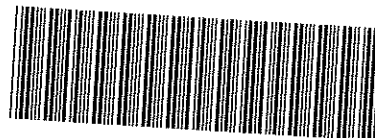




**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

C.N.D.C.E.C.
Prot. 9472 del 18-11-2009
Tipo: PARTENZA



MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

CS/me

Roma, 17 novembre 2009
Informativa n.69/09

**AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI DEGLI
ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Oggetto: approvazione documento "Scudo fiscale e antiriciclaggio"

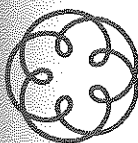
Caro Presidente,

Ti informo che il Consiglio Nazionale, nella seduta del Comitato Esecutivo del 4 novembre scorso, ha approvato il documento "Scudo fiscale e antiriciclaggio" elaborato dalla Commissione "Antiriciclaggio", che Ti allego.

Potrai trovare il documento anche sul sito Internet (www.cndcec.it) nella sezione "Antiriciclaggio" dell'area "Studi e ricerche - Commissioni".

Un cordiale saluto.

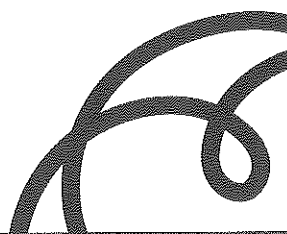
Claudio Siciliotti



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Scudo fiscale, disciplina antiriciclaggio e adempimenti dei professionisti

13 OTTOBRE 2009





A cura del Gruppo di lavoro “ANTIRICICLAGGIO”

Coordinatore

Enricomaria Guerra

Componenti

Lucia Starola

Annalisa De Vivo

Ivo Caraccioli

Susanna Ciriello

Mandato 2008-2012

Area di delega

Consigliere Delegato

Consiglieri Co-Delegati

Antiriciclaggio

Enricomaria Guerra

Massimo Mellacina e Giulia Pusterla



Indice

PREMESSA.....	4
CAPITOLO 1 GLI OBBLIGHI ANTIRICICLAGGIO IN CASO DI EMERSIONE DI ATTIVITÀ DETENUTE ALL'ESTERO ..	6
CAPITOLO 2 IL COINVOLGIMENTO DEI PROFESSIONISTI.....	8
CAPITOLO 3 IL CONTENUTO DEGLI OBBLIGHI	9
3.1. Adeguata verifica della clientela; registrazione e conservazione dei dati	9
3.2. Segnalazione di operazioni sospette.....	10
CAPITOLO 4 EFFETTI DEL RIMPATRIO E CONSEGUENZE AI FINI DELLA DISCIPLINA ANTIRICICLAGGIO	11
CAPITOLO 5 SITUAZIONI OSTATIVE ALLO "SCUDO FISCALE"	14



PREMESSA

Nel disciplinare le operazioni di rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato, l'art. 13-bis del d.l. 1° luglio 2009, n. 78 (c.d. decreto anticrisi)¹ contiene un esplicito rinvio a quanto disposto in materia di antiriciclaggio dal provvedimento che per la prima volta ha introdotto nel nostro ordinamento il c.d. "scudo fiscale"².

In particolare, il quarto comma dell'art. 13-bis dispone che *"l'effettivo pagamento dell'imposta produce gli effetti di cui agli articoli 14 e 15 e rende applicabili le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legge 25 settembre 2001, n. 350, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409, e successive modificazioni."*

Uno dei dubbi interpretativi sollevati nei primi commenti³ al provvedimento riguarda il rinvio operato dal decreto n. 350/2001 alla previgente normativa antiriciclaggio (d.l. n. 143/1991). L'art. 17 del citato decreto, infatti, stabilisce l'applicazione alle operazioni di rimpatrio e di regolarizzazione delle attività detenute all'estero degli obblighi di identificazione, registrazione e segnalazione previsti dal d.l. n. 143/1991⁴. Come è noto, quest'ultima norma, recependo le indicazioni provenienti dalla Direttiva 91/308/CEE (c.d. prima direttiva antiriciclaggio), era finalizzata al coinvolgimento diretto del sistema bancario e parabancario nell'azione di controllo delle movimentazioni finanziarie. Dunque, le disposizioni in essa contenute non riguardavano il comparto delle professioni, chiamato successivamente in causa dalla Direttiva 2001/97/Ce, attuata in Italia dal d.lgs. 20 febbraio 2004, n. 56, nonché dalla Direttiva 2005/60 Ce, attuata dal d.lgs. 21 novembre 2007, n. 231.

