

*Il contenzioso sulle sanzioni relative al monitoraggio fiscale
di Alvisè Bullo e Fabrizio Dominici*

(in "il fisco" n. 47-48 del 23 dicembre 2013, pag. 1-7300)

ABSTRACT - *La legge di delegazione europea 2013 contiene la riforma della disciplina sul monitoraggio fiscale. Le novità più interessanti per gli operatori sono certamente quelle che riguardano la compilazione del modulo RW del Modello UNICO. In merito, si osserva che le sanzioni vengono ridotte dal 3% al 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati.*

Il presente articolo commenta gli effetti dell'applicazione di tale regime sanzionatorio e i relativi nodi da sciogliere.

1. La nuova legge comunitaria

Il debutto della legge europea per il 2013, L. n. 97/2013, ha ingenerato nei contribuenti diversi dubbi riguardanti la compilazione del modulo RW. In particolare, si rilevano diverse problematiche in relazione al vecchio [art. 4](#) del D.L. n. 167 del 1990, come sostituito dall'art. 9 della legge europea, norma che ha previsto l'eliminazione delle sezioni I e III del modulo RW, oltre che, in relazione alla diversa modalità di compilazione della sezione II, riferita alle consistenze degli investimenti detenuti all'estero e delle attività estere di natura finanziaria [\(1\)](#). L'intervento normativo ha poi eliminato la soglia di 10.000 euro, al di sotto della quale, in precedenza, il modulo non doveva essere compilato, adottando una formulazione che può far ritenere che le attività detenute all'estero, debbano essere oggetto di dichiarazione, anche se non più detenute al termine del periodo d'imposta ed ha introdotto l'obbligo di indicare nel modulo RW non solo le attività detenute all'estero per il tramite di soggetti fittiziamente interposti, ma anche quelle detenute indirettamente [\(2\)](#) e delle quali si sia semplicemente **titolari effettivi** [\(3\)](#), ai fini della normativa antiriciclaggio [\(4\)](#). Queste nuove modalità dichiarative dovranno essere individuate e chiarite in un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, che a logica, dovrebbe reintrodurre un limite minimo di investimento per l'obbligo di compilazione, piuttosto che utilizzare il limite di euro 15.000,00 previsto dalla normativa antiriciclaggio, con la finalità di evitare l'esagerato ampliamento della platea dei soggetti obbligati alla dichiarazione ed individuare i criteri di valorizzazione dell'investimento all'estero, (si auspica giacenza media ponderata in base ai costi d'acquisto, oppure la medesima base imponibile dell'IVA FE).

Come detto, con l'introduzione della novella normativa oltre alle persone fisiche, agli enti non commerciali, alle società semplici ed alle associazioni equiparate ai sensi dell'[art. 5](#) del Tuir, residenti in Italia [\(5\)](#), sono oggi quindi obbligati alla dichiarazione nel modulo RW, anche i titolari effettivi. In vigore della vecchia normativa, le società in nome collettivo e in accomandata semplice, le società di capitali e gli enti commerciali residenti, oltre che tutti i **soggetti non residenti**, anche se titolari di redditi imponibili in Italia, erano esclusi da tale obbligo. Secondo il nuovo impianto insomma, le operazioni compiute dai soggetti non residenti, saranno sottoposte a monitoraggio, se l'importo trasferito è di valore pari o superiore a 15.000,00 euro, anche nel caso di operazioni che appaiono fra loro collegate (operazioni frazionate). La modifica si è resa

necessaria per ovviare all'improprio utilizzo di "prestanomi", non residenti nel territorio dello stato, mediante i quali, si provvedeva al trasferimento delle attività finanziarie, aggirando così le disposizioni dichiarative. Il legislatore ha consentito, in tal modo, agli uffici di monitorare in maniera più incisiva i trasferimenti effettuati dai soggetti non residenti, in modo analogo a quelli effettuati dai soggetti residenti, utilizzando gli stessi programmi informatici e gli stessi canali informativi previsti per questi ultimi, con notevole snellimento degli adempimenti e con la determinazione di un'unica soglia di euro 15.000,00, per la quale gli intermediari finanziari [\(6\)](#), sono ora tenuti agli adempimenti, sia ai fini della normativa dell'antiriciclaggio che del monitoraggio fiscale.

