

GLI EFFETTI DELLO SCUDO FISCALE (seconda parte)

a cura Prof. Gianfranco Ferranti
responsabile dipartimento scienze tributarie
Scuola Superiore Economia e Finanze

[per collegarti direttamente alla prima parte CLICCA QUI](#)

.....

4. Il valore fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi

Tra gli effetti prodotti dal pagamento dell'imposta vi è anche quello del riconoscimento quale costo fiscalmente rilevante, in mancanza della dichiarazione di acquisto, dell'importo indicato nella dichiarazione riservata.

Si ricorda che inizialmente l'Agenzia delle entrate aveva affermato, nella Circolare n. 85/E del 2001¹, che, ai fini dell'indicazione dell'ammontare delle attività finanziarie, il contribuente non era tenuto ad adottare criteri specifici di valorizzazione, fermo restando che gli effetti previsti in conseguenza della emersione delle disponibilità detenute all'estero erano limitati agli importi indicati nelle dichiarazioni riservate. Il contribuente poteva, ad esempio, indicare l'importo corrispondente al valore corrente delle attività ovvero al costo di acquisto delle stesse o a valori intermedi. Però i valori assegnati alle attività non rilevavano ai fini della tassazione dei redditi del capitale e dei redditi diversi eventualmente realizzati dal contribuente dopo avere effettuato le operazioni di emersione, con riferimento ai quali si sarebbero dovuti applicare "gli ordinari criteri di determinazione dei redditi stabiliti dal TUIR e, per quanto riguarda le attività di natura finanziaria, anche dal decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461". Quindi i contribuenti potevano adottare valori sia inferiori sia superiori al costo, ferma rimanendo, ovviamente, in questo secondo caso, la impossibilità di eccedere l'effettivo limite del valore normale.

In relazione a tale interpretazione dell'Agenzia erano, però, sorte alcune perplessità² in ordine alla possibilità di assumere i valori correnti dei titoli indicati nella dichiarazione di emersione - ove superiori ai relativi costi - anche come parametro di riferimento per la misurazione delle successive vicende reddituali dei titoli stessi. Ciò perché il rinvio della detta Circolare agli ordinari criteri di determinazione dei redditi previsti dal T.U.I.R. non appariva risolutivo, in quanto

¹ Circolare 1° ottobre 2001, n. 85/E, par. 7.

² Cfr. Circolare Assonime 18 dicembre 2001, n. 60, par. 3.3.

tra tali criteri rientrava anche quello³ in base al quale, per la determinazione delle plusvalenze, occorre fare riferimento alla differenza tra il corrispettivo percepito e “il costo od il valore di acquisto assoggettato a tassazione (...)”. Si poneva, pertanto, il dubbio se l'emersione delle attività al loro maggior valore normale realizzasse una ipotesi di “valore di acquisto assoggettato a tassazione”.

Tale problematica aveva trovato soluzione normativa con l'inserimento, nell'art. 14, comma 5-bis, del D.L. n. 350/2001, della disposizione in base alla quale, relativamente alle attività finanziarie oggetto di rimpatrio diverse dal denaro, gli interessati “considerano quale costo fiscalmente riconosciuto a tutti gli effetti, in mancanza della dichiarazione di acquisto, l'importo risultante da apposita dichiarazione sostitutiva di cui all'art. 6, comma 3, del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, ovvero quello indicato nella dichiarazione riservata”. In quest'ultimo caso gli interessati devono comunicare all'intermediario la ripartizione dell'importo complessivo indicato nella dichiarazione riservata fra le diverse specie delle dette attività.

Poiché, a norma dell'art. 13-bis, comma 5, del D.L. n. 78/2009, il rimpatrio opera con le stesse modalità, in quanto applicabili, previste, tra gli altri, dal detto art. 14 del D.L. n. 350/2001, la richiamata disposizione resta ancora valida e può farsi riferimento ai chiarimenti già forniti al riguardo dall'Agenzia delle entrate e dall'Assonime.

Nella Circolare n. 99/E del 2001⁴ l'Agenzia delle entrate aveva provveduto a rettificare le istruzioni fornite nella precedente Circolare n. 85/E, precisando che potevano essere anche derogati gli ordinari criteri di determinazione dei redditi stabiliti dal T.U.I.R., in quanto il contribuente poteva assumere alternativamente, quale costo fiscalmente rilevante, il costo di acquisto, come risultante dalla relativa documentazione, ovvero, in mancanza della documentazione di acquisto:

- ✓ il valore fornito all'intermediario mediante un'apposita dichiarazione sostitutiva resa ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 461/1997;
- ✓ l'importo dichiarato nella dichiarazione riservata.

Con riferimento all'indicazione del valore mediante la detta dichiarazione sostitutiva, l'Agenzia aveva ritenuto che non si potesse superare il valore determinato sulla base dei criteri generali stabiliti dall'art. 9 del T.U.I.R. Aveva, inoltre, ricordato, per ovvie ragioni di cautela fiscale, che:

- ✓ ai sensi dell'art. 485, comma 1, c.p., è considerata reato la falsità materiale in scrittura privata in caso di divergenza fra autore apparente e autore reale del documento o quando questo sia stato alterato dopo la sua formazione;
- ✓ l'Amministrazione finanziaria può disconoscere i vantaggi tributari conseguiti per effetto di operazioni, incluse le valutazioni, aventi ad oggetto i beni o i rapporti di cui all'attuale art. 67, comma 1, lett. da c) a c-quinquies), del T.U.I.R., ai sensi dell'art. 37-bis, commi 2 e 3, lett. f), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

³ Contenuto nell'attuale art. 68, comma 6, del T.U.I.R.

⁴ Circolare 4 dicembre 2001, n. 99/E, par. 2.1.2.

Le richiamate istruzioni contenute nella Circolare n. 99/E del 2001⁵ sono state confermate dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 43/E del 2009.

Appare importante sottolineare che il ricorso al valore risultante dalla dichiarazione sostitutiva o all'importo indicato nella dichiarazione riservata è possibile esclusivamente nel caso in cui manchi la documentazione del costo di acquisto. Tale principio è stato chiaramente ribadito dall'Agenzia nella citata circolare n. 43/E⁶. Si ritiene che l'Agenzia delle entrate possa "rintracciare" tale documentazione qualora il contribuente ne dichiari l'assenza.