Si è, in particolare, segnalata⁵ l'incertezza interpretativa derivante dalla circostanza che il d.l. n. 143/1991, successivamente modificato dai sopraindicati provvedimenti, non è più in vigore e la conseguente difficoltà di individuare i destinatari (intermediari finanziari indicati dal d.l. n. 143/1991 ovvero anche i professionisti individuati dal d.lgs. n. 231/2007) e la portata degli obblighi antiriciclaggio (identificazione del cliente, registrazione dei dati e segnalazione delle operazioni

¹ Il decreto, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009 n. 102, è stato successivamente modificato dal d.l. n. 103 recante *"Disposizioni correttive del decreto-legge anticrisi n. 78 del 2009"*.

² Si tratta del d.l. 25 settembre 2001, n. 350 convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409.

³ Tra gli altri, A. CRISCIONE, *"Scudo fiscale con 'corredo' quasi pronto"*, *Il Sole 24 Ore*, 20 agosto 2009, p. 21.

⁴ Convertito, con modificazioni, dalla legge 5 luglio 1991, n. 197.

⁵ Si veda, tra gli altri, C. BARTELLI, *"Scudo Fiscale, antiriciclaggio soft"*, *Italia Oggi*, 18 agosto 2009, p. 17.



sospette ovvero adeguata verifica del cliente, registrazione dei dati e segnalazione delle operazioni sospette) connessi all'effettuazione delle operazioni di rimpatrio o regolarizzazione di attività detenute all'estero previste dall'art. 13-bis del d.l. n. 78/2009.

Considerato che la soluzione di tale incertezza appare indispensabile al fine di definire univocamente la posizione dei professionisti nei confronti dei clienti che decideranno di avvalersi delle nuove disposizioni per effettuare il rimpatrio delle attività detenute all'estero, deve osservarsi che l'art. 17, nel richiamare la vecchia disciplina antiriciclaggio (d.l. n. 143/1991), rinvia, in ogni caso, a *"tutte le altre disposizioni in materia penale, di lotta alla criminalità organizzata e al terrorismo"*. Inoltre l'art. 11 del d.l. n. 350/2001 precisa, alla lett. e), che per *"decreto legge n. 143 del 1991"*, deve intendersi il decreto legge 3 maggio 1991, n. 143, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 luglio 1991, n. 197, e **successive modificazioni**". In altri termini, nel richiamare la normativa antiriciclaggio allora vigente, il d.l. n. 350/2001 fa espresso riferimento alle ulteriori eventuali modificazioni alla suddetta disciplina⁶.

Alla luce delle indicazioni sopra esposte si deve ritenere che il richiamo (seppure indiretto) al d.l. n. 143/1991, così come successivamente modificato, vada riferito alla normativa antiriciclaggio attualmente vigente (d.lgs. n. 231/2007). Una recente nota⁷ del Ministero dell'Economia e delle finanze ha confermato tale interpretazione.

Conseguentemente, la norma di cui all'art. 13-bis trova applicazione non solo nei confronti degli intermediari finanziari ma anche nei confronti dei professionisti.

⁶ Sul punto vd. anche M. LONGHI - M. PIAZZA, *Scudo al nodo antiriciclaggio*, *Il Sole 24 Ore*, 1° settembre 2009, p. 29. Nell'articolo si evidenzia che tale problema *"appare superabile in via interpretativa. Come ha precisato la Corte di Cassazione, sez. un., n. 19809 del 18 luglio 2008 ha evidenziato che il rinvio a norme abrogate... può essere inteso come recettizio cioè alla normativa testualmente richiamata, ma anche formale, cioè alla stessa nel suo divenire nel tempo, con riferimento alle disposizioni che l'hanno sostituita"*.

⁷ Si tratta della Nota del Dipartimento del Tesoro del 12 ottobre 2009: *"Circolare sull'operatività connessa con lo scudo fiscale di cui all'art. 13-bis del decreto legge 1° luglio 2009 n. 78", ai fini antiriciclaggio"*.



