

Copertura automatica ad ampio raggio a favore dei contribuenti che hanno aderito allo scudo fiscale

di Gianluca Boccalatte

Con la **sentenza n. 76 del 2012** la Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia affronta due tematiche interpretative centrali nell'ambito della disciplina dello scudo fiscale: il **momento** ultimo in cui il **contribuente** può **opporre** l'intervenuta **emersione** delle attività illecitamente detenute all'estero e l'**ampiezza** degli **effetti premiali** di natura tributaria. In ordine alla prima questione i giudici ammettono che l'opposizione agli accertamenti derivanti dalla adesione allo scudo possa avvenire anche per la **prima volta** in **sede contenziosa** poiché la legge non esclude espressamente tale possibilità. In secondo luogo, la Commissione tributaria regionale ha riconosciuto che la **copertura** da **futuri accertamenti**, assicurata al contribuente a seguito dell'adesione allo scudo fiscale, opera in senso «**automatico**» entro i limiti dell'importo scudato, sicché **non è necessaria** una **connessione** in concreto tra i **maggiori imponibili accertati** e le **attività emerse**.

La sentenza n. 76 del 2012 della Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia (1) si dimostra particolarmente interessante, poiché in essa sono affrontate - in modo approfondito, anche attraverso un'attenta analisi degli orientamenti di prassi e dei precedenti giurisprudenziali di merito - due tematiche interpretative centrali nell'ambito della disciplina della terza versione dello scudo fiscale, vale a dire: il momento ultimo in cui il contribuente può opporre l'intervenuta emersione di attività illecitamente detenute all'estero, e l'ampiezza degli effetti premiali di natura tributaria.

Lo scudo fiscale *ter*

Con lo scudo fiscale *ter* (2) è stata introdotta la possibilità di far emergere le attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori dal territorio dello Stato al 31 dicembre 2008 in violazione della normativa sul cd. monitoraggio fiscale.

A fronte del pagamento dell'imposta straordinaria richiesta per l'adesione allo scudo fiscale, la legge ha previsto tre effetti premiali. In primo luogo, la preclusione da ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non fosse ancora decorso il termine per l'azione di ac-

certamento, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di emersione. In secondo luogo, l'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali e quelle previste dalla disciplina sul monitoraggio fiscale, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate. Da ultimo, l'esclusione della punibilità per alcuni reati, sempre con riguardo alla disponibilità delle attività dichiarate.

I soggetti interessati ad aderire allo scudo fiscale dovevano avvalersi di operatori finanziari abilitati a effettuare le movimentazioni di mezzi di pagamento, oppure a svolgere un'attività di amministrazione, custodia, deposito o intermediazione di strumenti finanziari (i cd. «intermediari»). In base alla modalità di emersione prescelta, agli intermediari doveva essere attribuito l'incarico di ricevere in deposito le attività da rimpatriare in Italia o da

Gianluca Boccalatte - Studio Legale e Tributario Biscozzi Nobili

Note:

(1) Per il testo della sentenza cfr. pag. 2896.

(2) La nuova versione dello scudo fiscale è stata introdotta dall'art. 13-bis del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

regolarizzare (vale a dire, le attività destinate ad essere dichiarate in Italia, ma mantenute all'estero). In entrambi casi, il soggetto interessato doveva consegnare all'intermediario una dichiarazione riservata, nella quale andavano indicate tutte le informazioni concernenti l'operazione di emersione. Al soggetto interessato veniva consegnata - come ultimo adempimento della procedura - una copia di tale dichiarazione riservata, controfirmata dall'intermediario, quale unico documento idoneo a provare l'intervenuta adesione allo scudo fiscale.

La vicenda contenziosa

Sulla base delle risultanze dell'Anagrafe tributaria e della risposta a uno specifico questionario, l'Agenzia delle entrate ha effettuato un controllo della posizione fiscale di un contribuente per gli anni 2005, 2006 e 2007.

Applicando lo strumento - previsto dall'art. 38, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 - del cd. redditometro, l'Ufficio ha rilevato come il reddito dichiarato non fosse sufficiente a giustificare la disponibilità di alcuni beni (nello specifico, due abitazioni «secondarie» e tre autovetture di pregio) acquistati in anni precedenti a quelli oggetto di controllo. Non ritenendo sufficienti le argomentazioni di merito sviluppate dal contribuente nella risposta al questionario, l'Agenzia delle entrate ha notificato tre distinti avvisi di accertamento, uno per ciascuno dei periodi d'imposta verificati, richiedendo al contribuente le imposte dovute sulla base dei maggiori imponibili determinati sinteticamente.