2. Le sanzioni e il raddoppio dei termini per l'accertamento

La novella normativa, ha previsto la sanzione **dal 3% al 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati nel citato modulo** (rispetto alla precedente normativa che stabiliva una sanzione dal 10% al 50%) e l'eliminazione della gravosa sanzione della confisca per equivalente [\(7\)](#). Le sanzioni relative alla omissione del modulo RW, sono **raddoppiate** (dal 6% al 30% degli importi non dichiarati), nel caso in cui le attività finanziarie, oggetto di dichiarazione, siano detenute in Paesi e territori a fiscalità privilegiata (*black list*) [\(8\)](#).

2.1. Principio del favor rei

Alla fattispecie in esame dovrebbe applicarsi il principio del *favor rei*, con l'eccezione per gli atti di irrogazione di sanzioni divenuti definitivi, ([art. 3](#), comma 3, del D.Lgs. n. 471/1997) e con la conseguenza che le violazioni riferite alle dichiarazioni di precedenti periodi d'imposta, ancora non accertate in modo definitivo, dovranno essere sanzionate secondo le nuove modalità.

La novella normativa ha pure recepito la facoltà di poter presentare la **dichiarazione integrativa entro 90 giorni dalla scadenza del termine** di presentazione della dichiarazione dei redditi, (entro il 30 dicembre 2013), mediante il pagamento della sanzione di euro 258,00, ma nulla ha disposto in relazione al pendente contenzioso sulle sanzioni, sicché si auspica un ulteriore intervento dell'Amministrazione finanziaria diretto a dirimere le vecchie vicende secondo i nuovi principi e ciò non solo in relazione alla necessità di non sanzionare le violazioni derivanti dalla mancata compilazione delle sezioni prima e terza del modulo RW, ma anche in relazione alla regolamentazione del raddoppio dei termini per l'accertamento di cui all'[art. 12](#) del D.L. n. 78 del 2009.

2.2. Irrogazione delle sanzioni

L'atto di contestazione, relativo alle violazioni del modulo RW, ben può essere opposto, nella fase pre-contenziosa, per il tramite delle deduzioni difensive di cui all'[art. 16](#), co. 4, del D.Lgs. n. 472 del 1997 poiché l'irrogazione delle sanzioni è regolata dagli [artt. 16](#) e [20](#) del D.Lgs. n. 472 del 1997, onde per cui, come affermato dall'Amministrazione finanziaria

[\(9\)](#), la natura delle sanzioni di cui trattasi è prettamente tributaria.

Da ciò discende che l'Ufficio, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, deve notificare l'atto di contestazione, **entro il termine di decadenza previsto per l'accertamento delle imposte** e cioè, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi, a cui si riferisce la supposta violazione.

2.3. Raddoppio dei termini per l'accertamento

Attualmente gli uffici dell'Amministrazione finanziaria ritengono che i termini per l'accertamento siano raddoppiati in virtù dell'[art. 12](#) del D.L. n. 78 del 2009, che ha stabilito, al comma 2-ter, che per le violazioni inerenti la compilazione del modulo RW, i termini di cui all'[art. 20](#) del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, sono raddoppiati. Chi scrive ritiene che a tali considerazioni possa efficacemente replicarsi che il raddoppio dei termini di constatazione dell'infrazione *de quo*, è applicabile a partire dalle **dichiarazioni dei redditi** relative al periodo d'imposta **2010** e non anche alle precedenti dichiarazioni e ciò in ossequio all'art. 3, comma 3, dello Statuto dei diritti del Contribuente (L. n. 212 del 2000), che ne sancisce l'irretroattività.

È infatti noto che, ai sensi del combinato disposto degli [articoli 1](#), commi 2, 3 e 10 della L. n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), le disposizioni tributarie non possano avere efficacia retroattiva, neanche qualora una rinnovata potestà impositiva sia sorta a seguito di un'interpretazione retrospettiva delle norme nazionali. Tale considerazione è a nostro parere, ancor più vera, se rivolta a situazioni giuridiche ormai definite, per l'intervenuta decadenza del potere di accertamento e ciò stante l'immanenza, nel nostro ordinamento, del principio del legittimo affidamento [\(10\)](#). Infatti, la L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), stabilisce all'art. 3, rubricato "efficacia temporale delle norme tributarie", la regola dell'irretroattività delle leggi tributarie, anche in considerazione del canone generale contemplato dalle disposizioni preliminari al codice civile ([art. 11](#) preleggi), oltre che in funzione dell'insegnamento della Suprema Corte, secondo la quale, la L. n. 212 del 2000 è esplicitazione diretta di principi costituzionali che debbono uniformare l'ordinamento tributario [\(11\)](#).