CAPITOLO 1

GLI OBBLIGHI ANTIRICICLAGGIO IN CASO DI EMERSIONE DI ATTIVITÀ DETENUTE ALL'ESTERO

Preliminarmente è necessario individuare le misure imposte dall'art. 17 del d.l. n. 350/2001, nel quale è genericamente prevista l'applicazione delle disposizioni concernenti gli obblighi di identificazione, registrazione e segnalazione di cui al d.l. n. 143/2001, convertito nella legge n. 197/1991, c.d. legge antiriciclaggio.

Detti obblighi sono disciplinati dagli articoli 2 e 3 di tale legge, **espressamente abrogati** per effetto di quanto disposto dall'art. 64, comma 1, lett. a), del d.lgs. 21 novembre 2007, n. 231, recante la *"attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo nonché della direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione"*.

Ne consegue, in punto di diritto, che **gli obblighi richiamati non possono che essere disciplinati dal Titolo II del d.lgs. n. 231/2007** e, in particolare:

- dal Capo I (*Obblighi di adeguata verifica della clientela*), artt. da 15 a 24, per ciò che concerne l'identificazione - ora "adeguata verifica" - della clientela;
- dal Capo II (*Obblighi di registrazione*), artt. da 36 a 40, per ciò che concerne la registrazione dei dati;
- dal Capo III (*Obblighi di segnalazione*), artt. da 41 a 48, per ciò che concerne la segnalazione di operazioni sospette.

Tale conclusione è peraltro confermata dalla citata nota ministeriale⁸.

Ciò posto, deve però evidenziarsi che il contenuto dell'art. 13-bis è stato modificato e ampliato per effetto del c.d. "emendamento Fleres", recentemente approvato dalle Commissioni Finanze e Bilancio del Senato. In particolare, al terzo comma sono inserite alcune precisazioni, tra le quali spicca quella inerente all'**esonero dall'obbligo di segnalazione di cui all'art. 41 d.lgs. n. 231/2007 per le operazioni di rimpatrio/regolarizzazione "scudate"**.

⁸ Vd. Nota cit., pag. 3: *"...Ne deriva che trovano applicazione al cd. "scudo fiscale" tutti i presidi antiriciclaggio previsti dal decreto legislativo n. 231/2007, in termini di obblighi di adeguata verifica, di registrazione e di segnalazione di operazioni sospette"*.



CAPITOLO 2

IL COINVOLGIMENTO DEI PROFESSIONISTI

Quanto sopra detto consente di risolvere in senso affermativo anche il problema inerente al coinvolgimento dei professionisti. Questi ultimi, in quanto destinatari delle misure antiriciclaggio imposte dal d.lgs. n. 231/2007⁹, devono, infatti, ritenersi assoggettati agli obblighi derivanti dalla previsione di cui all'art. 13-*bis* del d.l. n. 78/2009.

Ciò in quanto, come già evidenziato, quest'ultima norma non richiama direttamente il d.l. n. 143/1991 bensì l'art. 17 del d.l. n. 350/2001, il quale a sua volta rinviava alla norma in quel momento vigente in materia di antiriciclaggio.

Dovrebbe perciò concludersi che, in assenza di uno specifico esonero espressamente disposto, nei confronti dei clienti che intendano usufruire delle nuove disposizioni in materia di "scudo fiscale", dottori commercialisti ed esperti contabili debbano applicare le misure previste dal d.lgs. n. 231/2007 (limitatamente all'adeguata verifica e alla registrazione dei dati, **essendo stata esclusa ex lege la segnalazione alla UIF dell'operazione sospetta**). Il quarto comma dell'art. 13-*bis* dispone, infatti, che *"l'effettivo pagamento dell'imposta (...) rende applicabili le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350"*¹⁰.

La questione, tuttavia, non può non essere esaminata anche sotto il profilo sostanziale.

⁹ Ai sensi dell'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 231/2001 "(...) per professionisti si intendono:

- a) i soggetti iscritti nell'albo dei ragionieri e periti commerciali, nell'albo dei dottori commercialisti e nell'albo dei consulenti del lavoro;
- b) ogni altro soggetto che rende i servizi forniti da periti, consulenti e altri soggetti che svolgono in maniera professionale attività in materia di contabilità e tributi;
- c) i notai e gli avvocati quando, in nome o per conto dei propri clienti, compiono qualsiasi operazione di natura finanziaria o immobiliare e quando assistono i propri clienti nella predisposizione o nella realizzazione di operazioni riguardanti:
 - 1) il trasferimento a qualsiasi titolo di diritti reali su beni immobili o attività economiche;
 - 2) la gestione di denaro, strumenti finanziari o altri beni;
 - 3) l'apertura o la gestione di conti bancari, libretti di deposito e conti di titoli;
 - 4) l'organizzazione degli apporti necessari alla costituzione, alla gestione o all'amministrazione di società;
 - 5) la costituzione, la gestione o l'amministrazione di società, enti, trust o soggetti giuridici analoghi;
- d) i prestatori di servizi relativi a società e trust ad esclusione dei soggetti indicati dalle lettere a), b) e c)."

