

MODULO RW: L'OPPOSIZIONE ALLE SANZIONI

di Fabrizio Dominici *

L'articolo 5, comma 4, del D.L. 167 del 1990 prevede, per la violazione dell'obbligo di dichiarazione del modulo RW, la sanzione amministrativa dal 10 al 50 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati e la confisca di beni di corrispondente valore.¹ La medesima sanzione è prevista dal comma 5, del medesimo articolo, nel caso di omessa indicazione dei trasferimenti, con l'esclusione, per detta fattispecie, della sanzione accessoria della confisca. In un nostro precedente intervento, ci eravamo occupati della possibilità di sanare le citate violazioni, alla legge sul monitoraggio, mediante gli strumenti del ravvedimento operoso e della dichiarazione integrativa,²³ ipotizzando per la prima violazione ed in presenza degli altri requisiti, in luogo dell'applicazione delle gravose sanzioni, l'applicazione della sanzione di euro 258,00. Nell'ambito del citato intervento avevamo anche ipotizzato di assimilare le violazioni in materia di monitoraggio fiscale, alle violazioni riferite alla mancata indicazione in dichiarazione dei cosiddetti costi *black list* di cui all'articolo 110, comma 11, del TUIR, alla luce della sentenza della Corte di Cassazione, n. 26298 del 29 dicembre 2010, che aveva stabilito, in assenza di danno erariale, l'applicabilità della sanzione di cui all'art.

* Dottore commercialista fondatore di Dominici & Associati Studio Legale e Tributario in Rimini.

¹ La sanzione della confisca è stata inserita 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 decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, la norma 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, co. 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 (da € 258 ad euro 2.065,00). L’Agenzia delle Entrate,⁴ rigettando tale interpretazione, ha invece disconosciuto la legittimità del ravvedimento, anche se proposto nei 90 giorni successivi alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione e previsto l’applicazione delle sanzioni proporzionali del 10 e/o del 5 per cento degli importi non indicati nel quadro RW, con salvezza degli effetti derivanti dalla riduzione delle sanzioni ex articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997. Invero, in passato, l’Agenzia delle entrate, aveva riconosciuto tale possibilità di emendare la dichiarazione dei redditi, prima dell’avvio di accessi, ispezioni o verifiche e convenuto nell’applicazione della sanzione fissa di euro 258,00 di cui al comma 1 dell’articolo 8 del D. Lgs. n. 471 del 1997.⁵ Ciò che si intende ribadire, è che riteniamo ancora possibile, pur in assenza di una specifica disposizione normativa, concludere, per l’applicazione della sanzione fissa di 258,00 euro e ciò per via di ragioni di ordine giuridico sistematico meglio descritte *infra*. Da tale possibilità, della “tardiva” sanatoria delle violazioni commesse, effettuata entro i termini di decadenza dell’accertamento del periodo di imposta e prima dell’avvio dei controlli da parte dell’Amministrazione finanziaria, consegue la non applicazione della misura della confisca⁶ e la non applicazione delle sanzioni in caso di omissione della sezione III del quadro RW,

³ Si veda “**Il quadro RW: sanzioni, dichiarazione integrativa e ravvedimento operoso**”, in Finanza & Fisco n. 39/2011 di Fabrizio Dominici.

⁴ Circolare n. 49 del 23 novembre 2009.

⁵ Circolare n. 11 del 16 febbraio 2007.

⁶ **La Corte Costituzionale con l’ordinanza n. 301 del 16 novembre 2009**, ha ribadito che “la confisca per equivalente – in ragione della mancanza di pericolosità dei beni che ne costituiscono l’oggetto, unitamente all’assenza di un ‘rapporto di pertinenzialità’, (inteso come nesso diretto, attuale e strumentale), tra il reato ed i beni – palesa una connotazione ‘eminente sanzionatoria’ **tale da impedire l’applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale della retroattività delle misure di sicurezza, sancito dall’art. 200 cod. penale**”.

allorquando i trasferimenti fossero stati effettuati con l'intervento di intermediari residenti.⁷

IL RADDOPPIO DEI TERMINI AVVERSO LA RETROATTIVITA' ED IL LEGITTIMO AFFIDAMENTO

Come noto 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. La procedura per l'irrogazione delle sanzioni è infatti regolata dagli artt. 16 e 20 del D. Lgs. n. 472 del 1997, onde per cui, come affermato dall'Amministrazione finanziaria,⁸ la natura delle sanzioni di cui trattasi è prettamente tributaria. Da Ciò discende che, a nostro parere, 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. A chi volesse opporre, a tale interpretazione, che l'art. 12 del D.L. n. 78 del 2009, ha stabilito, al comma 2 ter, che per le violazioni inerenti la compilazione del modulo RW, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2, i termini di cui all'art. 20 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, sono raddoppiati, si può efficacemente replicare 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; ciò in ossequio all'art. 3, comma 3, dello Statuto dei diritti del

⁷ Conformemente si veda la norma di comportamento n. 185 dell'agosto 2012 dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili Commissione norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria.

⁸ Agenzia delle Entrate Circolare 30 gennaio 2002, n.9/E.