L'Agenzia ha, altresì, precisato che, per le attività diverse da quelle finanziarie, è necessario che il valore del bene da indicare nella dichiarazione riservata sia "quello compreso tra il costo di acquisto documentato e quello risultante da un'apposita perizia di stima".

Per la determinazione dei redditi diversi derivanti dalle stesse attività diverse da quelle finanziarie rimpatriate si rendono applicabili gli ordinari criteri stabiliti dal TUIR, non potendosi applicare la disposizione speciale di cui all'art. 14, comma 5-bis, del DL n. 350 del 2001.

Naturalmente, nel caso in cui le attività emerse consistano nel denaro (da indicare nel rigo A1 della dichiarazione sostitutiva) si deve tenere esclusivamente conto del valore nominale. Si ricorda che il denaro potrebbe anche derivare dalla cessione di precedenti investimenti non rimpatriabili o dal realizzo di strumenti finanziari soggetti a ritenuta di acconto.

Nelle istruzioni al modello di dichiarazione riservata utilizzato in occasione della precedente versione dello "scudo" l'Agenzia aveva precisato che il contribuente, qualora avesse assunto, ai fini delle successive vicende reddituali dei beni oggetto di emersione, l'importo indicato nella dichiarazione riservata, avrebbe dovuto segnalare tale scelta attraverso la barratura di una apposita casella e l'allegazione alla dichiarazione di una comunicazione sottoscritta nella quale dovevano essere riportati i valori risultanti dalla ripartizione dell'importo complessivo indicato nella dichiarazione medesima fra le diverse specie delle predette attività.

Istruzioni analoghe sono state fornite ai fini della compilazione della nuova dichiarazione riservata il cui modello è stato approvato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 settembre 2009, nella quale è stata inserita la richiamata casella con accanto la dizione "Comunicazione agli intermediari ex art. 14, comma 5-bis, del D.L. n. 350/2001 (facoltà di considerare il valore dichiarato delle attività finanziarie quale costo fiscalmente riconosciuto)".

In tali istruzioni è stato precisato che una copia delle comunicazioni previste dall'art. 14, commi 5-bis e 8, del D.L. n. 350/2001, debitamente datata e sottoscritta dall'intermediario, deve essere rilasciata al dichiarante.

⁵ Le istruzioni contenute in questa Circolare sono state ritenute dall'Agenzia applicabili anche ai fini della attuale versione dello "scudo".

⁶ In particolare nel paragrafo 12.

Qualora il contribuente non assuma quale costo fiscalmente riconosciuto l'importo indicato nella dichiarazione riservata si determina una sorta di "doppio binario" tra il valore indicato nella detta dichiarazione (sul quale va applicata l'imposta straordinaria e che costituisce il limite entro il quale opera la copertura dello scudo) e il detto costo fiscalmente riconosciuto, rilevante ai fini della determinazione dei futuri redditi.

Il valore indicato nella dichiarazione riservata può risultare inferiore o superiore non soltanto all'ammontare delle somme o valori illecitamente costituiti all'estero ma anche al valore corrente al 31 dicembre 2008, in quanto i titoli posseduti a tale data potrebbero essere stati acquistati (ad un prezzo superiore all'attuale valore corrente) con i proventi della cessione plusvalente di un titolo acquistato in precedenza. In tal caso la copertura dello scudo dovrebbe operare anche in relazione alla omessa dichiarazione della plusvalenza e all'omessa compilazione del quadro RW.

Se le attività (quali, ad esempio, dei titoli) possedute al 31 dicembre 2008 sono cedute nell'arco temporale compreso tra il 1° gennaio 2009 e la data in cui avviene l'emersione, sembra possibile indicare il costo, se documentato, nella dichiarazione riservata e comunicare, invece, all'intermediario, quale costo fiscalmente rilevante, quello dei titoli acquistati nel 2009. L'eventuale minusvalenza realizzata dovrebbe essere deducibile ai fini reddituali; se il corrispettivo percepito è superiore al costo si potrà optare per la tassazione della plusvalenza con il metodo analitico o con quello forfetario, comunicando all'intermediario, quale costo fiscalmente riconosciuto, quello dei titoli acquistati nel 2009. Appare, anche in tal caso, opportuno l'intervento di chiarimenti ufficiali.

Con riguardo alla precedente versione dello "scudo" l'Assonime⁷ aveva osservato che il contribuente che avesse, invece, adottato, in sede di rimpatrio, un valore corrente inferiore a quello di costo e avesse, quindi, interesse, ai fini in esame, a fare riferimento a quest'ultimo, sarebbe stato "libero di compiere anche questa scelta, astenendosi nella dichiarazione riservata dal porre in essere gli anzidetti adempimenti".

La stessa Associazione aveva, altresì, rilevato che nella Circolare n. 99/E del 2001 la precisazione secondo la quale il valore corrente non poteva comunque "superare il valore determinato sulla base dei criteri generali stabiliti dall'art. 9 del T.U.I.R." era stata riferita alla dichiarazione sostitutiva di cui all'art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 461/1997, relativa alla indicazione dei costi di acquisto, e non alla dichiarazione riservata. Secondo l'Assonime questa precisazione dovrebbe, però, ritenersi "frutto di una svista, posto che anche volendo ipotizzare che in questo modo l'Agenzia abbia inteso porre un limite ai costi di acquisto non documentati, a maggior ragione il medesimo limite dovrebbe valere per i valori correnti indicati nella dichiarazione riservata".

⁷ Nella citata Circolare n. 60 del 2001, par. 3.3., nota 4.

Anche nella circolare n. 43 del 2009 il riferimento al valore normale di cui all'art. 9 del TUIR è stato operato soltanto a proposito della dichiarazione sostitutiva e non di quella riservata, senza tenere, evidentemente, conto delle osservazioni formulate dall'Assonime, che appaiono condivisibili.

L'Agenzia non ha precisato la data alla quale va fatto riferimento ai fini della determinazione del valore normale delle attività. Al riguardo sembrerebbe che, in mancanza della documentazione dell'acquisto e, quindi, di certezze in merito alla data in cui quest'ultimo è avvenuto, si debba fare riferimento alla data del 31 dicembre 2008, cioè al termine ultimo entro il quale devono risultare detenute le attività finanziarie e patrimoniali. Appare comunque opportuno l'intervento di chiarimenti ufficiali al riguardo.