In merito, la Suprema Corte ha statuito che una **norma ordinaria**, successiva all'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, **non può incidere su di una norma portante un principio costituzionale come quello della certezza del diritto**, poiché l'eccezionalità della deroga, seppure in determinati casi ammessa, deve essere espressamente esplicitata dal legislatore ed è ritenuta legittima in presenza di due requisiti e cioè, allorquando trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e quando non si ponga in contrasto con altri valori o interessi costituzionalmente protetti.

Ciò che si vuol far rilevare, insomma, è che, come pure opportunamente sostenuto dalla Corte territoriale di Lucca, l'[art. 12](#), comma 2-ter, del D.L. n. 78 del 2009, non è suscettibile di derogare al principio di cui all'art. 3 dello Statuto del contribuente, perché secondo l'insegnamento della Consulta non è inibito al legislatore, al di fuori della norma penale, di emanare norme con efficacia retroattiva, ma "... a condizione che la

retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori o interessi costituzionalmente protetti" [\(12\)](#).

La logica conseguenza che ne discende è che, qualora una legge intenda modificare i citati termini, addirittura raddoppiandoli, è chiaro che ciò non possa non scalfire, il **legittimo affidamento** che il contribuente aveva riposto nella situazione legislativa in vigore al momento di riferimento, ossia al momento del compimento dell'asserita violazione. A tal proposito rammentiamo che la Corte di Cassazione [\(13\)](#), nell'affrontare il problema dei limiti alla efficacia retroattiva delle leggi interpretative, ha richiamato le diverse pronunce della Corte Costituzionale (cfr. sentt. nn. 211 del 1997, 416 del 1999 e 525 del 2000, peraltro già anticipate, tra le altre, dalle sentt. nn. 349 del 1985, 822 del 1988 e 390 del 1995), individuando tali limiti, in quelli "che attengono alla salvaguardia di norme costituzionali, tra i quali i principi generali di ragionevolezza e di uguaglianza, quello della tutela dell'affidamento legittimamente posto nella certezza dell'ordinamento giuridico, e quello delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario"; precisando che quello "sull'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica [è] principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere lesa da norme con effetto retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti" [\(14\)](#).

In sostanza, le citate disposizioni rappresentano, il "codice di condotta" vigente in materia fiscale, secondo il quale le norme ivi contenute hanno: (i) **natura attuativa** di disposizioni costituzionali, (ii) natura di principi generali dell'ordinamento tributario, e (iii) **non possono essere derogate** o modificate tacitamente o mediante leggi speciali. Giova all'uopo anche rammentare che, i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario [\(15\)](#) "... pertanto essi devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie (sentenza 14 maggio 1975, causa 74/74, C./Commissione, Racc. pag. 533), ma parimenti dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri che conferiscono loro le direttive comunitarie (sentenza cit. B. , punto 26, e S. , punto 44; in tal senso, sentenza 11 luglio 2002, [causa C62/00](#), M. & S., Racc. pag. I6325, punto 44)". Di conseguenza, applicando retroattivamente la normativa in questione, oltre alle norme di rango costituzionale, verrebbero altresì lesi, principi di ordine comunitario, ai quali gli ordinamenti di tutti i Paesi membri devono necessariamente conformarsi.

3. Il sistema sanzionatorio e le difficoltà interpretative della normativa

Il sistema sanzionatorio tributario, di cui al D.Lgs. n. 472/1997, ha tratto diretta ispirazione e fondamento, per espressa ammissione del legislatore, dal sistema penale. Orbene, si dà il caso che nell'ambito del sistema penale il principio di legalità, cui è immediatamente correlato il principio del *favor rei*, in precedenza citato, è uno dei criteri cardine sui quali detto sistema normativo si fonda, di talché, è categoricamente esclusa ogni ipotetica deroga al riguardo, "Nessuno può essere assoggettato a

sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione”.

