effetto preclusivo alla regolarizzazione, devono essere stati notificati al contribuente in data anteriore alla sanatoria.

La perdita dei benefici derivanti dalla sanatoria si riferisce solo all'anno per il quale sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica ovvero sia iniziata un'attività di accertamento. Non si può beneficiare degli effetti dello scudo quando l'accertamento si riferisce ad attività che sono estranee alle operazioni di emersione o che pur essendo indicate nella dichiarazione, non sono detenute all'estero al 31 dicembre 2008.

A titolo informativo si precisa che la Commissione Trib. Reg. Lombardia Sez. xxx con la sentenza n. 56 del 18 Maggio 2009 in tema di contenzioso riguardante i precedenti scudi fiscali, ha stabilito che il processo verbale di constatazione per accertamenti di illeciti valutari elevato in dogana, si configura come un' attività prodromica all'accertamento tributario. Di conseguenza, sempre secondo la succitata sentenza, tale constatazione rientra tra le cause ostative allo scudo fiscale indicate nell'art. 14, comma 7, del D.L. 350/2001 convertito con modificazioni dalla l. n. 409/2001.

6.1 Novità introdotte dalla riforma

Con la nuova versione dello scudo restano ancora fuori dalla "protezione" i seguenti reati tributari: **emissione di fatture false**, **sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte**, **condotte di omesso versamento delle ritenute e dell'Iva** (per un ammontare superiore a 50.000 euro), **indebita compensazione, riciclaggio di proventi illeciti, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita**.

La sanatoria resta inapplicabile nel caso di procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto originario, cioè il 5 agosto 2009. Lo scudo rimane, altresì, inibito per i soggetti nei cui confronti alla data del 15 settembre 2009 risultavano già avviati atti istruttori, ovvero tali atti risultavano avviati anche in data successiva ma comunque prima della presentazione della dichiarazione riservata.

Lecce, 05 ottobre 2009