L'Agenzia delle entrate aveva, altresì, ribadito, nella Circolare n. 9/E del 2002⁸, che:

✓ la possibilità di utilizzare come costo fiscalmente riconosciuto delle attività rimpatriate l'importo risultante dalla dichiarazione riservata è concessa soltanto in mancanza della documentazione di acquisto. Tale precisazione è stata confermata dall'Agenzia nella circolare n. 43 del 2009;

✓ l'importo indicato nella dichiarazione riservata può essere utilizzato in tutti i casi in cui le norme danno rilevanza al costo dell'attività finanziaria ai fini della determinazione di un reddito e, quindi, ai fini, oltre che della determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria, anche di quella dei redditi di capitale. Questa precisazione è stata anch'essa confermata dall'Agenzia. Va, però, tenuto presente che per taluni redditi di capitale relativi ad attività finanziarie estere rimpatriate non vige il regime della riservatezza, trattandosi di proventi che vanno indicati nella dichiarazione dei redditi (quali, ad esempio, i proventi dei fondi comuni non armonizzati o dei dividendi relativi a partecipazioni in soggetti non residenti);

✓ per le attività diverse da quelle finanziarie non è necessaria alcuna certificazione da parte degli intermediari esteri, anche se le attività sono detenute in cassette di sicurezza. Nella circolare n. 43/E del 2009 è stato ribadito che è necessario, al fine di rendere attendibile il valore delle attività "in mancanza della documentazione attestante il costo di acquisto", che il valore indicato direttamente dal contribuente nella dichiarazione di emersione "sia comprovato da una perizia di stima – che deve essere conservata a cura del contribuente ma non obbligatoriamente allegata alla dichiarazione riservata". La detta allegazione appare, quindi, possibile, anche se la stessa non può essere segnalata nel modello di dichiarazione riservata. E' stato in tal modo confermato quanto già affermato nella risoluzione 27 febbraio 2002, n. 57/E⁹.

L'Agenzia ha, poi, confermato, nella circolare n. 43 del 2009, le precisazioni già fornite nella precedente Circolare n. 24/E del 2002¹⁰, in base alle quali:

⁸ Circolare 30 gennaio 2002, n. 9/E, punti 1.4., 1.5. e 1.32.

⁹ In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

¹⁰ Circolare 13 marzo 2002, n. 24/E, par. 8.

- ✓ il regime della riservatezza si estende, fino a concorrenza dell'importo indicato nella dichiarazione riservata, anche alle attività finanziarie acquisite dall'interessato con l'utilizzo del denaro rimpatriato o dall'alienazione delle attività rimpatriate ovvero anche tramite operazioni di permuta dei titoli rimpatriati. Ai fini dell'attribuzione del costo fiscalmente riconosciuto, le attività finanziarie in tal modo acquisite devono essere valorizzate secondo i criteri ordinariamente applicabili alle partecipazioni, titoli e agli altri strumenti finanziari suscettibili di produrre redditi diversi di natura finanziaria;
- ✓ il regime della riservatezza è applicabile anche ai redditi di capitale e alle plusvalenze derivanti dal denaro e dalle attività finanziarie rimpatriate realizzati anche successivamente al perfezionamento dell'operazione di emersione, a condizione si tratti di redditi assoggettati a tassazione definitiva (ritenute alla fonte a titolo d'imposta o imposta sostitutiva) da parte dell'intermediario depositario. L'Agenzia non ha, invece, ripetuto, nella circolare n. 43 del 2009, la precisazione, contenuta nella Circolare n. 24/E del 2002, secondo la quale, qualora il contribuente, ai fini della determinazione dei redditi diversi di natura finanziaria realizzati dopo aver effettuato il rimpatrio, si avvalga del costo di acquisto risultante dalla relativa documentazione e quest'ultimo sia di importo superiore a quanto indicato nella dichiarazione riservata, il regime della riservatezza si estende all'intero ammontare del corrispettivo percepito, sempreché la plusvalenza sia assoggettata a tassazione a cura dell'intermediario abilitato ai sensi degli artt. 6 e 7 del citato D.Lgs. n. 461/1997. Va, però, tenuto presente che la Circolare n. 24/E del 2002 è stata inserita tra quelle i cui chiarimenti, "ove compatibili", risultano ancora applicabili. Appare, comunque, opportuno che l'Agenzia chiarisca il significato da attribuire all'omissione del solo chiarimento da ultimo riportato;
- ✓ qualora le attività rimpatriate vengano immesse in un rapporto per il quale si è optato per il regime del risparmio gestito di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 461/1997, rimane ferma la disciplina di carattere generale contenuta nel comma 7 del medesimo articolo, in base alla quale il conferimento di strumenti finanziari nella gestione si considera cessione a titolo oneroso e comporta l'obbligo, in capo all'intermediario, di procedere alla determinazione delle eventuali plusvalenze derivanti dalla differenza tra il costo d'acquisto e il valore di conferimento determinato secondo i criteri stabiliti nel regolamento di gestione¹¹. Quindi, ove ne derivi una plusvalenza, l'intermediario è tenuto ad applicare il prelievo sulla base dell'art. 6, commi 5, 6 e 9, del medesimo decreto legislativo. L'Agenzia ha, pertanto, ritenuto che anche qualora siano conferiti in gestione strumenti finanziari rimpatriati e sia esercitata l'opzione di cui all'art. 14, comma 5-bis, al fine di considerare il valore indicato nella dichiarazione riservata quale costo fiscalmente riconosciuto, la valorizzazione degli strumenti medesimi deve essere effettuata secondo i criteri indicati nel detto regolamento e l'intermediario dovrà procedere, in caso di differenza tra il valore risultante dall'applicazione di tali criteri e quello

¹¹ Nella Circolare n. 24/E del 2002 era stato fatto, invece, riferimento ai "criteri Consob".

indicato nella dichiarazione riservata, alla rilevazione della eventuale plusvalenza e all'applicazione del prelievo. In caso di minusvalenza, questa non potrà in alcun caso essere computata in diminuzione del risultato della gestione.

Le richiamate affermazioni contenute nei menzionati documenti di prassi sono sempre riferite alle attività finanziarie e non agli altri beni quali gli immobili. È stato, al riguardo, rilevato¹² che anche per gli immobili dovrebbe essere considerato quale costo fiscalmente riconosciuto il valore superiore al costo storico eventualmente indicato nella dichiarazione riservata, purché non superiore al valore normale. A supporto di tale conclusione è stato ricordato che l'Agenzia ha consigliato, nella Circolare n. 9/E del 2002, di redigere una perizia di stima del valore degli immobili.