A parere di chi scrive, tale principio è riferibile non solo all'*an* e al *quantum* della sanzione, ma anche all'estensione dell'ambito temporale della sua applicazione, dal momento che, anche quest'ultimo è idoneo a provocare conseguenze sfavorevoli in capo al contribuente.

Si aggiunga poi che, con riferimento alla normativa sulle sanzioni, occorre innanzitutto rilevare che la sanzione di cui all'[art. 5](#), commi 4, 5 e 6, del D.L. n. 167 del 1990, non poteva essere applicata alle citate violazioni nemmeno in vigenza della precedente normativa, per via della **obiettiva condizione di incertezza**, che per lungo tempo hanno caratterizzato la normativa recata dal D.L. n. 167/1990. Infatti la prassi e la normativa relativa agli obblighi sul c.d. "monitoraggio" sono rimaste per lungo tempo in un limbo oscuro carente di ogni istruzione e adeguata spiegazione.

La prassi e la normativa sono rimaste insomma prive di atti di indirizzo, tali da poter rappresentare una chiara e sicura chiave di lettura per il contribuente che solo a seguito della reintroduzione (nel 2009) del c.d. "scudo fiscale", e della diffusione della circ. dell'Agenzia delle Entrate [n. 45](#) del 2010, ha ottenuto un quadro meno oscuro. Orbene, a fronte di una situazione di incertezza normativa, dovuta ad un testo di legge allora non immediatamente intellegibile ed all'assenza di chiarimenti ufficiali sufficienti a far luce su un disposto normativo di non agevole applicazione, risulta oltremodo lecito invocare l'esimente segnatamente recata dall'[art. 6](#), co. 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997. Ricordiamo infatti che tale norma prevede che "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento". A tal proposito, interpretando la normativa in richiamo, la Corte Suprema ha avuto modo di precisare che un elemento comprovante l'esistenza di siffatta condizione di incertezza, e quindi la ricorrenza della citata esimente, è l'assenza di adeguate informazioni amministrative [\(16\)](#).

4. Informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria

L'[art. 6](#), comma 4, della L. 27 luglio 2000, n. 212, prevede che al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti e informazioni che possono essere già in possesso dell'Amministrazione finanziaria. Il principio contenuto nello Statuto dei diritti del contribuente risulta peraltro ulteriormente rafforzato dal disposto dell'[art. 7](#), comma 1, lettera f), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, in base al quale i contribuenti **non devono fornire informazioni** che siano già in possesso dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali, ovvero che da questi possono essere direttamente acquisite da altre amministrazioni; si aggiunga poi che l'[art. 7](#), comma 2, lettera o) del D.L. n. 70 del 2011, esonera i contribuenti dal fornire informazioni all'Amministrazione finanziaria laddove determinate operazioni vengano registrate direttamente da parte degli intermediari finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione di cui all'[art. 7](#), comma 6, del D.P.R. n.

605/1973.

Il principio che sottende a tale previsione è quello della **pacifica conoscenza** di un dato da parte degli organi di controllo, in quanto comunicato dall'operatore finanziario che interviene nell'operazione. Peraltro, recenti interventi normativi hanno rafforzato il principio, che l'acquisizione dei dati di natura finanziaria possa essere utilizzata come base per le rettifiche effettuate nei confronti delle persone fisiche. In tal senso depone il disposto dell'[art. 11](#) del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, nel quale si prevede che, a far data dal 1° gennaio 2012, tutti gli operatori finanziari sono tenuti alla comunicazione periodica dei dati di natura finanziaria relativi ai rapporti di cui all'[art. 7](#), comma 6, del già menzionato D.P.R. n. 605 del 1973. In tale accezione appaiono rientrare sicuramente quelle movimentazioni dall'Italia all'estero e dall'estero all'Italia nelle quali sono intervenuti intermediari residenti e che in vigenza della vecchia normativa erano oggetto di dichiarazione e per le quali la citata legge comunitaria ha disposto l'abrogazione delle sanzioni.