¹⁰ Presupposto necessario per l'applicazione del citato art. 17 è dunque il pagamento effettivo dell'imposta straordinaria istituita *ad hoc*, pagamento peraltro necessario ai fini del perfezionamento delle operazioni di rimpatrio ovvero di regolarizzazione delle attività finanziarie e patrimoniali.



Il coinvolgimento dei professionisti avviene esclusivamente in quanto la norma richiamata è stata sostituita da un'altra rivolta ad una platea più ampia di destinatari (tra i quali, appunto, i professionisti), oppure perché la corretta *voluntas legis* è proprio quella di chiamare in causa anche i professionisti nell'operazione "scudo fiscale"?

Nel secondo caso non può omettersi che il coinvolgimento dei professionisti genera indubbiamente una duplicazione degli adempimenti, dal momento che identificazione (*rectius* adeguata verifica) e registrazione sono misure già imposte - come è ovvio che sia - agli intermediari destinatari della dichiarazione riservata.

In altre parole, il dottore commercialista/esperto contabile che fornisce una consulenza in merito all'opportunità di aderire alla "operazione scudo" ed eventualmente presta la propria assistenza nella compilazione della dichiarazione riservata dovrebbe effettuare l'adeguata verifica del cliente che gli ha richiesto quella attività, nonché registrarne e conservarne i dati (ma non segnalare l'operazione alla UIF, essendone espressamente dispensato). **Attività queste che, come già detto, devono comunque essere espletate dall'intermediario che riceve la dichiarazione riservata.**

Considerato che adeguata verifica, registrazione e conservazione dei dati sono adempimenti già assolti dall'intermediario depositario della dichiarazione riservata, l'espletamento degli stessi anche da parte del professionista appare fuori luogo, soprattutto in considerazione del fatto che essi non possono in nessun caso essere strumentali all'individuazione di un'operazione della quale la legge non richiede più la segnalazione alle autorità competenti.

CAPITOLO 3

IL CONTENUTO DEGLI OBBLIGHI

Appare ora opportuno interrogarsi in merito agli adempimenti che concretamente dovrà porre in essere il professionista nei confronti del cliente - o di un nuovo cliente - che intenda avvalersi delle disposizioni in materia di "scudo fiscale".

3.1 ADEGUATA VERIFICA DELLA CLIENTELA; REGISTRAZIONE E CONSERVAZIONE DEI DATI

Con riferimento all'obbligo di adeguata verifica, si ritiene che esso debba senz'altro trovare applicazione nel caso di nuovo cliente (diversamente, l'obbligo sarà già stato espletato dal



professionista in precedenza). È chiaro che il professionista potrà avvalersi delle norme in materia di esecuzione dell'obbligo di adeguata verifica da parte di terzi (di cui agli artt. 29-35 del d.lgs. n. 231/2007). Al riguardo, deve evidenziarsi che nella maggior parte dei casi l'attività ad egli richiesta consisterà dapprima in una consulenza in merito all'opportunità di usufruire dello "scudo fiscale" e, successivamente, nella compilazione della dichiarazione riservata da presentare agli intermediari autorizzati a riceverla (banche, società di intermediazione mobiliare, ecc.). Ne consegue che, almeno presumibilmente, il professionista si troverà a dover identificare il cliente in un momento precedente alla presentazione della dichiarazione riservata: per questo motivo difficilmente potrà avvalersi dell'identificazione effettuata dagli intermediari destinatari di tale dichiarazione, anch'essi soggetti ad obblighi analoghi.

Pertanto, salvo i casi in cui il cliente non disponga già di un'attestazione valida ex art. 30 d.lgs. n. 231/2007, il professionista dovrà adempiere direttamente all'obbligo in commento.