E' stato, altresì, osservato¹³ che l'emersione delle attività detenute all'estero può, quindi, avere effetti rilevanti in termini di riduzione del carico impositivo derivante dalla successiva cessione delle attività regolarizzate. In presenza, in particolare, di attività il cui valore corrente è superiore al costo di acquisto, "con l'indicazione nella dichiarazione riservata del valore normale dell'attività, si effettua di fatto la rivalutazione di tale attività a un costo del 5% dell'importo dichiarato". La norma si presta, in pratica, ad operazioni di pianificazione fiscale dei *capital gains* da assoggettare successivamente ad imposizione, in quanto, "in mancanza di documentazione comprovante i prezzi di carico, la scelta opzionale tra valore dichiarato e valore 'autocertificato' potrà essere determinata solo da ragioni di convenienza economica"¹⁴.

In sede di conversione in legge del D.L. n. 103/2009 è stato previsto che possono effettuare il rimpatrio o la regolarizzazione anche le imprese estere controllate o collegate di cui agli artt. 167 e 168 del T.U.I.R.; in tal caso gli effetti del rimpatrio o della regolarizzazione si producono anche in capo ai partecipanti nei limiti degli importi delle attività rimpatriate ovvero regolarizzate. Negli stessi limiti non trovano applicazione le disposizioni di cui agli artt. 167 e 168 del T.U.I.R. con riferimento ai redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato nei periodi d'imposta chiusi alla data del 31 dicembre 2008.

Era stato, al riguardo, osservato¹⁵ che tale previsione normativa avrebbe potuto essere interpretata nel senso che la società CFC presenta la dichiarazione e corrisponde l'imposta, mentre gli effetti dello scudo si producono in capo ai soci residenti in Italia nei limiti degli importi delle attività emerse. Tale interpretazione è stata confermata dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 43 del 2009, nella quale è stato anche precisato che la norma fa esclusivo riferimento alle imprese

¹² Da E. Vial, Alcune riflessioni sulle problematiche connesse alla regolarizzazione degli immobili all'estero attraverso lo "scudo fiscale", in *Il Fisco*, n. 14/2002, pag. 2047.

¹³ Da P. Ceppellini e R. Lugano, *Scudo fiscale con rivalutazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 agosto 2009, pag. 23.

¹⁴ Così A. Monti, Rientro e regolarizzazione dei capitali detenuti irregolarmente all'estero, in *Corr. Trib.*, n. 14/2002, pag. 1234.

¹⁵ Da G. Barbagelata e M. Piazza, *Lo scudo ripara la controllate fuori dei confini*, in *Il Sole 24 Ore*, 26 settembre 2009, pag. 31.

estere in cui il soggetto che detiene il controllo o il collegamento rientri tra quelli interessati dalla normativa contenuta nel decreto legge n. 167 del 1990, in quanto è su tale soggetto che si producono gli effetti dell'emersione effettuata dalla CFC. La fattispecie in esame va, pertanto, configurata come un'ipotesi di interposizione nella quale - a differenza delle analoghe fattispecie ordinariamente considerate, in cui

l'emersione è consentita all'interponente quale effettivo possessore delle attività - l'accesso allo scudo fiscale è previsto in capo al soggetto interposto (CFC), fermo restando la produzione dei relativi effetti in capo all'interponente che ha il reale "dominio" delle attività oggetto di emersione da parte della CFC.

L'Agenzia dovrà chiarire se, in caso di successivo scioglimento della società, la relativa liquidazione risulti fiscalmente neutrale per i soci (che possono valorizzare le attività "scudate" dalla CFC in base al valore risultante dalla dichiarazione riservata, in assenza della documentazione di acquisto), senza, quindi, richiedere complesse operazioni di riorganizzazione, quali fusioni transnazionali o trasferimenti di sede.

Si ricorda, infine, che l'Agenzia ha precisato che gli intermediari non sono obbligati a verificare i criteri utilizzati dal soggetto interessato per valorizzare le attività risultanti dalla dichiarazione riservata.

5. Gli effetti del rimpatrio e della regolarizzazione ai fini dell'accertamento

Uno degli aspetti più rilevanti e decisivi ai fini della scelta di optare per l'applicazione del cosiddetto "scudo fiscale" è senz'altro rappresentato dagli effetti che lo stesso produce ai fini della successiva attività di controllo e di accertamento da parte degli uffici dell'Agenzia delle entrate.

Nel comma 4 del detto art. 13-bis è stabilito che l'effettivo pagamento dell'imposta produce gli effetti di cui, tra gli altri, all'art. 14 del DL n. 350 del 2001¹⁶, nel quale era stato, tra l'altro, previsto che il rimpatrio¹⁷ delle attività finanziarie:

- preclude, 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, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio;
- estingue le sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali e quelle previste dall'art. 5 del DL n. 167 del 1990, relativamente alle disponibilità finanziarie dichiarate.

Ai fini penali era stato originariamente stabilito, nel secondo periodo del detto comma 4, che restavano esclusi dal campo di applicazione dell'art. 13-bis i reati, ad eccezione di quelli di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione di cui

¹⁶ DL 25 settembre 2001, n. 350, convertito dalla legge 23 novembre 2001, n. 409.

¹⁷ Gli effetti della regolarizzazione coincidono sostanzialmente con quelli del rimpatrio, per effetto del rinvio operato dagli articoli 15, comma 1, e 16, comma 1, dello stesso DL n. 350 del 2001.

agli articoli 4 e 5 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. In sede di conversione in legge del DL n. 103 del 2009¹⁸ è stato, però, approvato un emendamento¹⁹ che ha, tra l'altro, sostituito il detto secondo periodo, prevedendo che, per assicurare l'efficacia degli effetti dello scudo, l'effettivo pagamento dell'imposta comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, l'applicazione della disposizione di cui al già vigente art. 8, comma 6, lettera c), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, emanata con riferimento all'ultimo "condono fiscale". La non punibilità è stata, quindi, estesa, oltre che ai detti reati di infedele e omessa dichiarazione, anche a quelli, di carattere tributario, riguardanti la dichiarazione fraudolenta a causa dell'inserimento di fatture false e di altri artifici, nonché l'occultamento e la distruzione delle scritture contabili e quelli di carattere comune e societario, commessi per eseguire o occultare i reati tributari o per conseguirne il profitto (falsità materiale e ideologica, soppressione, distruzione o occultamento di atti e documenti, falso in bilancio ecc.). Resteranno, invece, punibili i reati di emissione di fatture false, di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA.