Solamente in sede di accertamento con adesione il contribuente ha contrastato l'accertamento subito anche mediante l'intervenuta adesione allo scudo fiscale, esibendo a tal fine la relativa dichiarazione riservata.

L'Ufficio ha negato al contribuente il beneficio degli effetti premiali derivanti dall'emersione delle attività illecitamente detenute all'estero, eccettuando che tale beneficio avrebbe obbligatoriamente richiesto l'opposizione della dichiarazione riservata nei termini perentori individuati dall'Agenzia delle entrate nelle circolari esplicative emanate nel tempo.

La Commissione tributaria provinciale di Pordenone, adita dal contribuente con tre distinti ricorsi (poi riuniti per connessione oggettiva e soggetti-

va), ha annullato gli atti impositivi impugnati (3), da una parte, negando legittimità alla tesi dell'Ufficio in merito al termine ultimo in cui la dichiarazione riservata può essere utilmente opposta da un contribuente sottoposto a controllo, e dall'altra, riconoscendo l'astratta riconducibilità della somma di denaro rimpatriata dal contribuente «all'occultamento di quei maggiori redditi imponibili, sinteticamente determinati sulla base della disponibilità e dell'utilizzo di beni, indice di capacità contributiva».

L'Agenzia delle entrate ha proposto appello avverso la sentenza, censurando entrambi i principi affermati dal Collegio di primo grado.

Il termine ultimo per l'opposizione all'Agenzia delle entrate dello scudo fiscale

In primo luogo, la Commissione tributaria regionale ha respinto il motivo di impugnazione proposto dall'Ufficio in merito al «valore cogente dei termini per l'opponibilità dell'effetto preclusivo dello scudo fiscale indicati nella circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E (4)».

In tale intervento di prassi, l'Agenzia delle entrate ha affermato 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 artt. 51, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600» (5).

I giudici triestini hanno sottolineato come la disciplina dello scudo fiscale *ter* non abbia previsto alcunché in merito al momento in cui il contribuente è tenuto - pena la perdita degli effetti premiali derivanti dall'intervenuta emersione delle attività detenute all'estero - a esibire all'Amministrazione finanziaria la dichiarazione riservata.

Note:

(3) Cfr. Comm. trib. prov. di Pordenone, 28 maggio 2011, n. 41, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2011, pag. 1003, con commento di G. Bocalatte, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(4) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(5) La posizione ora richiamata è stata ribadita nella circolare 8 ottobre 2010, n. 52/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

Il tenore letterale della normativa esclude, quindi, la legittimità della tesi avanzata dall'Agenzia delle entrate. Un principio questo - come ricordato dalla Commissione tributaria regionale - fatto proprio anche dalla Commissione tributaria provinciale di Livorno nella sentenza n. 187/06/2011 (6), nella quale si legge che «l'introduzione di un termine per il riconoscimento degli effetti dello scudo, che nel decreto istitutivo non era previsto, non è legittima, non potendo essere ricondotto nella cennata funzione interpretativa ma rappresenta un *addendum* che il legislatore non ha evidentemente voluto, nulla essendo disposto al riguardo né nel decreto istitutivo né nella legge di conversione».

A quanto rilevato dai giudici triestini vanno aggiunte alcune considerazioni, di natura sia generale sia specificamente attinenti al caso in esame.

In relazione al primo angolo visuale, va sottolineato come le tesi avanzate dall'Agenzia delle entrate nelle circolari - per usare le parole utilizzate nella sentenza di primo grado, la quale conteneva un passo specifico al riguardo - abbiano valore di «mere indicazioni agli Uffici, circa i comportamenti da tenere». In altre parole, le circolari, contenendo istruzioni e chiarimenti, hanno contenuto interpretativo di norme primarie, ma certamente non possono avere portata normativa: una circolare, quindi, non può costituire fonte di diritto, rappresentando unicamente un parere dell'Agenzia delle entrate non vincolante per il contribuente (7). Sotto il secondo profilo, va rammentato come anche nelle precedenti versioni dello scudo fiscale non fosse stato fissato dal legislatore alcun termine per l'opposizione dell'intervenuta emersione all'Amministrazione finanziaria. Il silenzio della legge sul punto, tuttavia, non aveva indotto i precedenti interventi di prassi a fissare, in via interpretativa, un termine perentorio a carico del contribuente, il cui