È appena il caso di ricordare che tra gli adempimenti relativi all'esecuzione dell'obbligo di adeguata verifica della clientela vi è quello, sancito dall'art. 18, lett. d), d.lgs. n. 231/2007, di svolgere un controllo costante nel corso del rapporto continuativo/prestazione professionale. Per il professionista detto controllo costante comporta, ai sensi del successivo art. 19, comma 1, lett. c), un'attività di monitoraggio vero e proprio del cliente, avendo riguardo - tra l'altro - "*all'origine dei fondi*" da quest'ultimo utilizzati per il compimento delle operazioni svolte nel corso del rapporto professionale. L'adempimento in oggetto assume particolare rilevanza con riferimento alle attività di rimpatrio/regolarizzazione di attività finanziarie o patrimoniali detenute dal cliente all'estero: in tale ipotesi si ritiene che il controllo da parte del professionista debba essere particolarmente accurato, potendo, peraltro, la circostanza descritta rivelarsi "anomala" seppure al verificarsi di determinati presupposti¹¹.

Per quanto concerne la registrazione e la conservazione dei dati, troveranno applicazione le disposizioni di cui agli artt. 36-40 del d.lgs. n. 231/2007. Al riguardo, ci si limita a ricordare che in assenza del regolamento attuativo previsto dall'art. 38, comma 7, del citato decreto le modalità

¹¹ Sul punto, si ritiene che il professionista debba verificare se in concreto l'operazione possa reputarsi "anomala" anche - seppur non esclusivamente - sulla scorta dell'applicazione degli indicatori di anomalia di cui al d.m. n. 141/2006 e del Provvedimento UIC 24 febbraio 2006. In tal senso si veda anche la nota del Dipartimento del Tesoro del 12 ottobre 2009, pag. 3.



operative inerenti al corretto espletamento dell'obbligo sono quelle definite per i professionisti dal D.M. n. 141/2006¹².

3.2 SEGNALAZIONE DI OPERAZIONI SOSPETTE

Il disposto esonero dall'obbligo di segnalazione lascia aperte problematiche di non poco rilievo.

Posto che il professionista debba comunque procedere ad effettuare l'adeguata verifica del cliente che richiede una consulenza in merito all'opportunità di aderire o meno allo "scudo", occorre infatti chiedersi cosa accade nel caso in cui la regolarizzazione ovvero il rimpatrio successivamente non vengano effettuati. In tale ultima circostanza non si determinano gli effetti di cui all'art. 13-bis d.l. n. 78/2009 e, quindi, per il professionista, quantomeno in linea di principio, non opererebbe l'esimente dall'obbligo di segnalazione dell'operazione in relazione alla quale egli ha prestato la propria consulenza.

Deve, però, osservarsi che, in tal caso, il professionista non è in grado di poter verificare se sia stata, o meno, effettuata l'operazione di rimpatrio/regolarizzazione, dal momento che, per l'adempimento del relativo obbligo, il cliente si avvale di uno degli intermediari a ciò preposti.

Se ne desume, pertanto, che, nel caso in esame, in capo ai professionisti difficilmente potrà ravvisarsi una violazione delle norme in tema di segnalazione di operazioni sospette.

Di contro, ove l'operazione di rientro posta in essere dal cliente sottenda il compimento di reati ulteriori rispetto a quelli coperti dallo "scudo" tassativamente elencati dal legislatore, con riferimento a tali ulteriori reati permane senz'altro in capo al professionista l'obbligo di segnalazione¹³.

¹² L'art. 66, comma 1, del d.lgs. n. 231/2007 prevede, infatti, l'ultrattività delle disposizioni emanate in attuazione delle norme abrogate fino all'entrata in vigore dei nuovi provvedimenti attuativi.

¹³ In tal senso la Nota del Dipartimento del Tesoro del 12 ottobre 2009 ha chiarito che qualora le attività oggetto delle operazioni di rimpatrio e regolarizzazione siano frutto di reati diversi da quelli per i quali si determina la causa di non punibilità (prevista dal comma 4 dell'articolo 13-bis), tali operazioni non costituiscono di per sé elemento sufficiente ai fini della valutazione dei profili di sospetto, rimanendo ferma la necessità di verificare la sussistenza, in concreto, degli elementi di sospetto posti, ex art. 41 del d.lgs. n. 231/2007, alla base dell'obbligo di segnalazione.