5. La proporzionalità della sanzione e l'assenza del danno

È evidente che la finalità della normativa sul c.d. "monitoraggio fiscale" sia quella, di monitorare il transito di capitali e ricchezze tra lo Stato italiano ed i paesi esteri, onde evitare che materia imponibile da assoggettare a tassazione in Italia fuoriesca dal territorio in evasione d'imposta. Talché, nel momento in cui si ravvisi il trasferimento all'estero di danaro, allo scopo di sottrarlo all'imposizione interna, risultava comprensibile il provvedimento sanzionatorio di cui all'[art. 5](#), co. 4, 5 e 6, del D.L. n. 167 del 1990.

Ben altra, tuttavia, è la posizione da assumere nei riguardi di chi, abbia agito in **assoluta buona fede** e, per quel che più conta, non abbia occultato alcunché all'Amministrazione finanziaria, ma abbia colpevolmente ed in buona fede solo omesso di compilare il modulo RW. In tale ottica non va infatti trascurato il precetto legislativo che impone ad ogni provvedimento sanzionatorio di essere adottato e applicato nel rispetto del principio della "**proporzionalità**"; vale a dire che la punizione deve essere proporzionata alla violazione commessa, e quindi, per l'appunto, manifestarsi come "opportuna".

Orbene, nel caso in cui alla violazione *de quo*, non abbia corrisposto un danno per l'erario, è evidente che detta opportunità non possa riscontrarsi; talché, laddove le sanzioni sul monitoraggio, seppure nella nuova veste ridotte e riviste con la legge comunitaria, venissero applicate anche a tali fattispecie, esse di certo non risulterebbero conformi e consone al cennato principio della proporzionalità. A conforto di quanto argomentato, appare utile richiamare il pensiero espresso dalla Corte di legittimità in tema di sanzioni per omessa indicazione separata dei costi assolti nei paesi a fiscalità privilegiata.

Il riferimento è alla sentenza della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, [n. 26298](#) del 29 dicembre 2010, dove i giudici di vertice hanno significativamente stabilito quanto segue: "La sanzione per l'inosservanza delle disposizioni contenute nell'[art. 110](#), comma 11, T.U.I.R. è ora comminata dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, [art. 8](#), comma 3 bis, (comma

inserito dalla L. n. 296 del 2006, [art. 1, comma 302](#), cit.), ed è stabilita in misura pari al 10% dell'importo complessivo non indicato separatamente, con un minimo di Euro 500 ed un massimo di Euro 50.000. Detta norma sanzionatoria, entrata formalmente in vigore il 1.1.2007, si applica anche alle violazioni commesse in precedenza (L. n. 296 del 2006, [art. 1, comma 303](#)); si tratta comunque di sanzione più mite (10%, in luogo della precedente indeducibilità totale), applicabile retroattivamente anche in virtù del principio di legalità (D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, [art. 3](#), comma 3). Si deve aggiungere che, a mente dello stesso comma 303 cit., se il contribuente fornisce prova delle circostanze che gli danno diritto alla deroga, contemplate dall'[art. 110](#), comma 11, T.U.I.R., l'unica sanzione applicabile per la violazione di carattere meramente formale (mancata indicazione separata) rimane quella da Euro 258 a Euro 2.065, prevista dal D.Lgs. n. 471 del 1997, [art. 8](#), comma 1".

Come si evince, i giudici di vertice hanno opportunamente attribuito alla sanzione di cui all'art. 8, co. 3-bis, **natura "sostanziale"**; cioè a dire che laddove la parte non indichi separatamente in dichiarazione i costi assolti in paesi a fiscalità privilegiata e, peraltro, non riesca a fornire la prova della loro deducibilità, sconterà sia la non deducibilità di detti costi (con riferimento all'[art. 110](#) del Tuir), sia la sanzione di cui al citato co. 3-bis, pari al 10% dell'importo complessivo di tali costi; laddove, invece, la parte non indichi separatamente i costi assolti in paesi *black list* in dichiarazione, ma riesca, tuttavia, a fornire prova della loro deducibilità, la violazione assume rilevanza meramente formale, in quanto la deducibilità di detti costi esclude - automaticamente - l'applicabilità della sanzione di cui al citato comma 3-bis, risultando quindi applicabile soltanto la sanzione di cui all'[art. 8](#), co. 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (da € 258 a euro 2.065,00).