SOLUZIONI INTERPRETATIVE

Termine per l'opposizione dello scudo fiscale

Se nelle prime due versioni dello scudo fiscale l'Agenzia non ha mai dubitato del fatto che l'opposizione potesse essere effettuata per la prima volta anche in sede contenziosa, appare difficile capire perché debba ritenersi giustificato un orientamento interpretativo differente, quando né il tenore letterale della normativa, né l'inquadramento sistematico dell'istituto sono cambiati. Vista la natura eccezionale di tale istituto, non si vede - in assenza di una previsione legislativa esplicita - come poter far discendere il fondamento dell'interpretazione adottata dall'Agenzia da altre disposizioni dell'ordinamento tributario o da interpretazioni analogiche o estensive.

Note:

(6) Cfr. Comm. trib. prov. di Livorno, 18 ottobre 2011, n. 187, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(7) La Corte di cassazione ha avuto modo in più occasioni di ribadire tale principio.

Con la sentenza 9 gennaio 2009, n. 237, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, la Suprema Corte ha affermato che «di fronte alle norme tributarie l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente si trovano su di un piano di parità, per cui la cosiddetta interpretazione ministeriale (proveniente di solito da Uffici centrali dell'Amministrazione), sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto ... in quanto esse non sono manifestazione di attività normativa, bensì atti interni della medesima Pubblica amministrazione destinati ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli Uffici dipendenti ma inidonei ad incidere sul rapporto tributario».

Tale inidoneità era già stata affermata, *inter alia*, nella sentenza della Corte

di cassazione 10 novembre 2000, n. 14619, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 6/2001, pag. 490, con commento di C. Grimaldi, e *ivi*, in cui i giudici hanno precisato che «è poi ovvia l'efficacia meramente interna delle circolari e degli atti dell'Amministrazione finanziaria». Nell'ambito di tale pronuncia vengono richiamate le sentenze della Suprema Corte 25 marzo 1983, n. 2092, e 14 giugno 1995, n. 11931, nelle quali i giudici di legittimità avevano sostenuto la natura meramente interna delle circolari e la loro non vincolatività per il contribuente.

Nell'ordinanza della Corte di cassazione 5 gennaio 2010, n. 35, *ivi*, viene chiarito ancora una volta che le circolari dell'Agenzia delle entrate sono atti privi di potere discrezionale nella determinazione delle imposte dovute e perciò non vincolanti né per i contribuenti né per i giudici, che sono chiamati ad interpretarle, in quanto per loro natura e per il loro contenuto di mera interpretazione di una norma di legge non hanno alcuna efficacia normativa verso l'esterno.

In altre parole, la valenza delle circolari amministrative rimane confinata al piano dei rapporti interni che intercorrono tra l'Amministrazione e i suoi dipendenti, non essendo le pronunce di prassi assolutamente in grado di vincolare i contribuenti alla loro osservanza.

Sulla natura delle circolari dell'Agenzia delle entrate è intervenuto anche il Consiglio di Stato, Sez. IV, con la sentenza 9 novembre 2005, n. 6243, *ivi*, che ha statuito che le circolari ministeriali in materia tributaria, essendo atti a contenuto esplicativo e orientativo, «non assurgono a manifestazioni di potestà impositiva idonea a comportare una lesione immediata giuridicamente rilevante in capo al soggetto passivo del rapporto giuridico d'imposta, che trova la sua fonte direttamente nella norma e non nella circolare».

mancato rispetto dovesse comportare il disconoscimento degli effetti premiali dello scudo fiscale. In altre parole, se nelle prime due versioni dello scudo fiscale l'Agenzia delle entrate non ha mai dubitato del fatto che l'opposizione *de qua* potesse essere effettuata per la prima volta anche in sede contenziosa, appare difficile capire perché debba ritenersi giustificato un orientamento interpretativo differente, quando né il tenore letterale della normativa, né tanto meno l'inquadramento sistematico dell'istituto sono in qualche modo cambiati. Infatti, vista la natura eccezionale di tale istituto, non si vede - in assenza di una previsione legislativa esplicita - come poter far discendere il fondamento dell'interpretazione adottata dall'Agenzia delle entrate da altre disposizioni dell'ordinamento tributario o, più in generale, da interpretazioni analogiche o estensive (8).

Gli effetti premiali dello scudo fiscale

In secondo luogo, la Commissione tributaria regionale ha confermato la decisione di primo grado, laddove riconosceva l'ampiezza e l'automaticità della copertura garantite dallo scudo fiscale.