Quanto alla presunzione di illecito fiscale concernente gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato e non dichiarate (ai sensi dell'art. 12 del d.l. n. 78/2009) la Nota ministeriale ha precisato che tale presunzione, operando ai soli fini fiscali e fino a prova contraria, non può costituire prova assoluta circa la sussistenza di un reato presupposto di riciclaggio (ovvero di una delle condotte che ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 231/2007 costituiscono riciclaggio) e, pertanto, non determina, di per sé, l'automatica applicabilità dell'obbligo di segnalazione di operazioni sospette.



Nulla quaestio, infine, nel caso in cui il cliente aderisca allo “scudo”. Anche ove sussista il dubbio fondato che le disponibilità finanziarie oggetto della regolarizzazione/rimpatrio siano collegate al compimento di un’ampia serie di reati tributari¹⁴, il professionista è espressamente esonerato dall’obbligo di segnalare la relativa circostanza alla UIF.

CAPITOLO 4

EFFETTI DEL RIMPATRIO E CONSEGUENZE AI FINI DELLA DISCIPLINA ANTIRICICLAGGIO

In merito agli effetti del rimpatrio, il quarto comma dell’art. 13-*bis* del d.l. n. 78/2009 prevede l’applicabilità delle disposizioni contenute nell’art. 14 del d.l. n. 350/2001.

In particolare, il primo comma di quest’ultima norma dispone che il rimpatrio delle attività finanziarie produce i seguenti effetti:

- a) preclusione (nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati) di ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d’imposta per i quali non è ancora decorso il termine per iniziare l’azione di accertamento alla data di entrata in vigore del provvedimento relativo allo “scudo”, limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all’estero e oggetto di rimpatrio;
- b) estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali e di quelle previste dall’art. 5 del d.l. n. 167/1990¹⁵ in relazione alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate;
- c) esclusione della punibilità per i reati di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000¹⁶, nonché per i reati di cui al d.l. n. 429/1982 (ad eccezione di quelli previsti dall’art. 4, lett. *d* e *f*)¹⁷, in relazione alla disponibilità delle attività finanziarie dichiarate.

¹⁴ Si veda il capitolo 4.

¹⁵ “Rilevazione ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l’estero di denaro, titoli e valori”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 30 giugno 1990, n. 151.

¹⁶ “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della L. 25 giugno 1999, n. 205”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 31 marzo 2000, n. 76.

¹⁷ “Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 13 luglio 1982, n. 190. Il provvedimento è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516.



Il quarto comma dell'art. 13-bis del d.l. n. 78/2009 disponeva poi, con formulazione tutt'altro che felice, che *"restano comunque esclusi dal campo di applicazione del presente articolo i reati, ad eccezione dei reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74"*.

Nella versione emendata, il periodo sopra riportato è stato soppresso e sostituito dal seguente: *"Fermo quanto sopra previsto, e per l'efficacia di quanto sopra, l'effettivo pagamento dell'imposta comporta, in materia di esclusione della punibilità penale limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l'applicazione della disposizione di cui al già vigente articolo 8, comma 6, lettera c), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni; resta ferma l'abrogazione dell'articolo 2623 del codice civile disposta con l'articolo 34 della legge 28 dicembre 2005, n. 262."*

Dal richiamo all'art. 8, comma 6, lett. c) della l. n. 289/2002 discende dunque l'esclusione ad ogni effetto della punibilità:

- per i reati tributari di cui agli articoli 2, 3, 4, 5 e 10 del d.lgs. n. 74/2000. Dunque, oltre a quelli di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, sono coperti dallo "scudo" anche i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; di occultamento e distruzione di documenti contabili¹⁸;
- per i reati previsti dagli articoli 482 (falsità materiale commessa dal privato), 483 (falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico), 484 (falsità in registri e notificazioni), 485 (falsità in scrittura privata), 489 (uso di atto falso), 490 (soppressione, distruzione e occultamento di atti veri), 491-bis (documenti informatici) e 492 (copie autentiche che tengono luogo degli originali mancanti) del codice penale;
- per i reati previsti dagli articoli 2621 (false comunicazioni sociali), 2622 (false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci o dei creditori) e 2623 (falso in prospetto, abrogata dall'art. 34 della l. n. 62/2005) del codice civile, quando tali reati siano stati commessi per

¹⁸ Di conseguenza restano punibili solo i reati di cui all'art. 10-bis (omesso versamento di ritenute certificate), all'art. 10-ter (omesso versamento di Iva), all'art. 10-quater (indebita compensazione) e all'art. 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte).



eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria.

