
L'adesione allo scudo fiscale blocca il sequestro dei beni

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 21 Agosto 2013

è illegittimo il sequestro dei conti bancari del contribuente che ha portato all'estero dei ricavi in nero ma che poi ha avviato la pratica di adesione allo scudo fiscale

L'istituto dello scudo fiscale continua ad essere oggetto di particolare attenzione da parte della giurisprudenza di legittimità. E' illegittimo il sequestro probatorio sui conti del contribuente che ha portato all'estero dei ricavi in nero e poi ha avviato la pratica di adesione allo scudo fiscale; è quanto affermato dalla Corte di Cassazione che, con la sentenza n.14089 del 26 marzo 2013, ha annullato la sentenza dei giudici del merito perché hanno fornito una generica ed elusiva spiegazione sulle obiezioni sollevate dal contribuente, in merito al citato sequestro.

Cenni sullo scudo fiscale

L'istituto dello scudo fiscale ha sempre avuto molti problemi applicativi nel nostro ordinamento giuridico ed è stato oggetto di diverse modifiche nel corso degli anni. L'ultima versione dello scudo fiscale contenuta nell'articolo 13-bis del D.L. 78/2009, consentiva al contribuente persona fisica, ente non commerciale, società semplice di far emergere, mediante rimpatrio o regolarizzazione, le attività finanziarie detenute all'estero, a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008, in violazione delle norme tributarie e di monitoraggio valutario contenute nel D.L. 28 giugno 1990, n. 167, attraverso il pagamento di una imposta straordinaria con aliquota pari al 5% correlata al valore delle suddette attività; pagamento al quale sarebbe seguita una serie di benefici di rilevante importanza.

Con la novità contenuta nell'articolo 13-bis, del decreto legge n.78/2009 (cd. Tremonti-ter), convertito con modifiche in legge 102/2009, il legislatore aveva reintrodotta la norma in commento

prevedeva un'imposta straordinaria sulle attività finanziarie patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato senza l'osservanza di quanto disposto dal decreto legge 28 giugno 1990, n.167, a condizione che, fossero detenute almeno al 31 dicembre 2008 e venissero rimpatriate (ovvero ove consentito, regolarizzate) a partire dal 15 settembre 2009 e fino al 15 aprile 2010.

In analogia al passato, come indicato dalla circolare 85/E del 1° ottobre 2001 dell'Agenzia delle Entrate erano, quindi, interessate allo scudo fiscale-ter:

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

Le violazioni al monitoraggio fiscale e il quadro RW di Unico

L'accesso allo scudo fiscale era consentito unicamente nell'ipotesi in cui il contribuente avesse violato le disposizioni di cui al D.L. n. 167/1990 ovvero quelle dell'art. 3 del D.Lgs. n. 195 del 19 novembre 2008.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/E del 10 ottobre 2009 ha proposto un'analisi prendendo spunto da quella che è stata l'interpretazione consolidata in materia. È evidente che, a tali fini, il caso più ricorrente è quello degli immobili detenuti all'estero in relazione ai quali, fatto salvo l'obbligo di indicazione a prescindere dallo Stato in caso di locazione a terzi, rispetto agli adempimenti correlati al quadro RW, la differenza era da ritrovarsi nel regime di tassazione esistente nello Stato estero. Alcuni Stati, tra cui la Francia, non assoggettano a tassazione ai fini delle imposte sui redditi l'immobile detenuto a disposizione cosicché lo stesso non doveva confluire nel quadro RW in quanto non suscettibile di produrre reddito imponibile in Italia. La circolare, sul punto, afferma che le violazioni al monitoraggio fiscale potrebbero essersi verificate in precedenza all'atto del trasferimento delle somme all'estero e finalizzate all'acquisto. Si deve ritenere che l'Amministrazione finanziaria abbia voluto implicitamente confermare una tesi esposta nella circolare n.54/E del 19 giugno 2002 (documento peraltro richiamato tra quelli ancora validi nell'interpretazione delle norme in materia di scudo fiscale) nella quale, riferendosi alla detenzione di un immobile a disposizione in Francia, era stato affermato che non sussisteva l'obbligo di compilazione del quadro RW, sezioni II e III, in quanto la parte del quadro destinata alla evidenziazione dei trasferimenti era da ricollegarsi alla indicazione dell'investimento.

A diverse conclusioni, ovviamente, si può giungere nel caso in cui il trasferimento della provvista per l'acquisto dell'immobile corrisponda (ad esempio in caso di deposito della stessa su un conto corrente) alla detenzione di una attività finanziaria. In tale ipotesi sussistevano gli obblighi di compilazione del quadro RW nelle sezioni II e III. Ovvero ancora, l'obbligo in questione doveva essere osservato nel caso in cui all'estero l'immobile fosse comunque soggetto a tassazione ai fini delle imposte sui redditi.

La vera novità illustrata dall'Agenzia con la circolare n.43/E in relazione agli obblighi di monitoraggio riguardava gli adempimenti che dovevano essere rispettati a partire dal 2009 (e quindi in UNICO 2010), limitatamente ai contribuenti che non accedono allo scudo fiscale per i quali la compilazione del quadro RW, per tale periodo di imposta, era espressamente esclusa. Si afferma, infatti, che si rende necessaria una revisione della modalità di lettura dell'art. 4 del D.L. n. 167/1990 e, dunque, a partire dal periodo di imposta 2009, tutti gli investimenti detenuti all'estero, anche se non suscettibili di produrre reddito imponibile in Italia, andavano evidenziati in dichiarazione. Peraltro, tale indicazione consente di evitare la previsione di cui all'art. 12 del D.L. n. 78/2009, in materia di presunzione di fruttuosità dell'investimento estero.