Nel proprio appello, l'Ufficio aveva richiamato - a sostegno della propria tesi - quanto affermato nella circolare 8 ottobre 2010, n. 52/E (9). Tale intervento di prassi aveva sostenuto che, nel controllo delle dichiarazioni riservate finalizzato al riconoscimento dell'efficacia premiale dello scudo fiscale, l'Ufficio competente debba chiedere al contribuente di confermare che le attività oggetto di emersione non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto del controllo, perché «nella contraria ipotesi, le stesse non possono ritenersi "riferibili" agli imponibili relativi al detto periodo con la conseguente inopponibi-

LA GIURISPRUDENZA

Efficacia automatica dello scudo fiscale

La Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia, nella sentenza n. 76 del 2012, ha affermato che la **disciplina normativa** dello scudo fiscale **non richiede** l'esistenza di un **collegamento diretto**, nemmeno sotto il profilo temporale, tra la **disponibilità economica** necessaria al mantenimento dei beni del contribuente presi a **base** dell'**accertamento** redditometrico e le **attività detenute all'estero**. Una volta che si conclude che gli effetti premiali dello scudo fiscale prescindono da qualsiasi controllo in merito alla connessione in concreto tra i maggiori imponibili accertati e le attività emerse, viene anche a **cadere** l'esigenza di concedere all'Amministrazione finanziaria una **tempistica ampia** per le operazioni di verifica dei requisiti della validità dello scudo fiscale e quindi di richiedere un'**esibizione «immediata»** della dichiarazione riservata.

lità del relativo rimpatrio».

Nel respingere la tesi dell'Ufficio, i giudici triestini hanno compiuto un interessante *excursus* dei vari chiarimenti di prassi e delle pronunce di merito delle Commissioni di primo grado.

In particolare, la Commissione tributaria regionale ha rammentato come l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 52/E del 2010, abbia modificato la propria opinione in merito alla tematica *de qua*.

Nella precedente circolare n. 43/E del 2009 era stato chiarito, da una parte, 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 oggetto di rimpatrio», e dall'altra, che «l'effetto preclusivo dell'accertamento, tenuto conto delle finalità generali

del provvedimento, può altresì essere opposto anche nei confronti di accertamenti di tipo "sintetico", come nell'ipotesi di contestazione di un maggior reddito complessivo riferibile anche astrattamente alle attività oggetto di emersione» (10).

Note:

(8) In tal senso cfr. A. Tomassini, «È davvero necessaria l'esibizione immediata della dichiarazione riservata per lo scudo fiscale?», in *Corr. Trib.* n. 43/2010, pag. 3525.

(9) Cfr. nota 5.

(10) Concetti ripresi e precisati dalla circolare 29 gennaio 2010, n. 3/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, la quale parte, per affrontare il tema *de qua*, dalla *ratio* dell'istituto («far rientrare nel circuito della legalità le attività esportate o costituite all'estero in violazione della normativa nazionale sul "monitoraggio fiscale"»), per arrivare ad affermare che «ai fini dell'accesso alla procedura dello scudo, non rileva, pertanto, la ricostruzione puntuale degli eventi che hanno dato origine alla fuoriuscita delle attività o alla loro costituzione all'estero né l'identificazione delle attività stesse quali frutto di evasione fiscale. La condizione essenziale è, dunque, la presenza all'estero delle suddette attività alla data del 31

(segue)

Per quanto riguarda la giurisprudenza di merito, i giudici triestini hanno ricordato la sentenza n. 237/02/2011 della Commissione tributaria provinciale di Rimini (11), la quale «ha chiarito che il cd. “scudo fiscale” è opponibile all'accertamento tributario anche se il contribuente non prova che le attività “scudate” non fossero già detenute all'estero in epoca antecedente al periodo di imposta oggetto del controllo».

Un principio fatto proprio - in termini ancor più netti - dalla già richiamata sentenza n. 187/06/2011 della Commissione tributaria provinciale di Livorno, la quale ha affermato che «la legge riconosce al contribuente che ha effettuato la suddetta sanatoria una sorta di franchigia, pari all'ammontare delle somme rientrate, mettendolo al riparo da ulteriori accertamenti per gli antecedenti periodi d'imposta ancora pendenti».

Al termine di tale *excursus*, i giudici triestini hanno concluso che la disciplina normativa dello scudo fiscale non richiede l'esistenza di collegamento diretto, nemmeno sotto il profilo temporale, tra la disponibilità economica necessaria al mantenimento dei beni del contribuente presi a base del redditometro e le attività detenute all'estero.

