

SCUDO FISCALE-TER: «CAPIENZA» e SOGLIA di PUNIBILITÀ

Per ottenere gli effetti estintivi penali dello scudo fiscale-ter il rimpatrio e la regolarizzazione devono essere «capienti» rispetto all'oggetto del reato tributario contestato e non è sufficiente scendere al di sotto della soglia di punibilità.

di IVO CARACCIOLI

professore ordinario di Diritto penale presso l'Università di Torino, presidente del Centro di diritto penale tributario

I contribuenti che hanno inteso o intendono ricorrere allo «scudo fiscale-ter» anche al fine di godere degli effetti estintivi dei reati tributari (o non tributari, ma estinguibili) si pongono il problema del calcolo e della determinazione dell'ammontare delle somme (o dei valori) che devono essere oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione; ed in particolare, se sia sufficiente che il «quantum» rimpatriato o regolarizzato provochi il mancato superamento della soglia quantitativa di punibilità dei reati stessi (ove prevista).

Trattasi, com'è evidente, di una questione di notevole importanza pratica, da decidere al momento dell'effettuazione dello scudo, in quanto non è poi più possibile integrare detto ammontare ove il giudice penale non lo ritenga sufficiente.

REQUISITO della «CAPIENZA»

L'art. 13-bis, co. 4, D.L. 1° luglio 2009, n. 78, conv. con modif. con L. 3 agosto 2009, n. 102 [CFF 6224b] quanto agli effetti penali dell'istituto, stabilisce che «l'effettivo pagamento dell'imposta comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limita-

tamente al rimpatrio e alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l'applicazione della disposizione di cui al già vigente art. 8, co. 6, lett. c), L. 289/2002».

Secondo una certa interpretazione, che trasferisce «tout court» anche in campo penale le affermazioni contenute nella C.M. 10 ottobre 2009, n. 43/E quanto agli effetti tributari dell'istituto, occorrerebbe dimostrare altresì l'esistenza di un «collegamento eziologico specifico» tra le somme scudate ed il reato contestato.

Pertanto, ad esempio, non potrebbe fruirla estinzione del reato fiscale chi avesse esportato illecitamente capitali in data precedente alla commissione del reato, capitali che siano completamente svincolati dal frutto del reato stesso (ad esempio, derivanti da un'eredità, mentre il reato, magari commesso anni dopo, riguardi un'attività imprenditoriale). Tale tesi viene, infatti, sostenuta dalla citata circolare sostenendosi altresì che la prova del collegamento stesso incomberebbe al contribuente.

L'esistenza di tale collegamento causale non è, peraltro, richiesta in campo penale, e ciò per le seguenti fondamentali ragioni: le circolari valgono solo in campo amministrativo e non vincolano il giudice penale; nel processo pe-

SCUDO FISCALE

nale non si può parlare di alcuna inversione dell'onere della prova, lo stesso incombendo all'accusa; la lettera della legge, quanto alla «punibilità penale», richiede esclusivamente il riferimento al *quantum rimpatriato* o *regolarizzato*.

Si ipotizzi che un soggetto sia indagato per **dichiarazione infedele** (art. 4, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 [CFF 9527d]) per avere occultato componenti positivi di reddito per un dato ammontare, costitutivo del reato, in quanto superiore alla **soglia quantitativa di punibilità** prevista da tale fattispecie (ammontare che qui denominiamo «X»); si ipotizzi altresì che non abbia operato nei suoi confronti **alcuna causa ostativa**; si ipotizzi infine che abbia rimpatriato o regolarizzato una **somma inferiore** («X» meno «Y»). Può essere dal giudice dichiarata l'estinzione del reato in questione?

La soluzione del quesito dipende dall'**interpretazione** che si dà dell'espressione «**limitatamente**».

Escluso, infatti, che essa possa riferirsi al collegamento tra la natura delle somme esportate ed il reato contestato – come si è detto – occorre interpretarla con riguardo all'**ammontare delle somme rimpatriate o regolarizzate**: è esso «capiente» rispetto al contenuto del reato?

Ovviamente se si è accusati di aver evaso «X», occorre far rientrare «X» e non «X» meno «Y». Vi dev'essere, cioè, **coincidenza** tra il *quantum rimpatriato* o *regolarizzato* ed il *quantum evaso* con comportamento penalmente rilevante.

Quanto precede vale non soltanto per i reati nei quali è prevista una **soglia quantitativa di punibilità** (artt. 3, 4, 5, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527c – 9527e], 2621 e 2622 c.c.), ma anche per quelli in cui la soglia stessa non è prevista, ma rispetto ai quali essa possa essere **quantitativamente ricostruita**.

La seconda ipotesi si verifica, ad esempio, con riguardo alla **dichiarazione fraudolenta** mediante uso di **fatture false** (art. 2, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527b]). Infatti, anche se il reato si consuma anche per l'utilizzo di una fattura falsa di minimo importo, dal **capo di imputazione** è, peraltro, desumibile di

quale ammontare di fatture per operazioni inesistenti si è accusati. Ed appunto di tale ammontare devono essere il rimpatrio o la regolarizzazione.