Il legislatore si è, altresì, preoccupato di escludere, nel precedente comma 3 dello stesso articolo, eventuali effetti di auto-denuncia derivanti dalla presentazione delle dichiarazioni riservate, stabilendo che il rimpatrio e la regolarizzazione, che si perfezionano con il pagamento dell'imposta, "non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria civile, amministrativa ovvero tributaria²⁰, in via autonoma o addizionale, con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presenta decreto" né comportano l'obbligo di segnalazione, di cui all'art. 41 del D. Lgs. n. 231 del 2007, in materia di antiriciclaggio, relativamente alle operazioni per le quali si ottengono gli effetti di non punibilità ai fini penali.

Nella circolare n. 43/E del 2009 è stato affermato che, ai soli fini tributari, tale divieto vale con riferimento non solo ai procedimenti direttamente riferibili al contribuente che ha effettuato le operazioni di emersione, ma anche a quelli concernenti soggetti riconducibili al contribuente stesso in qualità di *dominus*. Pertanto, ad esempio, le operazioni di rimpatrio o di regolarizzazione effettuate dal *dominus* di una società di capitali non possono essere utilizzate ai fini dell'avvio o nell'ambito di un'attività di controllo fiscale nei confronti della medesima società. Allo stesso modo le operazioni di emersione non determinano accertamenti nei confronti dei soggetti interposti attraverso i quali il contribuente ha detenuto all'estero le attività rimpatriate o regolarizzate.

¹⁸ DL 3 agosto 2009, n. 103, attualmente in corso di conversione in legge.

¹⁹ Presentato dal senatore Salvo Fleres.

²⁰ Dovrebbero, pertanto, risultare comprese, ad esempio, contestazioni quali quelle relative a procedimenti di separazione o di divorzio.

Si tratta, in definitiva, di una disposizione che non agisce sul piano degli effetti dell'emersione ma che mira ad evitare che lo scudo possa essere utilizzato a sfavore del contribuente ai fini dell'accertamento di violazioni tributarie per le quali non valgono gli effetti dello scudo stesso.

Si ricorda, inoltre, che, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nel comunicato stampa del 22 settembre 2009, per i soggetti nei cui confronti risulti già avviata, alla data del 15 settembre 2009 o anche successivamente ma comunque prima della presentazione della dichiarazione riservata, l'attività ispettiva e di controllo resta inibita la possibilità di avvalersi della procedura di emersione in esame. Si tratta, in particolare, dei casi in cui sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario o contributivo o sono emanati avvisi di accertamento o di rettifica o atti di contestazione di violazioni tributarie, compresi gli inviti, i questionari e le richieste. Non costituisce, invece, causa ostativa alla produzione degli effetti dell'emersione la comunicazione derivante dalla liquidazione delle imposte ai sensi dell'art. 36-bis del DPR n. 600 del 1973.

L'art. 14, comma 1, lettera a), del DL n. 350 del 2001 stabilisce che in caso di utilizzo dello scudo fiscale è precluso, 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, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio.

L'Agenzia ha ribadito che l'inibizione degli accertamenti vale sia per le attività esportate dall'Italia che per quelle comunque costituite direttamente al di fuori del territorio dello Stato, a fronte, ad esempio, del conseguimento di un reddito erogato all'estero²¹.

5.1. I periodi interessati

Con riguardo a tale previsione nella circolare n. 43/E del 2009 è stato innanzitutto chiarito che i periodi d'imposta per i quali è inibito ogni accertamento tributario e contributivo sono quelli "che hanno termine al 31 dicembre 2008" e che, in ogni caso, la preclusione si riferisce a presupposti verificatisi fino a tale data. Non è stata, quindi, seguita la tesi²² secondo la quale la protezione dagli accertamenti avrebbe potuto riguardare anche il periodo tra il 1° gennaio e il 5 agosto 2009 (data di entrata in vigore del DL n. 78), analogamente a quanto affermato in passato nelle circolari n. 85/E del 1° ottobre 2001 e n. 9/E del 30 gennaio 2002. In precedenza l'emersione si riferiva, però,

²¹ L. Salvini, "Lo scudo fiscale", in *Il Fisco* n. 42/2001, pag. 13577, aveva, invece, ritenuto che il provvedimento di emersione riguardasse soltanto le somme "costituite" all'estero.

²² Formulata, tra gli altri, da L. Miele, "Imponibili accertati collegati ai valori emersi" in *Il Sole 24 Ore-Norme e tributi* del 14 settembre 2009, pag. 3.

alle attività esistenti alla data di entrata in vigore del relativo provvedimento²³, mentre adesso è previsto, nel comma 6 dell'art. 13-bis, che le attività finanziarie e patrimoniali devono essere detenute a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008.

I periodi d'imposta interessati sono, quindi, quelli compresi tra il 2002 (se non si è fruito del condono) e il 2008. Peraltro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2008 ha una scadenza (30 settembre 2009) successiva all'entrata in vigore del provvedimento in esame: pertanto i contribuenti che aderiscono allo scudo potrebbero non compilare il quadro RW di Unico 2009 senza incorrere in sanzioni.

Il contribuente che si avvale dello scudo non è, comunque, tenuto ad indicare il periodo d'imposta nel corso del quale si è verificata la disponibilità all'estero, in violazione delle norme sul monitoraggio, delle somme e dei beni oggetto di emersione.

5.2. L'ambito soggettivo

Nella circolare n. 43/E del 2009 è stato precisato che tale inibizione è estesa ai soggetti obbligati in via solidale se ed in quanto tenuti all'obbligazione tributaria in dipendenza degli imponibili accertati in capo al contribuente che ha presentato la dichiarazione riservata. L'Agenzia ha precisato che tra i detti soggetti rientrano, ad esempio, gli eredi e i donatari. Gli effetti della dichiarazione riservata non si producono, invece, automaticamente nei confronti dei soggetti che detengono all'estero attività in comunione con altri soggetti: in tal caso, occorre, infatti, che anche questi ultimi abbiano effettuato le operazioni di emersione, presentando ciascuno una distinta dichiarazione per la quota-parte di propria competenza.