Contribuente (L. n. 212 del 2000). 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 un'eventuale rinnovata potestà impositiva sia sorta a seguito di un'interpretazione retrospettiva delle norme nazionali. Tale considerazione è ancor più vera se rivolta a situazioni giuridiche ormai definite, per l'intervenuta decadenza del potere di accertamento e ciò stante l'immanenza, nell'ordinamento, del principio di tutela del legittimo affidamento.⁹ Si aggiunga poi che 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 esplicazione diretta di principi costituzionali che debbono uniformare l'ordinamento tributario. Giova infatti ricordare che tale legge è stata emanata in attuazione degli articoli della Costituzione, quali principi generali dell'ordinamento tributario, con la funzione di prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria, dice la Cassazione.¹⁰ La Corte, in tale arresto, ha altresì precisato 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 ammessa, deve essere espressamente esplicitata dal legislatore ed è ritenuta legittima, allorquando trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga

⁹ Conformemente si veda la sentenza n. 103 del 18 luglio 2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Lucca.

¹⁰ La sentenza n. 2221 del 31 gennaio 2011 della Corte di Cassazione, stabilisce che le norme della L. n. 212 del 2000 sono emanate in attuazione degli articoli della Costituzione.

in contrasto con altri valori o interessi costituzionalmente protetti. Ciò che si vuol far rilevare insomma, è che, come opportunamente sostenuto dalla Corte territoriale di Lucca, l'art. 12 comma 2 ter del D. L. 78 del 2009, non è suscettibile di derogare al principio di cui all'art. 3 dello Statuto del contribuente. La Corte Costituzionale, ha infatti stabilito che 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.**¹¹ La logica conseguenza che ne discende è che, qualora una legge intenda modificare tali 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. Emblematico è quanto a tal proposito rammentato in una sua fondamentale pronuncia dalla Corte di Cassazione,¹² che nell'affrontare il problema dei limiti alla efficacia retroattiva delle leggi interpretative, ha richiamato le pronunce della Corte Costituzionale, (cfr. sentt. nn. 211 del 1997, 416 del 1999 e 525 del 2000, peraltro già anticipate, tra 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*

¹¹ Corte Costituzionale Ordinanza n. 341 del 24 luglio 2000.

¹² Cassazione, Sez. trib., n. 17576 del 10 dicembre 2002.

retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti” (tali espressioni sono tratte dalla sentenza 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 legge 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). In sostanza, tali 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 rammentare anche che, i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto, fanno parte dell’ordinamento giuridico comunitario,¹³ “... 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

¹³ Sentenza Corte di Giustizia Comunità europea, sez. V, 29-04-2004, n. C-487/01 e n. C-7/02)

costituzionale, verrebbero altresì lesi, principi di ordine comunitario, ai quali gli ordinamenti di tutti i Paesi membri devono necessariamente conformarsi.

IL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO ISPIRATO DAL SISTEMA PENALE E LE DIFFICOLTÀ INTERPRETATIVE DELLA NORMATIVA

Il sistema sanzionatorio tributario, di cui al d.lgs. n. 472 del 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*, è uno dei criteri cardine sui quali detto sistema normativo si fonda, di talchè, 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 dovrebbe essere applicabile alle citate violazioni, per via della ***obiettiva condizione di incertezza***, che per lungo tempo ha caratterizzato la normativa recata dal d.l. n. 167 del 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 ed 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. Solo a seguito della reintroduzione (nel 2009) del c.d. “*scudo fiscale*”, e della diffusione della Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 45 del 2010, si è ottenuto un quadro meno

oscuro. Orbene, a fronte di una situazione di incertezza normativa, dovuta ad un testo di legge 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. Tale articolo prevede infatti 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”*. Di recente, 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.¹⁴

L'ESIMENTE DI CUI ALL'ART. 6, CO. 5 BIS, DEL D.LGS. N. 472 DEL 1997.

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 del Fisco 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

¹⁴ Cassazione, n. 4685 del 2012.

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.

PROPORZIONALITÀ DELLA SANZIONE.

E' 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, risulta comprensibile il provvedimento sanzionatorio di cui all'art. 5, co. 4, 5 e 6, del dl 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 al fisco, ma abbia colpevolmente omissso di compilare il modulo RW. In tale ottica non va infatti trascurato il precetto legislativo che impone ad ogni provvedimento sanzionatorio di essere adottato ed 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 la sanzione di cui all'art. 5, co. 4 e 5, del dl n. 167 del 2000, venisse applicata anche a tali fattispecie, essa di certo non risulterebbe conforme e consona al cennato principio della proporzionalità. A conforto di quanto retro 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 ineducibilità 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*

I". 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 ad 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 testè 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.

LA VIOLAZIONE DELLA LIBERA CIRCOLAZIONE DEI CAPITALI.

E' noto che anche l'Amministrazione finanziaria, in quanto organo pubblico, sia 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*" 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, si pongono in netto 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 chi scrive ritiene che la citata sanzione e

quindi la normativa italiana, violi 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.¹⁵

SULL’INUTILIZZABILITÀ DEI DATI CONCESSI AL DI FUORI DI EVENTUALI VIOLAZIONI PENALI.

E’ 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.¹⁶ Al riguardo giova rilevare che la stessa

¹⁵ 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*.

¹⁶ L’esperienza rimostro che il rinvenimento delle diverse “liste” abbia portato ad una applicazione superficiale e generalizzata degli atti di contestazione da RW, emessi dall’amministrazione finanziaria. La indicata superficialità, deriva dal fatto che sono stati notificati atti di contestazione anche al di fuori dei termini di decadenza e generalità deriva dal fatto che sono state applicate le medesime sanzioni a soggetti che

giurisprudenza di merito,¹⁷ 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 del procedimento amministrativo.

hanno sottratto materia imponibile, come a soggetti, che per mera dimenticanza, hanno invece omesso la prescritta dichiarazione.

¹⁷ Sentenza n. 108 del 03.10.2006, della Commissione tributaria regionale del Lazio.