FALSO in BILANCIO

Tra le fattispecie **caratterizzate da soglia quantitativa di punibilità** va annoverato altresì il **falso in bilancio** («false comunicazioni sociali» di cui agli artt. 2621 e 2622 c.c.), che appunto risulta **estinguibile dallo scudo** sempre che sia **collegato all'evasione fiscale** (ad esempio, falso in bilancio mediante occultamento di ricavi; non, invece, falso in bilancio mediante gonfiamento di poste attive).

Lo scudo (ovviamente effettuato a titolo personale dalla persona fisica, amministratore o socio della società che non può invece scudare) deve appunto abbracciare l'oggetto della falsità penalmente rilevante contestata alla persona fisica in quanto amministratore o socio della società.

Distruzione od occultamento di documenti ed altre falsità

Quid iuris, invece, per le **fattispecie** criminose che **prescindono** da qualsiasi riferimento ad un *quantum*? Pensiamo, in campo penale-tributario, a quella di cui all'art. 10, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527i] (**occultamento o distruzione di documenti contabili**) ed alle varie figure di **falsità** in scrittura privata ed atto pubblico previste dal Codice penale e richiamate dall'art. 8, co. 6, lett. c), L. 27 dicembre 2002, n. 289 [CFF 9537d].

Qui il compito del giudice è più delicato, non essendovi un parametro quantitativo specifico al quale riferirsi. Anche se il compito stesso non risulta facile, la risposta dev'essere nel senso che lo **scudo** dev'essere **parametrato all'ammontare dell'evasione**.

Ad esempio, il contribuente ha distrutto la contabilità; il giudice penale ricostruisce in «X» l'ammontare dell'evasione ed è questa la somma che occorre rimpatriare o rego-

larizzare.

Sarà molto interessante vedere come la giurisprudenza si orienterà applicativamente in relazione a queste ricostruzioni quantitative, che costituiscono l'essenza degli effetti penali dello scudo fiscale.

INSUFFICIENZA del MANCATO SUPERAMENTO della SOGLIA

Così inquadrato il problema, la risposta, per essere completa, necessita di un'ulteriore importante precisazione, che si impone quanto ai reati caratterizzati da soglia quantitativa di punibilità (come, appunto, il classico art. 4, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527v]).

La domanda è la seguente: è **sufficiente**, attraverso il rimpatrio o la regolarizzazione, **scendere** al di **sotto** della **soglia**, oppure occorre che il rimpatrio e la regolarizzazione siano **completi**?

Il problema si pone – va precisato – per le fattispecie penal-tributarie (e non) caratterizzate da una soglia quantitativa di punibilità. Per quelle prive di soglia, infatti, vale quanto si è detto prima.

Ipotizziamo, dunque, che un contribuente non riesca a rimpatriare o regolarizzare il *quantum* corrispondente al contenuto dell'evasione penalmente rilevante, e che dunque riporti in Italia soltanto una **parte**, la quale, peraltro, dedotta dalla contestazione penale, faccia scendere l'**ammontare** dell'**evasione** al di **sotto** della **soglia quantitativa** di punibilità. Può egli godere egualmente dell'estinzione del reato?

La risposta, a mio avviso, dev'essere **negativa**, in quanto lo spirito dell'istituto dello scudo è quello di **eliminare completamente** la pendenza all'estero di capitali illecitamente esportati, e, quindi, solo rimpatriando o regolarizzando il **totale**, si può fruire dell'estinzione del reato, la quale costituisce un'appendice naturale dell'istituto, una sorta di «premio» per chi regolarizza la propria posizione.

Il fatto di rimpatriare o regolarizzare solo una parte delle somme illegalmente detenute all'estero non soddisfa, quindi, l'**esigenza** di

completa sistemazione della propria **situazione** relativamente a tale aspetto del pregresso comportamento quale contribuente.

È noto che in materia penal-tributaria esiste il **principio** del «**doppio binario**» tra accertamento e contenzioso fiscale da una parte e processo per reati tributari dall'altra (artt. 20, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527v] e 654 c.p.p.); ed è parimenti noto che l'eventuale **soddisfazione** delle **pretese erariali** attraverso il risarcimento del danno o i vari istituti deflattivi del contenzioso tributario previsti dal nostro ordinamento (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, acquiescenza al Pvc o agli inviti dell'Amministrazione finanziaria, ecc.) **non** provoca l'**estinzione** del **reato fiscale**, ma solo una riduzione della pena (art. 13, D.Lgs. 74/2000 [CFF 9527o]).