In caso di decesso del contribuente successivamente al 31 dicembre 2008 senza che il *de cuius* abbia potuto presentare la dichiarazione riservata, gli eredi godono della preclusione degli accertamenti tributari relativi ai redditi del detto contribuente per i quali sono solidalmente obbligati²⁴. In tal caso, in caso di rimpatrio, le attività non fruiscono del regime di riservatezza in capo agli eredi stessi, anche qualora il decesso del titolare delle attività sia avvenuto dopo il rimpatrio stesso.

Diverso è, invece, il caso in cui il *de cuius* sia deceduto prima del 31 dicembre 2008: in tal caso gli eredi presentano la dichiarazione riservata a proprio nome e il regime di riservatezza si rende applicabile nei loro confronti. In tal caso si applicano le stesse regole sopra illustrate con riguardo alle attività detenute in comunione.

Nella circolare n. 43/E del 2009 sono state affrontate anche le problematiche riguardanti gli effetti dell'emersione con riguardo ai rapporti tra società e soci. Si

²³ In base a tale motivazione nella circolare n. 85/E del 2001, paragrafo 9, la preclusione degli accertamenti era stata riferita anche a presupposti verificatisi nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 27 settembre 2001.

²⁴ Un chiarimento in tal senso era già stato fornito nella circolare n. 25/E del 30 aprile 2003.

ricorda che nella circolare n. 9/E del 2002²⁵ l'Agenzia aveva, al riguardo, precisato che:

- gli effetti delle operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione si producono esclusivamente nei riguardi del socio della società semplice che ha presentato la dichiarazione riservata e non anche nei confronti degli altri soci che non hanno fruito delle disposizioni sull'eersione delle attività detenute all'estero in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale;
- i dati contenuti nella dichiarazione riservata, "in quanto segreti, non potranno essere portati a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria in nessun caso, neppure se finalizzati al controllo di soggetti diversi da quello che ha presentato la dichiarazione";
- la dichiarazione riservata non attiva, quindi, di per sé, alcun accertamento nei confronti della società, alla quale continuano ad applicarsi i normali strumenti di accertamento.

Nella circolare n. 43/E del 2009 è stato adesso ulteriormente chiarito che:

- l'avvio di un'attività di controllo nei confronti di una società di persone e di un soggetto ad essa equiparato (associazione) preclude la produzione degli effetti dello scudo fiscale in capo al socio/associato relativamente ai redditi della società imputabili a quest'ultimo ai sensi dell'articolo 5 del TUIR;
- non è ravvisabile alcuna causa ostativa qualora il socio/associato rimpatri o regolarizzi, successivamente all'inizio di un'attività istruttoria nei confronti della società/associazione, attività personali detenute o costituite all'estero non correlabili ai redditi che gli derivano per trasparenza dalla società/associazione;
- la disposizione del comma 3 dell'art. 13-bis, in base alla quale le operazioni di emersione non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente si applica, "ai soli fini tributari", anche in caso di procedimenti concernenti "soggetti riconducibili al contribuente stesso in qualità di *dominus*. Pertanto, ad esempio, le operazioni di rimpatrio o di regolarizzazione effettuate dal *dominus* di una società di capitali non possono essere utilizzate ai fini dell'avvio o nell'ambito di un'attività di controllo fiscale nei confronti della medesima società. Allo stesso modo le operazioni di emersione non determinano accertamenti nei confronti dei soggetti interposti attraverso i quali il contribuente ha detenuto all'estero le attività rimpatriate o regolarizzate". L'Agenzia ha, quindi, chiarito che la detta disposizione non agisce sul piano degli effetti dell'emersione, ma mira ad evitare che lo scudo possa essere utilizzato a sfavore del contribuente ai fini dell'accertamento di violazioni tributarie per le quali non valgono gli effetti dello scudo stesso. Al riguardo è stato ritenuto²⁶ che, in caso di

²⁵ Circolare 30 gennaio 2002, n. 9/E, punti 1.18 e 1.19.

²⁶ Da D. Deotto, "Più spazi per la tutela delle Spa", in *Il Sole 24 Ore* del 13 ottobre 2009, pag. 35.

accertamento effettuato nei confronti di una società di persone o di una società di capitali a ristretta base partecipativa (qualora l'ufficio estenda l'accertamento nei confronti dei soci) in relazione, ad esempio, ad un presunto occultamento di ricavi, i soci possano utilizzare la copertura dello scudo, se è stata effettuata l'emersione, per il maggior reddito accertato nei loro confronti;

- con riferimento alle operazioni di emersione effettuate dalle imprese estere controllate o collegate di cui agli articoli 167 e 168 del TUIR, gli importi regolarizzati o rimpatriati dalle *CFC* producono l'effetto di copertura in capo al partecipante nei limiti della quota da questi detenuta nella società. L'importo così determinato copre anche i redditi conseguiti dalla *CFC* imputabili per trasparenza al partecipante stesso.

5.3. I tributi interessati

Per quanto concerne l'individuazione dei tributi per i quali si verificano gli effetti dello scudo, nella circolare n. 43/E del 2009 si afferma che gli accertamenti sono preclusi anche con riferimento ai "tributi diversi dalle imposte sui redditi, semprechè si tratti di accertamenti relativi ad "imponibili" che siano riferibili alle attività oggetto di emersione".

Nella circolare n. 99/E del 4 dicembre 2001 era stato, invece, fatto esplicito riferimento all'IVA e alle imposte sulle successioni e donazioni. La genericità della detta bozza di circolare si ritiene dovuta ai dubbi sull'efficacia dello scudo ai fini dell'IVA in considerazione della condanna dei giudici comunitari riguardante i provvedimenti di condono in merito a tale imposta²⁷. Al riguardo va, peraltro, ricordato che gli effetti dello scudo fiscale non sono assimilabili a quelli del cosiddetto condono "tombale" bensì a quelli derivanti dalla presentazione delle dichiarazioni integrative semplici di cui all'art. 8 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002: nel caso dello scudo, però, non esiste la "franchigia" prevista dal condono e la copertura dagli accertamenti opera limitatamente agli importi su cui è calcolata l'imposta straordinaria. Si ritiene, pertanto, che non dovrebbero configurarsi censure comunitarie in merito all'estensione degli effetti anche all'IVA.

Ai fini della valutazione della convenienza a fruire del provvedimento di emersione in esame sarebbe, però, opportuno che intervenga un chiarimento ufficiale al riguardo.