In pratica, i giudici di Cassazione hanno opportunamente dato risalto all'aspetto sostanziale rispetto a quello formale, stabilendo, nel pieno e condivisibile rispetto del principio della proporzionalità delle sanzioni, che laddove l'omessa indicazione in dichiarazione risulti frutto di una dimenticanza, cui non ha tuttavia fatto seguito alcun danno erariale, stante l'effettività e la "genuinità" del costo non separatamente indicato, risulta doveroso escludere l'irrogazione della sanzione più grave, destinata invece a chi abbia realmente tentato di frodare il fisco, ammettendo, al limite, un provvedimento sanzionatorio minimo, certamente ben più corrispondente alla gravità (del tutto inesistente) della violazione commessa (vale a dire la mancata indicazione separata). Come in precedenza anticipato, il principio testé delineato, può agevolmente essere adottato anche in ipotesi di violazione alla normativa sul monitoraggio in assenza di evasione d'imposta. Difatti, in ipotesi di **assenza di danno per l'erario**, la mancata compilazione del Quadro RW assume una rilevanza unicamente e meramente formale, cui, non ha fatto seguito alcun occultamento di ricchezza imponibile, sicché potrebbe prospettarsi per tali fattispecie l'applicazione della sola sanzione di euro 258,00 in luogo di quella più gravosa dal 3% al 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati nel citato modulo RW (sezione II).

6. La violazione della libera circolazione dei capitali

L'Amministrazione finanziaria, è tenuta a conformarsi alle norme ed ai principi che regolano l'ordinamento comunitario, al quale lo Stato Italiano ha aderito. Il che implica, l'obbligo di interpretare le disposizioni interne alla luce dei cennati principi, e, per quel che più conta, di disapplicarle qualora ad essi contrarie. Orbene, chi scrive ritiene che la normativa sanzionatoria relativa al c.d. "monitoraggio fiscale" seppure nella attuale e meno rigida versione si ponga in contrasto con uno dei principi cardine dell'ordinamento comunitario; vale a dire quello della **libera circolazione dei capitali**, letto ed interpretato alla luce di un altro criterio guida dell'ordinamento comunitario; ossia, il **principio della proporzionalità**.

Segnatamente, i provvedimenti sanzionatori per la compilazione del modulo RW, sembrano essere in contrasto con l'art. 4 della Dir. n. 88/361/CEE che, pur riconoscendo il diritto degli Stati membri ad adottare le misure indispensabili per impedire le violazioni delle disposizioni di legge e regolamentari interne, specie se di natura tributaria, non ammette, tuttavia, che nel perseguimento di tale obiettivo si ecceda, fino al punto, addirittura, di ostacolare la libera circolazione dei capitali, operata in conformità alle disposizioni comunitarie. È, infatti, consolidato nella giurisprudenza comunitaria, il principio che eventuali restrizioni alla libera circolazione dei capitali possano essere giustificate dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali nonché la lotta all'evasione fiscale, purché, anche qui, sia rispettato il **principio di proporzionalità**, nel senso che la misura deve essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito senza andare al di là di quanto è necessario per conseguirlo.

Alla luce di tale considerazione, la citata sanzione proporzionale seppure addolcita dalla novella normativa, violi anch'essa detto principio, almeno sotto un duplice punto di vista; ossia: innanzitutto, applicando la sanzione in tema di c.d. "monitoraggio fiscale", senza tener conto dell'assenza o meno di danno erariale, e quindi, infliggendo una sanzione di carattere sostanziale, quand'anche la omessa compilazione assuma una rilevanza meramente formale, si ritiene senza meno violato il citato principio comunitario di proporzionalità. Allo stesso tempo, anche "l'inasprimento sanzionatorio" attuato dal legislatore italiano, sotto forma di proroga dei termini per l'irrogazione delle sanzioni, presenta profili di incompatibilità con i principi comunitari, in relazione a quanto deve ritenersi necessario per tutelare gli interessi dello Stato [\(17\)](#).

