

Opponibilità dello scudo fiscale: termini e periodi di imposta

di **Duilio Liburdi** (*)

L'adempimento

La CTP di Pordenone, con la sentenza n. 41/05/11 depositata lo scorso 23 maggio 2011, ha accolto il ricorso presentato da un contribuente che aveva opposto lo scudo fiscale relativamente ai periodi di imposta 2005, 2006 e 2007 aventi ad oggetto alcune contestazioni fondate sull'applicabilità del "reddito-metro". Rispetto a tali avvisi di accertamento il contribuente, in particolare, aveva eccepito che l'esibizione della dichiarazione riservata dovesse avvenire, secondo prassi consolidata, entro i 30 giorni successivi alla notifica di un questionario, atto che segnala l'avvio di una attività di controllo.

La pronuncia dei giudici di Pordenone è particolarmente interessante in relazione alla efficacia probatoria dello scudo fiscale effettuato nel 2009 rispetto ad accertamenti che riguardano periodi di imposta pregressi.

La dichiarazione riservata come elemento difensivo rispetto all'attività di accertamento

La presentazione della dichiarazione riservata, attestante l'effettuazione della sanatoria delle attività detenute all'estero (di cui all'art. 13 del D.L. n. 78/2009) rappresenta, in funzione delle contestazioni formulate dall'Amministrazione finanziaria, uno degli elementi di maggiore spessore. Ciò, soprattutto, in relazione ad eventuali investimenti od **attività acquisite successivamente** al perfezionamento dello scudo fiscale.

L'Amministrazione finanziaria, comprensibilmente, ha ritenuto utile fornire nelle proprie istruzioni di prassi, alcune indicazioni agli Uffici in merito al **termine "concesso" ai contribuenti** per fornire tale dimostrazione, laddove si sia iniziata una attività di controllo nei loro confronti.

In tal senso, depongono la circolare n. 45/2010/E¹ nella quale si afferma come l'esibizione della dichiarazione riservata attestante l'avvenuta sanatoria debba avvenire:

- in sede di **inizio** di accessi, ispezioni e verifiche, ovvero
- **entro i 30 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 (art. 51, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Se da un lato è comprensibile come l'Amministrazione finanziaria dia un'indicazione di questo tipo sulla scorta di un ragionamento di economicità nell'azione di controllo (è presumibile che un contribuente che ha "scudato" possa rischiare, in concreto, una contestazione), ci si deve chiedere se tale indicazione trovi riscontro nel dato normativo.

In relazione alle disposizioni in materia di scudo fiscale **nessuna menzione viene fatta al termine entro il quale il contribuente**, nel momento in cui viene avviata una azione di controllo nei suoi confronti, **debba esibire la dichiarazione riservata**; ed è su tale punto che i giudici di Pordenone fondano, parzialmente, la loro decisione.

Sulla questione devono essere necessariamente formulate due ulteriori osservazioni:

- 1) in relazione alle **precedenti edizioni dello scudo fiscale**, l'Amministrazione finanziaria aveva manifestato una **opinione decisamente**

(*) Dottore commercialista in Milano Studio Cavalluzzo - Rizzi - Caldart

Nota:

1 In Banca dati *BIG Suite*, IPSOA.

diversa ai fini della individuazione del momento entro il quale era necessario esibire la dichiarazione riservata. In tal senso, ad esempio, si era pronunciata la circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002, nella quale era stato affermato come: "Quando l'interessato decida comunque di utilizzare lo scudo fiscale, 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".

2) in ogni caso, laddove l'Amministrazione finanziaria sta avviando una azione di controllo nei confronti del contribuente mediante una richiesta riconducibile alle disposizioni di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, si dovrebbe tenere in considerazione il disposto del comma 2 della medesima norma il quale prevede la **necessità di rispondere entro 15 giorni, provvisoriamente** in relazione a notizie di carattere finanziario. Quindi, laddove la richiesta in merito alla esistenza di una dichiarazione riservata dovesse essere espressamente formulata, difficilmente si potrebbe obiettare l'inesistenza di una disposizione normativa. Non di quella specifica in materia di scudo fiscale, ma di una norma generale di accertamento che impone al contribuente dei termini per la produzione della documentazione richiesta.

Scudo fiscale e prova contraria rispetto al redditoometro

La questione di maggiore interesse affrontata dai giudici di Pordenone riguarda però il **grado di affidabilità** garantito dalla dichiarazione riservata rispetto ad una specifica attività di accertamento attivata dall'Amministrazione finanziaria.

Nel caso di specie, il contribuente era stato destinatario di avvisi di accertamento aventi ad oggetto il cosiddetto **redditoometro** di cui all'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 in relazione al possesso di:

- 2 abitazioni secondarie, e
- 2 automobili.

I periodi di imposta oggetto di accertamento erano il 2005, il 2006 ed il 2007 e dunque periodi di imposta antecedenti il perfezionamento dello

scudo fiscale avvenuto, secondo quanto previsto dall'art. 13 del D.L. n. 78/2009, il 23 dicembre 2009.

In generale, le disposizioni in materia di scudo fiscale, e segnatamente l'art. 14 del D.L. n. 350/2001 (norma originaria in materia di sanatoria delle attività decimate all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio), precisano gli effetti derivanti dalla sanatoria di specie:

D.L. n. 350/2001 - Art. 14

In base al dettato letterale della norma, l'accesso alla sanatoria "preclude nei confronti del dichiarante e dei soggetti sostituitamente 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 alla data di entrata in vigore del presente decreto, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio".