L'Assonime ha posto, nella circolare n. 60 del 18 dicembre 2001²⁸, il problema se l'importo dei capitali rimpatriati possa essere suscettibile di utilizzazioni plurime: possa, cioè, essere utilizzato come strumento di definizione, fino a concorrenza delle basi imponibili accertate dagli uffici, con riguardo ad accertamenti relativi a tributi di diversa natura.

²⁷ Cfr. L. Miele, op. loc. ult. cit.

²⁸ Paragrafo 3.5.

Per la detta Associazione dovrebbe escludersi, in linea generale, una reiterabilità dello strumento definitorio in esame in presenza di accertamenti distinti. Potrebbe, tuttavia, accadere che uno stesso presupposto acquisisca rilevanza nei confronti di più tributi, come nel caso, ad esempio, dell'evasione di ricavi, che può assumere rilevanza sotto il profilo delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP. In tale evenienza, considerando che il presupposto di fatto è il medesimo con riferimento a tutte le evasioni operate (nel caso di specie, la mancata rilevazione dei corrispettivi di una serie di cessioni di beni o prestazioni di servizi), secondo l'Assonime sembrerebbe logico ritenere che il contribuente possa utilizzare il proprio *plafond*, per l'intero ammontare, con riferimento ad ogni singolo imponibile relativo ai vari tributi interessati. In questo senso, peraltro, sembrerebbe deporre anche la circolare, nella quale è precisato che l'estensione ai tributi diversi dalle imposte sui redditi è subordinata alla circostanza che "si tratti di accertamenti relativi ad 'imponibili' che siano riferibili alle attività oggetto di emersione." La questione meriterebbe, comunque, un chiarimento ufficiale.

5.4. Gli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività oggetto di emersione

L'Agenzia ha ribadito che la preclusione opera automaticamente, senza necessità di prova specifica da parte del contribuente, in tutti i casi in cui sia possibile, anche astrattamente, ricondurre gli imponibili accertati alle somme o alle attività costituite all'estero oggetto di rimpatrio. Ne consegue che non è necessario che il contribuente dia prova della natura delle somme oggetto di emersione.

Conseguentemente, l'effetto preclusivo dell'accertamento può essere opposto, ad esempio, in presenza di contestazioni basate su ricavi e compensi occultati, anche a seguito di accertamenti basati sugli studi di settore.

Invece gli effetti della dichiarazione riservata non possono essere fatti valere a tali fini qualora l'accertamento abbia ad oggetto elementi che nulla hanno a che vedere con attività per le quali si è usufruito del regime di emersione, come nei casi, menzionati nella detta bozza di circolare, dei rilievi sulla competenza di oneri e delle altre ipotesi in cui non possa configurarsi in astratto una connessione tra i maggiori imponibili accertati e le attività emerse. Si ritiene che gli effetti dello scudo non possano, inoltre, estendersi agli accertamenti aventi ad oggetto il recupero di costi non inerenti o la rettifica di valutazioni effettuate dal contribuente.

In presenza di più rilievi, gli effetti preclusivi operano, naturalmente, soltanto con riguardo a quelli astrattamente riconducibili alle attività oggetto di emersione.

L'Assonime ha sollevato, nella menzionata circolare n. 60 del 2001, il dubbio se l'Amministrazione finanziaria possa dimostrare, con prova specifica, che l'evasione sia connessa ad attività rimaste nel territorio dello Stato. Tale

questione si ricollega a quella²⁹ se, ai fini della correlazione tra il reddito non dichiarato oggetto di accertamento e le somme o i beni oggetto di emersione, debba farsi riferimento:

- alla localizzazione delle attività oggetto di emersione. Adottando tale criterio il contribuente dovrebbe provare soltanto l'avvenuta esportazione dei capitali all'estero, in violazione delle norme sul monitoraggio, mentre qualora oggetto dell'accertamento fossero redditi realizzati direttamente all'estero la correlazione sarebbe presunta;
- alla specifica tipologia di reddito conseguito. In tale caso "si dovrebbe dimostrare che l'oggetto dell'emersione proviene direttamente o indirettamente dal reddito accertato dall'Amministrazione finanziaria"³⁰.

Al riguardo, attesa l'affermazione dell'Agenzia secondo la quale non è necessaria una prova specifica da parte del contribuente, la prima soluzione sembrerebbe preferibile.

Si ritiene, comunque, che resti ferma la possibilità per l'Agenzia di fornire la prova contraria in merito alla riferibilità delle attività oggetto di emersione alle violazioni fiscali contestate.

Nella circolare n. 43/E del 2009 si afferma che, poiché la speciale "copertura" assicurata dalle operazioni di emersione opera – fino a concorrenza degli importi esposti nella dichiarazione riservata - sui maggiori imponibili accertati, rappresentati dalle somme o dalle attività rimpatriate o regolarizzate, "gli organi di accertamento determinano l'eventuale maggiore imposta dovuta su un ammontare pari alla differenza tra l'importo che sarebbe stato imponibile in assenza delle operazioni in questione e quello del denaro e delle altre attività dichiarate. L'eventuale eccedenza dell'importo rimpatriato o regolarizzato rispetto a quello accertato può essere utilizzato, fino a concorrenza, a copertura di maggiori imponibili accertati in occasione di successivi ulteriori accertamenti, semprechè sussista l'astratta riferibilità tra i maggiori imponibili accertati e le attività emerse".

Si ritiene che, nel caso in cui il maggior imponibile accertato sia superiore all'importo risultante dalla dichiarazione riservata, l'ufficio delle entrate debba calcolare le imposte dovute considerando anche il detto importo, e che, quindi, l'eccedenza resti assoggettata ad aliquote più elevate³¹.

²⁹ Sollevata da A. Tomassini, "Gli effetti e i vantaggi dello scudo", in "Il nuovo scudo fiscale", IPSOA 2009.

³⁰ Così A. Tomassini, op. loc. ult. cit.

³¹ Cfr. A. Tomassini, op. loc. ult. cit.

5.5. Le tipologie di accertamento interessate

L'effetto preclusivo dell'accertamento può essere opposto in presenza di qualsiasi tipologia di accertamento, ivi compreso, come precisato nella bozza di circolare, quello effettuato con il metodo "sintetico".

Restano, naturalmente, esclusi gli accertamenti non astrattamente ricollegabili alle attività emerse, come, ad esempio, quelli aventi ad oggetto redditi fondiari, l'applicazione delle aliquote IVA, ecc.

