

SCUDO FISCALE E COPERTURA PENALE

Le garanzie offerte dalla sanatoria verso contestazioni di carattere penale

Uno dei profili su cui si gioca la partita dello “*scudo fiscale ter*”, in termini di *appeal*, è certamente rappresentato dalle garanzie che esso offre verso possibili contestazioni di carattere penale.

In proposito, deve, in effetti, rilevarsi che le significative modifiche apportate con il D.L. n. 103/2009, convertito in L. 3 ottobre 2009, n. 102, hanno notevolmente ampliato la casistica di reati per i quali lo scudo offre garanzia di copertura

La copertura nella versione ante emendamento: Nella versione precedente la conversione del citato decreto correttivo, l'art. 13-bis del D. L. n. 78/2009 prevedeva che l'effettivo pagamento dell'imposta straordinaria determinava gli effetti previsti dagli artt. 14 e segg. del D.L. n. 350/2001.

In sostanza, quindi, gli illeciti penali tributari per i quali era possibile invocare la copertura da “*scudo fiscale*” erano soltanto i reati di **dichiarazione infedele** e di **omessa dichiarazione**, rispettivamente previsti dagli artt. 4 e 5 del D. Lgs. n. 74/2000.

Per effetto di tale previsione, potevano essere tratti reali “*benefici*” dall'adesione allo scudo fiscale esclusivamente da:

1. chi aveva accumulato all'estero proventi rinvenienti dalla commissione di illeciti aventi esclusivamente rilevanza di carattere amministrativo;
2. coloro i quali si erano resi responsabili del superamento delle soglie di punibilità previste dagli artt. 4 e 5 del D. Lgs. n. 74/2000

La copertura nella versione post emendamento: La limitata copertura penale offerta dallo scudo, nei termini dianzi delineati, poteva incidere in modo consistente sull'appetibilità dello strumento. Proprio per questo motivo si è intervenuti, attraverso la proposizione del c.d. “*emendamento Flores*”, a modificare l'art. 13-bis del D.L. n. 78/2009, attraverso l'inserimento, nel secondo periodo del comma 4, di un esplicito rinvio all'art. 8, comma 6, lett. c), della L. n. 289/2002 (Legge finanziaria per il 2003), che aveva introdotto e disciplinato la c.d. “*integrazione degli imponibili per gli anni pregressi*”.

Per effetto di tale modifica, il nuovo quadro di riferimento è il seguente

Copertura scudo - <i>post</i> conversione D.L. n. 103/2009 in L. 3 ottobre 2009, n. 102			
Reati scudati		Reati non scudati	
Art. 2 D.Lgs. 74/2000	“Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”	Art. 8 D.Lgs. 74/2000	“Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”
Art. 3 D.Lgs. 74/2000	“Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”	Art. 10-bis D.Lgs. 74/2000	“Omesso versamenti di ritenute certificate”
Art. 4 D.Lgs. 74/2000	“Dichiarazione infedele”	Art. 10-ter D.Lgs. 74/2000	“Omesso versamento di IVA”
Art. 5 D.Lgs. 74/2000	“Omessa dichiarazione”	Art. 10-quater D.Lgs. 74/2000	“Indebita compensazione”
Art. 10 D.Lgs. 74/2000	“Occultamento o distruzione di documenti contabili”	Art. 11 D.Lgs. 74/2000	“Indebita compensazione”

SCUDO FISCALE E COPERTURA PENALE

Le garanzie offerte dalla sanatoria verso contestazioni di carattere penale

Artt. 2621 e 2622 c. c.	“Reati societari”	Art. 648 c.p.	“Ricettazione”
Artt. 482, 483, 484, 485, 489, 491-bis, 492 c.p.	Reati comuni di falso	Art. 648-bis c.p.	“Riciclaggio”
		Art. 648-ter c.p.	Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita”
		Art. 216, 217 e 223 della Legge fallimentare	“Reati di bancarotta”

Falso in bilancio: Al riguardo, deve essere sottolineato che la copertura dai reati di falso (artt. 482, 483, 484, 485, 489, 491-bis, 492 c.p.) e di **“falso in bilancio”** (artt. 2621 e 2622 c.c.) è limitata ai casi in cui detti reati siano stati commessi per eseguire ovvero occultare i reati tributari *“scudabili”*, ovvero per conseguirne il profitto o, comunque, quando si riferiscono alla medesima pendenza o situazione tributaria.

Occorre, inoltre, evidenziare il diverso trattamento previsto per i reati di cui agli artt. 2 e 8 del D. Lgs. n. 74/2000; mentre, infatti, l'adesione allo scudo offre garanzie per possibili contestazioni concernenti l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, altrettanto non può dirsi con riferimento all'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Al riguardo è stato sottolineato che *“la punibilità per il reato di emissione di fatture per operazioni false e la contemporanea non punibilità per la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di dette fatture false, potrebbe determinare situazioni abbastanza singolari. Si pensi al caso, in cui il cessionario che ha ricevuto il falso documento ha fatto lo scudo e, pertanto, non viene perseguito. Questo potrebbe non avere alcun problema ad ammettere la falsità dell'operazione e quindi a far perseguire penalmente il cedente che, invece, non riceve alcuna copertura.”*

Copertura nei limiti delle somme scudate: *In primis*, la circostanza che lo scudo fiscale operi in relazione alle sole somme oggetto di rimpatrio o regolarizzazione; pertanto, per gli importi eventualmente eccedenti, le violazioni di carattere penale permangono.

A tale riguardo, nella Circ. 43/E del 10 ottobre 2009, l'Agenzia delle Entrate precisa che *“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”*.

Procedure in corso: Inoltre, diversamente dal testo contenuto in alcune bozze del testo dell'*“emendamento Flores”*, l'attuale scudo non prevede copertura in relazione ai procedimenti in corso; per questi è, infatti, preclusa la sanatoria.

A tale riguardo si segnala che il più volte citato art. 13-bis non prevede, ai fini dell'esclusione dalla possibilità di accedere alla sanatoria, la *“formale conoscenza”*, da parte del soggetto sottoposto alle indagini, dell'inizio di un procedimento nei suoi confronti.

Pertanto, l'interpretazione secondo cui l'accesso allo scudo sarebbe precluso anche ai soggetti non formalmente avvisati dell'avvio di indagini nei propri confronti, rende molto pericoloso l'accesso allo scudo da parte di chicchessia.

Sul punto ha fatto chiarezza la Circ. 43/E del 10 ottobre 2009, in cui si legge che *“costituisce causa ostativa alla produzione degli effetti di esclusione della punibilità dei predetti reati l'avvio del*

SCUDO FISCALE E COPERTURA PENALE

Le garanzie offerte dalla sanatoria verso contestazioni di carattere penale

procedimento penale di cui l'interessato abbia avuto formale conoscenza alla data di presentazione della dichiarazione riservata.

Con riguardo agli effetti penali delle operazioni di emersione, la medesima circolare ha poi evidenziato che *“l'effettivo pagamento dell'imposta straordinaria dovuta sulle attività rimpatriate o regolarizzate rende non punibili i reati indicati nell'art. 8, comma 6, lettera c), della L. 27 dicembre 2002, n. 289”*.

D.L. n. 103/2009, convertito in L. 3 ottobre 2009, n. 102

Busto Arsizio, 18 novembre 2009