Secondo la Commissione tributaria regionale, quindi, ci si trova di fronte a un vero e proprio «automatismo», in base al quale alla valida adesione allo scudo fiscale conseguono gli effetti premiali, entro il limite dell'importo «scudato».

Solo questi due aspetti devono essere verificati dall'Agenzia delle entrate, la quale, quindi, non deve invece effettuare alcun controllo sulla riconducibilità in concreto degli imponibili accertati alle attività estere oggetto di emersione.

La corretta identificazione del controllo che l'Ufficio accertatore è chiamato a operare non può non avere ricadute anche sotto il primo profilo esaminato dalla sentenza n. 76 del 2012.

Se - diversamente da quanto fatto dalla Commissione tributaria regionale - si considera valida la tesi dell'Amministrazione finanziaria in merito all'ampiezza della verifica richiesta per il riconoscimento degli effetti premiali dello scudo fiscale, ha in linea di principio un senso richiedere un'esibizione «immediata» della dichiarazione riservata, al fine - come ha sostenuto la circolare n. 52/E del 2010 - di concedere all'Ufficio competente un termine congruo per la verifica della validità delle operazioni di

emersione (si tratta in ogni caso di un ragionamento di «opportunità», inidoneo - in assenza di dati testuali e sistematici - a far sorgere un obbligo a carico dei soggetti che abbiano aderito allo scudo fiscale, a pena di decadenza dagli effetti premiali).

Al contrario, nel caso in cui si concordi con l'interpretazione adottata dalla sentenza n. 76 del 2012, anche il ragionamento in termini di opportunità finisce per risultare significativamente ridimensionato. Una volta che si conclude che gli effetti premiali dello scudo fiscale prescindono da qualsiasi controllo in merito alla connessione in concreto tra i maggiori imponibili accertati e le attività emerse, viene inevitabilmente a cadere l'esigenza di concedere all'Amministrazione finanziaria una tempistica ampia per le operazioni di verifica dei requisiti della validità dello scudo fiscale.

Note:

(segue nota 10)

dicembre 2008, anche se la costituzione delle medesime risalga ad anni precedenti». In altre parole, l'emersione di attività detenute all'estero alla data del 31 dicembre 2008 garantisce automaticamente la copertura da ogni accertamento tributario (e contributivo), entro i limiti delle attività «scudate», purché sussista la possibilità - in linea teorica e astratta - che tali attività siano state create per il mezzo di redditi non dichiarati.

Si tratta della riproposizione della tesi già avanzata - con riferimento alla previgente versione dello scudo fiscale - dalla circolare 4 dicembre 2001, n. 99/E, *ivi*, la quale aveva affermato 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 o detenute all'estero oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione. Conseguentemente, l'effetto preclusivo dell'accertamento può essere opposto, ad esempio, in presenza di contestazioni basate su ricavi e compensi occultati. Per converso, 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 nel caso, ad esempio, di rilievi sulla competenza di oneri e in altre ipotesi in cui non possa configurarsi in astratto una connessione tra i maggiori imponibili accertati e le attività emerse».

(11) Cfr. Comm. trib. prov. di Rimini, 29 giugno 2011, n. 237, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA. A sostegno della conclusione in essa riportata, la Commissione tributaria provinciale di Rimini - come ha espressamente ricordato la sentenza qui in commento - ha posto anche la *ratio* dello scudo fiscale, affermando che «anche a prescindere dalla lettera della norma non sussiste nemmeno alcuna ragione logica per sostenere che attività già esistenti prima del 1° gennaio 2005 non potessero essere rimpatriate e quindi dovessero essere di ostacolo alla preclusione. Invero l'interesse dello Stato era che emergessero quante più attività era possibile, salvo il termine finale di cui si è detto, e per ottenere questo non poteva non prevedere la preclusione anche per attività antecedenti».

LA SENTENZA

Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia, Sez. I, Sent. 10 luglio 2012 (4 giugno 2012), n. 76 - Pres. Salvà - Rel. Friso

Il contribuente che intende **opporre** agli organi competenti all'effettuazione degli accertamenti tributari gli **effetti preclusivi ed estintivi** delle operazioni di **emersione** può farlo anche **oltre 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 artt. 51, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e 32 del D.P.R. n. 600/1973, non essendo sancito da alcuna norma di legge l'obbligo dei 30 giorni dal ricevimento dell'atto. Per opporre l'effetto preclusivo dello scudo fiscale il contribuente **non** deve inoltre dare **prova** che le **somme «scudate» non fossero già detenute in epoca antecedente** al periodo d'imposta oggetto dell'accertamento.