Con riguardo all'accertamento "sintetico" nella bozza di circolare resa nota anteriormente alla emanazione della circolare n. 43/E del 2009 era stato formulato l'esempio delle contestazioni basate su elementi di capacità contributiva induttivamente espressi da spese o investimenti che si siano manifestati "successivamente all'emersione delle attività detenute all'estero". Tale citazione era stata tratta dalla circolare n. 101/E del 5 dicembre 2001 ed il caso tipico è quello degli investimenti effettuati in anni successivi all'emersione utilizzando le somme prelevate dai conti segreti.

Nella successiva circolare n. 9/E del 2002³² era stato, peraltro, affermato che è possibile opporre lo scudo anche per gli accertamenti sintetici basati su elementi di capacità contributiva espressi da spese o investimenti manifestatisi "anche prima dell'emersione delle attività estere, semprechè la manifestazione di capacità contributiva sia riferibile, anche astrattamente, alle attività oggetto di emersione": si tratta, ad esempio, del caso delle spese effettuate prima dell'emersione utilizzando finanziamenti garantiti dalle attività detenute all'estero. Si era posto, quindi, il problema se anche quest'ultima istruzione risultasse ancora applicabile.

Nella circolare n. 43/E del 2009 la menzionata precisazione contenuta nella precedente bozza di circolare è stata sostituita con l'affermazione secondo la quale l'effetto preclusivo degli accertamenti di tipo "sintetico" so può verificare, ad esempio, "nell'ipotesi di contestazione di un maggior reddito complessivo riferibile anche astrattamente alle attività oggetto di emersione". In tal modo sembra che si sia inteso ricomprendere, anche se in modo criptico, anche la spese effettuate prima dell'emersione.

E' stato paventato³³ il rischio che gli uffici dell'Agenzia "non confrontino le somme fatte rientrare con i beni acquistati (neutralizzando conseguentemente i maggiori redditi) ma con i maggiori redditi imponibili di valore spesso superiore ai beni acquistati". Al riguardo si ritiene corretto che, in sede di accertamento, il confronto venga effettuato tra le somme oggetto di emersione e il valore dei beni acquistati, senza tenere alcun conto, in sede di applicazione del "redditometro", dei maggiori valori che scaturiscono dall'applicazione dei coefficienti e delle altre regole previste dal decreto ministeriale.

³² Punto 1.29.

³³ Da A. Iorio, "La dichiarazione tutela a metà", in Il Sole 24 Ore del 16 settembre 2009, pag. 31.

Quindi la preclusione degli accertamenti può riguardare sia i periodi d'imposta fino al 2008 sia quelli successivi. La "copertura" può estendersi anche alle contestazioni rivolte ai familiari del soggetto che si è avvalso dello scudo, dovendo essere valutata, in sede di accertamento "sintetico" la situazione reddituale complessiva dei componenti del nucleo familiare.

E' stata posta³⁴ la questione se le somme emerse possano costituire degli elementi su cui fondare accertamenti sintetici per gli anni successivi all'emersione. Al riguardo si osserva che tale pericolo dovrebbe essere scongiurato dalla previsione contenuta nel comma 3 dell'art. 13-bis del DL n. 78 del 2009, così come integrata dal più volte menzionato emendamento approvato in sede parlamentare, secondo la quale il rimpatrio e la regolarizzazione non possono costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria "civile, amministrativa ovvero tributaria".

5.6. Momento in cui possono essere opposti gli effetti dello scudo

Nella circolare n. 43/E del 2009 è stato precisato che il contribuente che intende opporre agli organi competenti gli effetti preclusivi ed estintivi delle operazioni di emersione deve farlo "in sede di inizio di accessi, ispezioni e verifiche ovvero entro i trenta giorni successivi a quello in cui l'interessato ha formale conoscenza di un avviso di accertamento o di rettifica o di un atto di contestazione di violazioni tributarie, compresi gli inviti, i questionari e le richieste" di cui agli articoli 51, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 e 32 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Si tratta di una previsione innovativa rispetto a quanto affermato in passato nella circolare n. 9/E del 2002³⁵, nella quale era stato affermato che in caso di accertamento lo scudo fiscale non preclude la possibilità di "utilizzare i normali mezzi di opposizione a disposizione del contribuente" e che, qualora il contribuente decida di opporre il detto scudo a propria difesa, "deve ritenersi - nel silenzio della legge sul punto - che questo possa essere opposto all'Amministrazione finanziaria anche in sede di impugnazione dell'atto di accertamento".

Tale cambiamento di rotta appare ispirata dall'esigenza di evitare lo svolgimento di attività di controllo che si rivelino successivamente private di effetti dalla "tardiva" opposizione degli effetti preclusivi scaturenti dallo scudo. E' stato, però, rilevato³⁶ che in tal modo l'emersione si potrebbe tramutare in un "boomerang" per il contribuente, che si troverebbe a dover confessare di aver occultato ricavi o compensi, generando ulteriori sospetti in capo ai verificatori. Si tratterebbe, in tali casi, di una previsione che finirebbe per scoraggiare i contribuenti interessati ad avvalersi della procedura di emersione.

³⁴ Da A. Tomassini, op. loc. ult. cit.

³⁵ Punto 1.30.

³⁶ Cfr. C. Nocera, "Lo scudo anticipa la difesa", in Il Sole 24 Ore del 17 settembre 2009, pag. 33, e AA. VV., "Lo scudo rispolvera le vecchie regole", in Il Sole 24 Ore-Norme e tributi, del 21 settembre 2009, pag. 2.

Dovrà, al riguardo, essere chiarito ufficialmente se i contribuenti interessati debbano comunicare, nei tempi indicati nella bozza di circolare:

- anche gli importi indicati nella dichiarazione riservata. Si ritiene che a tale interrogativo debba essere data risposta positiva, in quanto le attività di controllo potrebbero comunque continuare ad essere poste in essere in relazione ad imponibili eccedenti quelli indicati nella detta dichiarazione, oltre che alle già menzionate violazioni non coperte dallo scudo;
- l'eventuale presentazione di più dichiarazioni riservate (o possano limitarsi, ad esempio, ad esibirne soltanto una). Si ritiene che la comunicazione debba riguardare tutte le dichiarazioni, per non vanificare, di fatto, le finalità che l'Agenzia ha inteso perseguire.

Gianfranco Ferranti
13 Ottobre 2009

[per collegarti direttamente alla prima parte CLICCA QUI](#)