In relazione a tutti i reati elencati è prevista la non punibilità, fermo restando che **gli effetti estintivi dello “scudo” non si producono se per gli illeciti penali elencati è già in corso un procedimento penale del quale gli interessati abbiano avuto formale conoscenza.** Lo si evince chiaramente:

- dall'inciso introdotto nel terzo comma dell'art. 13-bis dall'emendamento di recente approvato (*“... con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto ...”*);
- da quanto disposto nel settimo comma dell'art. 14 del d.l. n. 350/2001, espressamente richiamato dal d.l. n. 78/2009 (*“il rimpatrio delle attività non produce gli effetti ... quando, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, una delle violazioni ... è già stata constatata o comunque sono già iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario e contributivo di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza”*);
- dalla stessa disposizione di cui alla lett. c) del sesto comma dell'art. 8 della l. n. 289/2002 (*“l'esclusione ... non si applica in caso di esercizio dell'azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa”*).

Ad ogni modo preme ribadire che, stante quanto disposto dal legislatore in punto di segnalazione ai fini della normativa antiriciclaggio, il ricorso allo “scudo fiscale” per la regolarizzazione/rimpatrio di somme derivanti dalla commissione di uno qualsiasi dei reati sopra elencati fa sì che il professionista (che abbia prestato la propria attività a favore del soggetto dichiarante) sia totalmente esonerato dall'obbligo di segnalare la relativa operazione alle autorità competenti.



CAPITOLO 5

SITUAZIONI OSTATIVE ALLO "SCUDO FISCALE"

In base all'art. 14, comma 7, d.l. n. 350/2001, richiamato dall'art. 13-bis del provvedimento sullo scudo fiscale (*"L'effettivo pagamento dell'imposta produce gli effetti di cui agli artt. 14 e 15 e rende applicabili le disposizioni dell'art. 17 d.l. 350/2001..."*), *"il rimpatrio delle attività non produce gli effetti di cui al presente articolo quando, alla data di presentazione della dichiarazione riservata, una delle violazioni delle norme indicate nel c. 1 è stata già constatata o comunque sono già iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività di accertamento tributario o contributivo di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza"*.

In presenza di tali atti amministrativi, formalmente notificati al contribuente, il rimpatrio e la regolarizzazione, ancorché effettuati, non producono i relativi effetti, compresi quelli estintivi di carattere penale; e quindi in casi del genere si verifica una vera e propria "autodenuncia" per tali reati, a seguito della quale, ove eventualmente venutone a conoscenza (ancorché la procedura sia coperta da segretezza), il Pubblico Ministero può procedere per i reati medesimi.

Com'è noto, le circolari relative ai vecchi "scudi" collegati al condono fiscale, ed anche la recente circolare dell'Agenzia delle Entrate¹⁹, forniscono un'interpretazione molto estesa del concetto di "altre attività di accertamento", ricomprendendovi anche i questionari e le semplici domande singole rivolte al contribuente. In dottrina tale orientamento estensivo è stato criticato come foriero di conseguenze vessatorie in tema, ad es., ma non solo, di "redditometro".

Lo stesso comma 7 conclude affermando che *"il rimpatrio non produce gli effetti estintivi di cui al comma 1 lett. c) quando per gli illeciti penali ivi indicati è già stato avviato il procedimento penale, di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza"*.

L'ostatività sussiste, quindi, quando è stato aperto un procedimento penale, ad es. per reato tributario, a carico del contribuente, ma alla condizione che il medesimo sia a formale conoscenza di essere sottoposto a procedimento penale: ad es., perché è stato compiuto un atto di indagine a cui il suo difensore ha avuto diritto di assistere; oppure quando è stato notificato l'avviso di conclusione delle indagini preliminari (art. 415-bis c.p.p.).

¹⁹ Agenzia delle entrate, circolare 10 ottobre 2009, n. 43.



Di conseguenza, non può essere ostativo il semplice fatto che, a conclusione della verifica, copia del p.v.c. sia stata inviata per conoscenza alla Procura della Repubblica ed il contribuente sia stato iscritto nel registro degli indagati (c.d. "modello 21"), senza peraltro esserne (come non dev'essere) informato.