7. Sull'inutilizzabilità dei dati concessi al di fuori di eventuali violazioni penali

È noto che i dati bancari raccolti nell'ambito di rogatorie internazionali non possono costituire mezzo di prova nell'ambito del processo tributario, qualora l'accordo di cooperazione giudiziaria ne preveda, il vincolo di utilizzo per il contrasto delle infrazioni penali. Nell'ambito della maggior parte delle convenzioni è contenuto il **principio di specialità** e cioè il principio che impone allo stato richiedente di non utilizzare le informazioni, gli atti e i documenti trasmessi, per fini

diversi da quelli indicati nella domanda. L'atto di contestazione afferente alla violazione del quadro RW, comporta la sola violazione amministrativa, onde per cui mal si comprende come possa essere utilizzato con tanta facilità dagli uffici, che hanno ottenuto quei documenti per il tramite di supposte violazioni penali [\(18\)](#). Al riguardo, giova rilevare che la stessa giurisprudenza di merito [\(19\)](#), ha avuto modo di chiarire, che la documentazione bancaria ottenuta a mezzo di una rogatoria internazionale soggiace al vincolo di specialità, con la conseguenza che sono da considerare irrilevanti, (e quindi inutilizzabili), i dati raccolti nell'ambito di un procedimento penale ed utilizzati nell'ambito di procedimento amministrativo qual è quello riguardante la compilazione del modulo RW.

Note:

[\(1\)](#) L'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di chiarire che devono essere oggetto di dichiarazione, se detenute all'estero, le somme di denaro, le altre attività finanziarie e cioè azioni, strumenti finanziari assimilati quotati e non quotati, quote di società, ancorché non rappresentate da titoli, titoli obbligazionari, certificati di massa, quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio, polizze assicurative, produttive di redditi di natura finanziaria, indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente, oltre che gli investimenti esteri di natura non finanziaria, quali, ad esempio, gli immobili ed i fabbricati situati all'estero, gli oggetti preziosi, le opere d'arte e gli *yacht*. I fabbricati, gli oggetti preziosi, le opere d'arte e gli *yacht*, devono comunque essere dichiarati nel modulo RW, prescindendo dalla produzione di reddito, come si evince dalla circ. dell'Agenzia delle Entrate del 10 ottobre 2010, n. 43/E. Pertanto l'obbligo di compilazione del modulo RW, non riguarda solo le attività estere di natura finanziaria, ma anche tutti i beni sopra citati e quelli immateriali, quali marchi e brevetti, come si evince dalla circ. [n. 49/E/2009](#). Questo nuovo orientamento, circa l'obbligo di segnalazione di beni, ancorché non produttivi di redditi imponibili in Italia, è rinvenibile nelle istruzioni delle dichiarazioni dei redditi ed è stato ulteriormente confermato dalla Amministrazione finanziaria nella ris. 31 ottobre 2008, [n. 412/E](#).

[\(2\)](#) L'obbligo di indicare le attività possedute indirettamente di cui si sia titolari effettivi ai fini della normativa antiriciclaggio richiede chiarimenti soprattutto nei casi in cui il possesso indiretto delle attività estere avvenga per il tramite di società o *trust* residenti, così come quando tali investimenti siano detenuti attraverso una o più *subholding* facenti capo ad una *holding* estera che, essendo detenuta per mezzo di una fiduciaria residente, non debba essere indicata nel modulo RW.

[\(3\)](#) La nozione di titolare effettivo è ritratta dalla normativa antiriciclaggio, L. n. 231/2007, che prevede che è titolare effettivo la persona fisica per conto della quale è realizzata un'operazione o un'attività, ovvero, nel caso di entità giuridica, la persona o le persone fisiche che, in ultima istanza, possiedono o controllano tale entità, o ne risultano beneficiari. In caso di società non quotate, è la persona fisica che, in ultima istanza, possiede o controlla direttamente o indirettamente una quota di partecipazione al capitale sociale pari al 25% più uno. Per fondazioni, *trust*, o altre entità giuridiche è la persona fisica

beneficiaria del 25% o più del patrimonio di un'entità giuridica, o la categoria di persone nel cui interesse principale è istituita o agisce l'entità giuridica, o la persona fisica che controlla il 25% o più del patrimonio.

(4) A tal fine si deve fare riferimento all'art. 2 dell'allegato tecnico al D.Lgs. [n. 231](#) del 2007 e a partire dal 1° gennaio 2014, all'allegato 1 al provvedimento della Banca d'Italia del 3 aprile 2013.