La locuzione di carattere così generale, dunque, spiega effetti anche in relazione a quelle ipotesi di accertamento che si fondano sul possesso, da parte del contribuente di beni che costituiscono **indicatori di capacità contributiva**, proprio ai sensi di quanto previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973.

La partecipazione della situazione risiede nel fatto che i **periodi di imposta** oggetto di accertamento erano **anteriores alla presentazione della dichiarazione riservata**.

In questo caso, quindi, si deve valutare l'astratta riferibilità di quanto emerso mediante la presentazione della dichiarazione riservata rispetto a quanto accertato per un periodo di imposta precedente a quello di perfezionamento dello scudo fiscale. Circostanza questa non del tutto agevole. Fermo restando che, anche nei documenti di prassi ufficiali, si è sempre fatto riferimento alla **astratta riferibilità** di quanto sanato attraverso lo scudo fiscale rispetto al reddito accertato in capo al contribuente.

È vero, però, che l'Agenzia delle Entrate ha "riforma-
Note:
1 In base del *BIG, Sped. IRSCA*.
2 In base del *BIG, Sped. IRSCA*.
3 In base del *BIG, Sped. IRSCA*.

to" il concetto in questione affermando, nella circoscrizione del 2010, n. 52/P3 che la **preclusione** opera:

- anche con riferimento a **tributi diversi dalle imposte sui redditi**, sempreché si tratti di accertamenti relativi ad "imponibili" che siano riferibili alle attività oggetto di emersione;

- **automaticamente**, ovvero senza che via sia la 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 emersione.

Alla luce della suddetta chiave interpretativa, gli effetti preclusivi ed estintivi possono quindi produrre, oltre che nel caso in cui gli imponibili o maggiori imponibili accertati siano direttamente rappresentati dalle attività oggetto di emersione anche qualora, seguendo un ragionamento logico-inferenziale, gli imponibili o maggiori imponibili accertati possono porsi come **premessa** assai probabile della **costituzione all'estero delle attività** medesime.

Ad esempio
Qualora l'attività oggetto di emersione sia un immobile acquistato ed interamente pagato nel 2006, e del tutto evidente che i maggiori imponibili eventualmente accertabili per il periodo di imposta 2007 non possano essere stati utilizzati per l'acquisizione di detta attività. Di contro, potrebbe risultare plausibile che i maggiori imponibili stessi siano stati utilizzati per la **ristrutturazione dell'immobile** e, pertanto, accertata l'avvenuta ristrutturazione, gli effetti preclusivi potranno essere ammessi, anche in mancanza di una prova specifica circa il collegamento tra i fondi oggetto di evasione e quelli impiegati per la ristrutturazione in parola.

È evidente che riportando la chiave interpretativa fornita dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito degli accertamenti che si fondano sul redditoometro, appare complesso sostenere la astratta riferibilità al caso di uno scudo fiscale nel quale oggetto di sanatoria è stato un immobile acquistato nel 2006 quando l'azione di controllo dell'Agenzia delle Entrate riguardi, ad esempio, il periodo di imposta successivo.

Nel caso esaminato dai giudici di Pordenone, però, il contribuente aveva proceduto al rimpatrio di de-

bito e, dunque, in concreto, la somma oggetto di emersione, secondo la CTP ben poteva essere riconducibile al maggiore reddito espresso dagli indicatori di capacità contributiva utilizzati ai fini del redditoometro.

In tal senso, letteralmente, si esprime la sentenza nella quale si afferma come: "Il ricorrente ha impugnato, con dichiarazione riservata del 23 dicembre 2009, una somma di denaro pari ad euro XXX, che può essere astrattamente ricondotta all'occultamento di quei maggiori redditi imponibili sincreticamente determinati sulla base della disponibilità ed utilizzo di beni, indice di capacità contributiva, normalmente individuati e dettagliatamente indicati negli avvisi di accertamento impugnati".

In pratica

Se il redditoometro comporta un accertamento di maggiore imponibile per l'anno, secondo i giudici di Pordenone avere effettuato lo scudo fiscale per somme di almeno pari importo costituisce **valida prova contraria** finalizzata all'annullamento dell'accertamento in questione.

In ogni caso, la conclusione alla quale giunge in sentenza della CT di Pordenone potrebbe prestare il fianco a qualche **obiezione**, fermo restando che il chiaro dettato letterale dell'art. 14 del D.L. n. 350/2001 condurrebbe alla soluzione raggiunta dai giudici di prime cure.

In effetti, spostando il ragionamento sul fatto della acquisizione dei beni il cui utilizzo e disponibilità costituisce indicatore di capacità contributiva, andrebbe verificato se il contribuente ha acquisito gli stessi in periodi di imposta oggetto di sanatoria per effetto dello scudo fiscale. Ciò in quanto potrebbe essere svolto il ragionamento legato al **deposito all'estero di un reddito** che è stato **impiegato, invece, in Italia** per l'acquisizione di beni costituenti, come visto, capacità contributiva.

E questo, in linea di principio, potrebbe rappresentare una sorta di riduzione della protezione garantita dallo scudo in quanto l'ammontare oggetto di sanatoria potrebbe essere assunto come una **porzione del reddito non dichiarato** che ha consentito l'acquisizione del bene oggetto di capacità contributiva.