Svolgimento del processo

Con separati ricorsi alla Commissione tributaria provinciale di Pordenone Ma.Ma. impugnava tre avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate per gli anni 2005, 2006 e 2007: imposta IRPEF. L'accertamento, effettuato in applicazione dell'art. 38, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973, traeva origine dalla disponibilità di due unità abitative secondarie nel Comune di ... e nel possesso di tre autovetture di prestigio, quali una Mercedes, una Jaguar ed una Lamborghini. Il ricorrente presentava istanza di adesione, esibendo la dichiarazione riservata di attività emerse avendo aderito allo scudo fiscale *ter ex art. 13-bis* del D.L. n. 78/2009. Invocava quindi l'effetto preclusivo ai sensi dell'art. 14 del D.L. n. 350/2001, avendo rimpatriato la somma di euro 101.591,00, somma ritenuta sufficiente a giustificare il maggior reddito sintetico accertato, spiegando anche come le tre automobili di lusso sarebbero state detenute solo a scopo di collezione ed esposte nei raduni di auto d'epoca, percorrendo quindi annualmente pochissimi chilometri. Chiedeva quindi l'annullamento degli avvisi con rifusione delle spese.

L'Ufficio eccepeva la tardità della opposizione che in base ad una circolare del 2009 avrebbe dovuto essere prodotta entro 30 giorni dalla notifica dell'accertamento o meglio dalla notifica del questionario, avvenuta in data 17 febbraio 2010. Concludeva con la richiesta di rigetto dei ricorsi e di condanna al pagamento delle spese di giudizio.

Con sentenza 24 marzo 2011 la Commissione tributaria provinciale di Pordenone (1), previa riunione dei procedimenti, accoglieva il ricorso compensando le spese. Nella motivazione i giudizi davano sostanzialmente atto come ben avrebbe potuto trovare accoglimento l'effetto preclusivo invocato, anche perché la somma rimpatriata poteva sostanzialmente ricondursi a quella poi accertata sinteticamente. Inoltre il richiamo fatto dall'Ufficio al termine di 30 giorni concesso al contribuente, non avrebbe avuto riscontro in alcuna norma di legge, tale non potendo intendersi la circolare ministeriale invocata.

Avverso detta sentenza veniva proposto tempestivo appello da parte dell'Ufficio che ribadiva invece, contrariamente a quanto sostenuto dai primi giudici, il valore cogente dei termini per l'opponibilità dell'effetto preclusivo dello scudo fiscale indicati dalla circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E (2). Quanto poi all'efficacia dello scudo fiscale rispetto al cd. redditometro precisava come la norma (art. 14, comma 1, del D.L. n. 350/2001) non avrebbe previsto una copertura generica delle rettifiche, ma un effetto preclusivo limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme costituite all'estero e oggetto di rimpatrio o regolarizzate. In sostanza non si sarebbe potuto individuare una ipotetica copertura data dallo scudo visto che i beni risultavano già acquistati o sostenuti prima dell'emersione. Concludeva pertanto con la richiesta di riforma della sentenza impugnata, con conferma degli atti impositivi. Spese rifuse per entrambi i gradi di giudizio.

Si costituiva controdeducendo la difesa del contribuente.

Sulla tempestiva opponibilità dello scudo ed il mancato rispetto dei termini di cui ad una circolare ministeriale, plaudeva alla decisione di primo grado che, molto correttamente ed in linea con la consolidata giurisprudenza della Cassazione, aveva affermato come le circolari non contenessero norme di diritto, trattandosi di atti provenienti dalla Pubblica amministrazione - che ben potevano esser disattesi dal contribuente e non applicate dai giudici. Sull'efficacia dello scudo fiscale rispetto al cd. redditometro, parte appellata rilevava preliminarmente l'inammissibilità dell'impugnazione, essendosi l'Ufficio limitato a ripetere quanto già sostenuto nella comparsa introduttiva, senza quindi addurre motivi di lagnanza nei confronti del provvedimento poi emesso dai primi giudici. Opponeva comunque anche alcune considerazioni nel merito, richiamandosi alla relazione al

Note:

(1) Cfr. Comm. trib. prov. di Pordenone, 28 maggio 2011, n. 41, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 11/2011, pag. 1003, con commento di G. Boccalatte, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(2) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

D.L. n. 350/2001 secondo cui coloro che si fossero avvalsi della facoltà prevista dalla citata legge, si sarebbero liberati dal rischio di un possibile gravame fiscale e delle relative sanzioni applicabili con riferimento agli anni per i quali fossero stati ancora pendenti i termini di accertamento. Chiedeva comunque che con riferimento all'annualità 2005 fosse dichiarata cessata la materia del contendere per intervenuto pagamento delle somme dovute per la definizione di lite pendente ai sensi dell'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011. Chiedeva la conferma della sentenza impugnata con riguardo alle due restanti annualità con rifusione delle spese di lite.