(5) L'obbligo di dichiarazione era altresì correlato al concetto di residenza, che per le persone fisiche è ritraibile dall'[art. 2](#), comma 2, del Tuir in base al quale, si considerano residenti in Italia, le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Come ricordato dalla circ. [n. 99/E](#) del 2001 sono altresì soggetti a tale obbligo, anche i cittadini italiani, cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori avente un regime fiscale privilegiato, che sono considerati fiscalmente residenti in Italia.

(6) Gli intermediari finanziari e gli altri soggetti esercenti attività finanziaria che intervengono, anche attraverso movimentazione di conti, nei trasferimenti da o verso l'estero di mezzi di pagamento, sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle predette operazioni oggetto di rilevazione ai sensi dell'[art. 36](#), comma 2, lettera b), del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, limitatamente alle operazioni eseguite per conto o a favore di persone fisiche, enti non commerciali e di società semplici e associazioni equiparate ai sensi dell'[art. 5](#) del Tuir. La citata lettera b) del comma 2 dell'[art. 36](#) del D.Lgs. n. 231 del 2007, fa riferimento a tutte le operazioni di importo pari o superiore a 15.000 euro. Ricordiamo che sono operatori finanziari le Banche, le Sim, le Sgr, le società fiduciarie ed ora, dopo la legge comunitaria anche i *money transfer*.

(7) La sanzione della confisca per equivalente è stata introdotta con l'[art. 1](#), comma 143, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, estendendo ad alcuni reati tributari e cioè agli [articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10 bis, 10 ter, 10 quater](#) e [11](#) del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, la sanzione di cui all'[art. 322 ter](#) del codice penale, che prevede, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta, la confisca del prezzo o del profitto del reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente. In questi casi e, quindi, anche per i reati tributari, la confisca è obbligatoria e si applica a seguito della condanna anche nel caso di patteggiamento.

(8) L'elenco dei paesi *black list* è rinvenibile nel D.M. [4 maggio 1999](#) (*black list* persone fisiche) e [21 novembre 2001](#) (*black list* ai fini della disciplina delle società estere controllate - Cfc).

(9) Circ. Agenzia delle Entrate 30 gennaio 2002, [n. 9/E](#).

(10) Conformemente si veda la sent. [n. 103](#) del 18 luglio 2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Lucca.

(11) Cass., sent. [n. 2221](#) del 31 gennaio 2011.

(12) Corte Costituzionale, ord. [n. 341](#) del 24 luglio 2000.

(13) Cassazione, Sez. trib., [n. 17576](#) del 10 dicembre 2002.

(14) Tali espressioni sono tratte dalla sent. [n. 525](#) del 2000, n. 2 del Considerato in diritto, con cui la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'[art. 3](#) comma 1 Cost., dell'[art. 21](#),

comma 1, della L. 13 maggio 1999, n. 133, nella parte in cui estende anche al periodo anteriore alla sua entrata in vigore l'efficacia della interpretazione autentica, da essa dettata, dell'[art. 38](#) comma 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, "poiché in questo modo è stato frustrato l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico, senza che vi fosse una ragionevole necessità di sacrificare tale affidamento nel bilanciamento con altri interessi costituzionali": cfr. n. 3 del Considerato in diritto.

[\(15\)](#) Sentenza Corte di Giustizia Comunità europea, sez. V, 29 aprile 2004, [n. C-487/01 e n. C-7/02](#).

[\(16\)](#) Cass., n. 4685 del 2012.

[\(17\)](#) In tal senso si veda Corte di Giustizia UE, sent. 13 dicembre 2005, [causa C-446/03](#), *Marks & Spencer*, punto 35; sent. 12 settembre 2006, [causa C-196/04](#), *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*.

[\(18\)](#) L'esperienza rimostra che il rinvenimento delle diverse "liste" abbia portato ad una applicazione generalizzata degli atti di contestazione da RW, emessi dall'Amministrazione finanziaria anche al di fuori dei termini di decadenza con applicazione delle medesime sanzioni a soggetti che hanno sottratto materia imponibile, come a soggetti, che per mera dimenticanza, hanno invece ommesso la prescritta dichiarazione.

[\(19\)](#) Sent. [n. 108](#) del 3 ottobre 2006, della Commissione tributaria regionale del Lazio.