La posizione dell’Agenzia delle Entrate appare del tutto condivisibile in quanto il fatto di detenere all’estero un immobile (o altra attività patrimoniale) non esclude, in linea di principio, la possibilità che in un diverso momento quello stesso immobile sia concesso in locazione ovvero possa essere ceduto all’interno dell’arco temporale quinquennale, elemento che genera l’applicazione delle disposizioni di cui all’art. 67 del DPR 917/86 .

Rimpatrio e regolarizzazione: quali differenze

L’articolo 13-bis, comma 3, del citato decreto legge 78/2009 prevede che la regolarizzazione o il rimpatrio si perfezionassero con il pagamento dell’imposta straordinaria; si ritiene utile evidenziare le differenze tra questi due importanti istituti:

a) rimpatrio: trattasi di somme di denaro e le altre attività finanziarie, tra le quali le azioni, quotate e non quotate, le quote di società ancorché non rappresentate da titoli, i titoli obbligazionari, i certificati di massa, le quote di partecipazione a organismi di investimento collettivo, indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente (detenuti all'estero, in qualsiasi paese europeo ed extraeuropeo, alla data di entrata in vigore del decreto legge), per le quali era disposto dal contribuente il trasferimento in Italia. A tal fine, rilevano anche le attività finanziarie e il denaro detenuti presso le filiali estere di banche o di altri intermediari residenti in Italia.

La circolare n. 85 del 2001 dell’Agenzia delle Entrate ha precisato che la sanatoria era ammessa non soltanto nel caso di possesso diretto delle attività da parte del contribuente, ma anche nel caso in cui le predette attività fossero intestate a società fiduciarie o possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona;

b) regolarizzazione: può riguardare non soltanto il denaro e le predette attività finanziarie, ma anche investimenti di diversa natura, nonché altre attività, quindi: gli immobili, le quote di diritti reali, le cosiddette «multiproprietà», gli oggetti preziosi, le opere d'arte, detenuti all'estero.

Il caso

La vicenda analizzata dai giudici di legittimità riguarda un contribuente che era stato accusato di aver violato l'art. 4 del D.Lgs. 74/00 (dichiarazione infedele), per avere, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, indicato nelle dichiarazioni annuali dell'anno 2007, relative a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ed avere dato disposizioni per il trasferimento all'estero di 7.000.000 di euro.

In materia di dichiarazione infedele l'articolo 4, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, prevede che deve essere 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 euro cinquantamila;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.

Nel caso in esame il Pubblico Ministero, nell'ambito delle indagini per tale ipotesi di reato, ha disposto con ordinanza il sequestro probatorio che ha portato alla requisizione di vario materiale documentale e cartaceo del contribuente.

Il decreto, impugnato dinanzi al Tribunale per il Riesame, da parte del contribuente, è stato confermato; avverso tale conferma quest'ultimo è ricorso in Cassazione.

Il ricorrente sostiene di aver prodotto dinanzi al Tribunale per il Riesame la documentazione nella quale è fornita la concreta prova che aveva dato corso alla procedura prevista dall'art. 13 bis D.L. n.78/2009; la conseguenza di tale prova è che *“nei suoi confronti si avrebbe dovuto dare luogo ad una declaratoria di improcedibilità dell'azione penale, ex art. 4 D.Lgs. 74/00”*.

Per converso i giudici del Tribunale del Riesame hanno ritenuto che ai sensi del citato articolo 13 bis, solo il reale pagamento dell'imposta determina l'effetto estintivo invocato.

Il contribuente afferma che le dichiarazioni riservate rilasciate dagli intermediari (nelle quali si indica l'ammontare della somma rimpatriata) sono l'unico documento idoneo a dimostrare l'operazione perché,

secondo le disposizioni impartite dalla legge, il versamento sarebbe dovuto avvenire tramite intermediari abilitati (istituti bancari, società fiduciarie, ecc.). Negare ciò, significa vanificare anche gli effetti premiali che discendono dalla regolarizzazione oltre a rappresentare un'errata applicazione della norma.

L'analisi della Cassazione e le conclusioni

I giudici di legittimità ritengono sia corretto quanto affermato dal Tribunale per il Riesame nella parte in cui si afferma che esiste pertinenzialità fra quanto sequestrato, ed il reato ipotizzato sul rilievo che è da considerare chiaro il fatto che la documentazione attinente a depositi bancari dell'indagato sia “*strettamente connessa e necessaria alla prova del reato in contestazione commesso mediante occultamento, tramite giroconti bancari da conti esteri su conti esteri, di proventi percepiti in nero*”.

La motivazione fornita dal Tribunale per il Riesame risulta, invece, piuttosto generica ed elusiva delle puntuali obiezioni difensive nella parte in cui marginalmente è affrontato il tema del rientro dei capitali illecitamente esportati, tramite la normativa denominata "*scudo fiscale*".

Per i giudici di legittimità, la semplice considerazione secondo cui “*solo l'effettivo pagamento dell'imposta determina l'effetto invocato*” risulta evasiva a fronte delle obiezioni qui sollevate circa le modalità probatorie previste per il rientro dei capitali e, soprattutto, a “*fronte del rilievo che così interpretando la L. n. 102/09, si rischia di vanificarne gli effetti liberatori che le sono propri*”.

Per i giudici di legittimità, il provvedimento impugnato da parte del ricorrente deve essere annullato con rinvio al Tribunale, perché provveda a nuovo esame, alla luce dei rilievi sopra sollevati.

19 agosto 2013

Federico Gavioli