Motivi della decisione

L'appello dell'Ufficio non è fondato e va pertanto confermata la sentenza di primo grado.

Risulta a questo punto fondamentale per la esatta definizione della questione portata all'attenzione di questo Collegio premettere alcune osservazioni e chiarimenti in ordine all'effetto preclusivo dello scudo fiscale.

L'art. 13-bis del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, ha istituito e regolato lo «scudo fiscale» con il quale è consentita la possibilità di fare emergere, mediante il pagamento di un'imposta straordinaria, le attività finanziarie e patrimoniali che risultino irregolarmente detenute all'estero da soggetti residenti in Italia al 31 dicembre 2008.

L'effettivo pagamento dell'imposta straordinaria, previa presentazione della dichiarazione riservata delle attività rimpatriate, garantisce al contribuente, ai sensi dell'art. 14 del D.L. n. 350/2001, i cui effetti sono stati invocati dall'attuale ricorrente, i seguenti effetti premiali:

- la preclusione di ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi di 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'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali e quelle previste dall'art. 5 del D.L. n. 167/1990, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate;
- l'esclusione della punibilità per alcuni reati, relativamente alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate.

Quindi, nel caso in cui al contribuente venga notificato un avviso di accertamento con il quale l'Ufficio accerti le attività finanziarie oggetto di «rimpatrio», il contribuente è legittimato ad opporre all'avviso gli effetti preclusivi ed estintivi (ex art. 14, comma 1, del D.L. n. 350/2001) del cd. «scudo fiscale». In sintesi il contribuente, con riguardo agli imponibili relativi alle attività «rimpatriate», non può subire alcun accertamento tributario.

Vanno a questo punto identificati i presupposti in virtù dei quali è possibile opporre all'Agenzia l'effetto preclusivo del cd. «scudo fiscale». Tali presupposti consi-

stono nella effettività della detenzione fuori del territorio dello Stato delle attività finanziarie o patrimoniali indicate nella dichiarazione riservata, fino al 31 dicembre 2008 (ex art. 13-bis, comma 6, del D.L. n. 78/2009); nella effettività del rimpatrio o regolarizzazione mediante il pagamento dell'imposta straordinaria (ex art. 13-bis, comma 4, del D.L. n. 78/2009); nella circostanza che al contribuente non sia stata già constatata la violazione degli obblighi dichiarativi della detenzione o della movimentazione delle attività patrimoniali e finanziarie all'estero e che non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento fiscale (ex art. 14, comma 7, del D.L. n. 350/2001).

L'Agenzia delle entrate si è anche attivata per fornire dei chiarimenti sulla portata dell'effetto preclusivo dello «scudo fiscale». Tant'è che con circolare 10 ottobre 2009, n. 43/E ha precisato 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 oggetto di rimpatrio». Con riguardo all'onere probatorio gravante sul contribuente, nella circolare viene affermato che la preclusione opera automaticamente senza necessità di prova specifica. Successivamente l'Agenzia, con la circolare 8 ottobre 2010, n. 52/E (3), in contrasto con quanto affermato nella precedente circolare, dichiara che la carenza di prove che le attività dichiarate non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto di controllo determina l'inutilizzabilità dell'effetto preclusivo.

A questo punto sono intervenuti alcuni interessanti pronunciamenti della giurisprudenza di merito che si è espressa con riguardo ai casi in cui sia possibile far valere l'effetto preclusivo ex art. 14 del D.L. n. 350/2001 e, soprattutto, in merito all'onere probatorio che il contribuente è chiamato a soddisfare.

La Commissione tributaria provinciale di Rimini, con la sent. 29 giugno 2011, n. 237 (3), ha chiarito che il cd. «scudo fiscale» è opponibile all'accertamento tributario anche se il contribuente non prova che le attività «scudate» non fossero già detenute all'estero in epoca antecedente al periodo di imposta oggetto del controllo. In particolare, la Commissione tributaria di Rimini, analizzando la *ratio* della norma, afferma che l'interesse dello Stato era che emergessero quante più attività era possibile e per ottenere questo non poteva non prevedere la preclusione anche per attività antecedenti all'anno accertato. L'unico limite temporale previsto dalla normativa in questione è «quello finale del 31 dicembre 2008 in quanto non si poteva consentire che le esportazioni successive all'inizio della prospettazione dello scudo potessero venire ugualmente sanate».