A proposito di quanto precede si deve, comunque, sottolineare una differenza sussistente tra l'ostatività discendente dagli atti amministrativi citati e quella connessa agli atti penali. Invero, per i primi la norma parla di "*formale conoscenza*"; per gli atti penali viene usata, invece, una formula più articolata: "*quando per gli illeciti penali è già stato avviato il procedimento penale, di cui gli interessati hanno avuto formale conoscenza*".

Quanto precede risulta dallo stesso comma 4 dell'art. 13-bis, nella parte in cui richiama, "*in materia di esclusione della punibilità penale limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l'applicazione delle disposizioni di cui al già vigente art. 8, comma 6, lett. c) L. 289/2002*".

Orbene, la formula dell'avvio del procedimento penale, in base a quanto dispongono gli artt. 405 e 416 c.p.p. (c.d. "*esercizio dell'azione penale*"), non si ha con la mera chiusura delle indagini preliminari, ma richiede, da parte del P.M., la formulazione dell'imputazione e la richiesta di rinvio a giudizio. Il tutto avviene, dunque, in una fase temporalmente e processualmente successiva.

Ne consegue, dunque, che, nelle sole ipotesi in cui il contribuente-indagato non abbia già avuto formale conoscenza di uno degli atti amministrativi sopra citati (il che avviene tutte le volte in cui il procedimento per reati tributari deriva da una verifica od accertamento), non sono sufficienti gli atti processuali penali sopra citati (ad es., art. 415-bis c.p.p.), ma occorre che sia già stata esercitata l'azione penale. Si pensi, ad es., al caso di un procedimento per reato fiscale che nasce da un procedimento già pendente per bancarotta fraudolenta o per qualsivoglia altro reato.

Altra ipotesi che si può fare è quella in cui il contribuente abbia definito mediamente acquiescenza o adesione il p.v.c. o l'avviso di accertamento, ma permanga in indagini il procedimento penale. In tali situazioni, infatti, la causa ostativa viene rimossa e quindi si può fondatamente sostenere che al contribuente, seppure indagato, non possa essere opposta alcuna causa ostativa, di natura amministrativa, alla praticabilità del rimpatrio.



Un altro punto da approfondire - che riguarda da vicino dottori commercialisti ed esperti contabili - è quello dell'eventuale estensibilità dell'estinzione del reato a favore di coloro che hanno concorso nel reato tributario (ad es., consulente).

In materia l'art. 182 c.p. prevede che *"salvo che la legge disponga altrimenti, l'estinzione del reato ha effetto soltanto per coloro ai quali la causa di estinzione si riferisce"*. Ora, poiché nel provvedimento sullo scudo nulla è detto, dovrebbe valere la regola generale della non estensibilità della causa estintiva. Il che, peraltro, si trasformerebbe in un illecito arricchimento per lo Stato, dovendo sottoporsi allo scudo un soggetto per il reato commesso da un altro.

La questione si era posta in relazione alla vecchia amnistia per i reati tributari, con riferimento ai sindaci delle società che avevano fatto luogo al condono fiscale; in materia la Corte costituzionale con la sentenza n. 19 del 12-19/1/1995 aveva chiarito, in via interpretativa, che la norma doveva ricomprendere nel provvedimento di clemenza *"anche il caso del concorrente estraneo, quando il contribuente abbia provveduto a definire la pendenza con il Fisco"*. Di conseguenza il timore sopra indicato non sussiste, essendovi ragioni per estendere al caso in questione i principi di tale decisione.

Ulteriore problema di interesse per i professionisti è se possa considerarsi ostativo dello scudo un verbale di accesso dell'Amministrazione Finanziaria, finalizzato ad esempio all'acquisizione di documenti od alla verifica della contabilità dei clienti, che sia stato notificato all'associazione professionale, magari costituita da numerosi professionisti. In particolare, il problema si pone nell'eventualità in cui, non ricorrendo l'associazione allo scudo, intenda aderirvi il singolo professionista in proprio. In tal caso, infatti, non è del tutto chiaro se il citato provvedimento amministrativo possa, di fatto, precludere l'operazione di rimpatrio/regolarizzazione.

Al riguardo sarebbe auspicabile un tempestivo chiarimento in senso favorevole, dal momento che nel caso di specie i soggetti coinvolti - professionisti ed associazione professionale - sono diversi.