Talvolta si cerca di ottenere, in sede giudiziaria, l'estinzione del reato fiscale nel caso che, aderendo a taluno di tali istituti deflattivi, il Fisco risulti soddisfatto della propria pretesa e si chiede quindi che il **processo penale** venga **evitato**. Ovviamente, in base ai principi generali ricordati, il giudice penale non può che **respingere** l'**istanza**; qualche volta, peraltro, sulla base di un criterio di sostanziale equità, qualche giudice penale – del tutto sporadicamente – ritiene di **non proseguire** l'**azione penale** nel caso che, attraverso il pagamento delle somme costituenti oggetto dell'istituto deflattivo prescelto, si scenda al di **sotto** della **soglia quantitativa di punibilità** (ad esempio, per dichiarazione infedele).

Siamo in presenza di quelli che in dottrina vengono chiamati i «**varchi**» al **doppio binario**, giustificati dal ricorso a **criteri** di «**buon senso**» più che a norme specifiche.

Orbene, alla domanda se analogo discorso possa essere fatto per quanto riguarda il problema dello scudo che ci occupa, la risposta dev'essere senz'altro **negativa**, in quanto **diverso** è lo **spirito** dei due **istituti** in questione:

- gli **istituti deflattivi** previsti dall'ordinamento tributario si inquadrano in un'**ottica** tipicamente «**transattiva**»: all'originaria pretesa del Fisco se ne sostituisce un'altra, soddisfattiva delle esigenze di gettito dello stesso e, contemporaneamente, delle esi-

SCUDO FISCALE

- genze di risparmio per il contribuente;
- lo **scudo fiscale** assolve, invece, ad una funzione di **completo ristoro** della **situazione di illegalità** venutasi a creare per il pregresso comportamento di esportazione illecita all'estero di capitali; situazione di illegalità che dev'essere, dunque, completamente eliminata.

A quanto precede non contrasta il fatto che per ottenere l'efficacia penale dello scudo il contribuente debba pagare un'**imposta sostitutiva** e **straordinaria** rispettivamente del 5, 6, 7%. Invero, tale imposta, parametrata all'ammontare dell'oggetto del rimpatrio e della regolarizzazione, non rappresenta il vero e proprio assolvimento transattivo di imposte evase, ma soltanto un *quid* che si deve versare per non aver rispettato la normativa sul monitoraggio fiscale, indipendentemente quindi da un'evasione di imposta che può anche non essersi verificata. Siamo, dunque, completamente al di fuori della logica degli istituti deflattivi e, di conseguenza, gli **effetti penali** nell'uno e nell'altro caso vanno **diversamente considerati**.

DECRETO «MILLEPROROGHE» PROROGA dello SCUDO FISCALE

Per completezza occorre ricordare che il D.L. 30 dicembre 2009, n. 194 (cd. decreto «milleproroghe») ha riaperto fino al **30 aprile 2010** i termini per far emergere le attività patrimoniali e finanziarie detenute irregolarmente all'estero pagando un'**imposta sostitutiva** superiore a quella prevista nello scudo-ter (5%), ossia del **6%** per le **operazioni effettuate entro il 28 febbraio 2010** e del **7%** per le operazioni effettuate **entro il 30 aprile 2010**.

Ecco, allora, come risulta ora il **calendario delle date** rilevanti ai fini dello scudo fiscale (dopo l'introduzione del cd. «scudo-

quater»):

- **31 dicembre 2008**: possono essere regolarizzate le attività detenute all'estero entro questa data;
- **15 settembre 2009**: data di apertura per aderire allo «scudo-ter» (quindi non potevano entro questa data essere messe in regola le attività fatte rientrare prima);
- **15 dicembre 2009**: data entro la quale è stato possibile mettere in regola le attività detenute all'estero pagando l'**imposta** del **5%**;
- **28 febbraio 2010**: con il cd. «scudo-quater» entro questa data si possono mettere in regola i capitali detenuti all'estero al 31 dicembre 2008 pagando l'**imposta** del **6%**;
- **30 aprile 2010**: la regolarizzazione suddetta può essere compiuta pagando l'**imposta** del **7%**.

Sulla base dell'interpretazione sistematica della precedente e della nuova normativa si può concludere nel senso che *«dato che per lo scudo-quater non è previsto un termine iniziale, la sanatoria dovrebbe essere aperta anche ai vecchi rientri. Così i contribuenti che hanno riportato in Italia dal 1° gennaio al 14 settembre 2009 i beni e i capitali detenuti illegalmente all'estero possono mettersi in regola e ottenere i benefici dell'emersione agevolata, pagando l'imposta sostitutiva del 6% entro il 28 febbraio o del 7% entro il 30 aprile»*.⁽¹⁾

In base all'interpretazione sistematica delle norme in materia succedutesi nel tempo, invece, le **cause ostative** esistenti alla data di entrata in vigore dello scudo-ter **continuano a valere** anche per le **operazioni effettuate entro il 28 febbraio ed il 30 aprile 2010**. Una diversa interpretazione appare, infatti, impossibile.

⁽¹⁾ Piazza, «Lo scudo accoglie i rientri 2009», ne *Il Sole 24 Ore*, Norme e tributi, 5 gennaio 2010, pag. 23.