Di particolare rilevanza, anche perché prende in esame

Nota:

(3) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

la questione del termine decadenziale di 30 giorni invocato dall'Ufficio, è anche la sentenza 18 ottobre 2011, n. 187 della Commissione tributaria provinciale di Livorno (4), nella quale viene affermato che non sussiste per il contribuente alcun obbligo di opporre all'Ufficio, in sede di inizio accessi o entro i trenta giorni successivi, gli effetti preclusivi ed estintivi dello scudo fiscale. Infatti, «l'introduzione di un termine per il riconoscimento degli effetti dello scudo non è legittima, ma rappresenta un *addendum* che il legislatore non ha evidentemente voluto, nulla essendo disposto al riguardo né nel decreto istitutivo né nella legge di conversione» (Comm. trib. prov. di Livorno, 18 ottobre 2011, n. 187). Il contribuente che voglia allora opporre all'accertamento tributario l'effetto preclusivo dello scudo fiscale (ex art. 14 del D.L. n. 350/2001) non deve dare prova che le somme «scudate» non fossero già detenute in epoca antecedente al periodo d'imposta oggetto dell'accertamento, né deve far valere l'effetto preclusivo in sede di verifica. Invero, le uniche limitazioni *ex lege* (e, quindi, le uniche limitazioni ad avere forza cogente per il contribuente) all'opponibilità dell'effetto preclusivo dello «scudo fiscale» sono: l'aver subito accertamenti o ispezioni prima della data di presentazione della dichiarazione riservata (ex art. 14, comma 7, del D.L. n. 350/2001) e la non effettività della detenzione fuori del territorio dello Stato delle attività rimpatriate, indicate nella dichiarazione riservata, fino al 31 dicembre 2008 (ex art. 13-bis, comma 4, del D.L. n. 78/2009).

È poi ovvio che, per poter opporre l'effetto preclusivo all'accertamento subito, vi debba comunque essere una riconducibilità quantitativa tra le somme «rimpatriate» e l'imponibile oggetto dell'accertamento.

In conclusione, alla luce della recente giurisprudenza, è da ritenersi che il contribuente, che abbia regolarmente beneficiato dello «scudo fiscale» per le attività detenute all'estero negli anni precedenti il 2008, non possa subire alcun accertamento per tali periodi, con la conseguenza che l'eventuale avviso di accertamento notificato debba ritenersi illegittimo.

Al rigetto dell'appello consegue pure la condanna dell'Ufficio a rifondere all'appellato le spese di giudizio che si liquidano in complessivi euro 1.200,00 di cui euro 500,00 per diritti ed il resto per onorari, oltre accessori di legge.

P.Q.M.

Ogni contraria istanza, deduzione ed eccezione disattesa - definitivamente pronunciando la I Sez. della Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia rigetta l'appello dell'Ufficio e conferma la decisione di primo grado - condanna l'Ufficio alla rifusione delle spese di lite del presente grado che liquida in complessivi euro 1.200,00 di cui euro 500,00 per diritti ed il resto per onorari, oltre accessori di legge.

Nota:

(4) In Banca Dati BIG Suite, IPSOA.

RIVISTE



L'IVA

Attualità, pratica e approfondimento

Comitato di Redazione: P. Centore, R. Fanelli, F. Ricca

La prima Rivista interamente dedicata alle tematiche riguardanti l'IVA, le **dogane** e le **accise** che garantisce l'aggiornamento costante sulle novità riguardanti l'**imposizione nazionale e comunitaria** e i rapporti **import-export con paesi terzi**.

Una **guida pratica** che fornisce le giuste chiavi di lettura a **professionisti e aziende** per svolgere i numerosi adempimenti in scadenza e risolvere i casi che si presentano nella prassi quotidiana.

L'abbonamento comprende:

- **2 Monografie tascabili**
- il Servizio Dottrina on-line che offre direttamente dalla Home-page:

- **Rivista in anteprima**, il pdf della rivista ancora in fase di stampa;
- **Consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione

Periodicità: mensile
Abbonamento annuale: € 182,00
Ipsoa, pagg. 72

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
Tel. 02.82476794
E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.shopwki.it/rivistaiva**