

MONITORAGGIO FISCALE – PROCEDURA D’INFRAZIONE IN CORSO

1. Atti di contestazione per violazioni al quadro RW

l’Agenzia delle Entrate continua ad emettere atti di contestazione per violazioni, spesso di rilevanza solo formale, commesse dai cittadini italiani nella compilazione del quadro RW, erogando sanzioni “sproporzionate” e, a volte, disapplicando anche le mitigazioni previste dal cd. “cumulo giuridico”, nonostante la procedura d’infrazione in corso da parte della Commissione europea per supposta violazione di principi fondamentali del diritto comunitario.

Ai destinatari di atti del genere si consiglia di consultare un professionista esperto della materia, per valutare la migliore decisione e/o difesa da adottare, sulla base di quanto chiarito nei seguenti paragrafi.

2. Procedura d’infrazione in corso da parte della Commissione Europea per l’ipotesi d’infrazione del principio di “proporzionalità” immanente nel diritto comunitario in relazione alla sanzioni sproporzionate previste dalle norme italiane per violazione relative al trasferimento di capitali da e per l’estero (quadro RW).

La Commissione europea ha inviato alle autorità italiane una richiesta diretta a conoscere le ragioni imperative di **interesse generale** che giustifichino la compilazione del modulo RW ai fini del “**monitoraggio fiscale**”, in presenza di strumenti meno onerosi per il contribuente, quali, ad esempio, lo scambio di informazioni tra Paesi Ue. La Commissione ha chiesto, in particolare, chiarimenti sugli obblighi imposti ai cittadini italiani di comunicare al fisco, mediante compilazione del quadro RW da allegare alla dichiarazione dei redditi, i trasferimenti di capitali verso l’estero, e viceversa, i trasferimenti estero su estero, d’importo complessivo superiore a 10.000 euro, e gli “*stock*” di investimenti esteri che ai fine anno superano l’importo di 10.000 euro.

In particolare, la Commissione ha chiesto informazioni sul **regime sanzionatorio**, di cui all’art. 5 del D.L. 167/90, convertito con modificazioni dalla Legge n. 227/90, ritenuto un mezzo sproporzionato rispetto al fine perseguito.

Infatti, dopo l’intervento normativo, attuato dal legislatore italiano col D. L. 78/2009, con decorrenza dal 5 agosto 2009, con riferimento alle **sezioni II e III** del modulo RW, le sanzioni amministrative per le violazioni relative alle consistenze delle attività detenute all’estero e dei relativi trasferimenti sono state inasprite e ora si applicano nella misura che va dal **10 al 50%** degli importi non dichiarati, oltre la **sanzione accessoria della confisca** dei beni di corrispondente valore, in caso di mancata indicazione nella sezione II degli investimenti all’estero o delle attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia.

In sostanza, la Commissione europea ha chiesto allo Stato italiano di indicare le **ragioni che giustifichino** l’applicazione di un regime sanzionatorio così gravoso, a prescindere dalla sottrazione

o meno di materia imponibile ai fini delle imposte sul reddito in Italia. A ciò si aggiunge il fatto che il predetto impianto sanzionatorio potrebbe risultare **discriminatorio** rispetto alle sanzioni previste per la violazione degli obblighi dichiarativi relativi a redditi derivanti da attività e **investimenti** effettuati esclusivamente in **Italia**.

Il Governo italiano ha fornito una prima risposta, facendo osservare che, con riferimento alle sanzioni, la competenza normativa sul punto è riservata al legislatore nazionale, in quanto la materia non è stata oggetto di armonizzazione.

Le argomentazioni prodotte dall'esecutivo non hanno però convinto la Commissione, perché non tengono conto che la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea (CGE) ha affermato che: « (...) occorre ricordare che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, *Wielockx*, Racc. pag. I-2493, punto 16; 16 luglio 1998, causa C-264/96, *ICI*, Racc. pag. I-4695, punto 19; 29 aprile 1999, causa C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Racc. pag. I-2651, punto 19; 6 giugno 2000, causa C-35/98, *Verkooijen*, Racc. pag. I-4071, punto 32, e 3 ottobre 2002, causa C-136/00, *Danner*, Racc. pag. I-8147, punto 28).

Per la Commissione europea, è lecito che la legge imponga ai contribuenti che detengono capitali all'estero maggiori adempimenti informativi di chi li detiene in Italia; ma senza che tali adempimenti (che costituiscono, di per sé, una limitazione della libertà di circolazione dei capitali) siano sproporzionati rispetto all'obiettivo di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, secondo la giurisprudenza della CGE.

La procedura d'infrazione in corso sembra destinata a produrre risultati scontati, se si tiene conto:

1. che a vent'anni dall'istituzione del modulo RW non si è ancora capito bene cosa si debba indicare nella **sezione I**;
2. **che la sezione III**, nella quale devono essere indicati i trasferimenti da, verso e sull'estero, costituisce il più delle volte un doppione rispetto al monitoraggio bancario e richiede, specie per i movimenti "sull'estero", un notevole dispendio di tempo ed energie (quindi costi) per il contribuente;
3. che molti soggetti sono esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione o presentano il modello 730, ma devono comunque inviare il modello Unico per compilare il modulo RW e i quadri RM, RL ed RT, magari solo perché hanno una casa all'estero;
4. che appare discriminatorio l'esonero concesso ai frontalieri e ai dipendenti pubblici trasferiti all'estero rispetto agli altri lavoratori dipendenti o autonomi privati che si trovano in situazioni ugualmente disagiate;
5. che le sanzioni sproporzionate ostacolano la regolarizzazione di situazioni spesso createsi solo per il fatto che molti cittadini credono ancora che sia sufficiente non avere evaso le imposte, e soprattutto ostacolano la libertà di circolazione dei capitali.

Pertanto, in assenza di interventi normativi di modifica dell'attuale disciplina normativa sul "monitoraggio fiscale", è alquanto verosimile che la Commissione europea apra una vera e propria **procedura d'infrazione**, ai sensi dell'art. 258 della Versione Consolidata del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), diretta a ricondurre gli adempimenti dichiarativi e il regime sanzionatorio nell'alveo dei principi fondamentali del diritto comunitario.

Il Governo Monti, prima di rassegnare le dimissioni, aveva predisposto un pacchetto di interventi normativi finalizzati a chiudere le procedure di infrazione aperte dalla Ue nei confronti dell'Italia (tra cui era compresa anche quella sulle sanzioni sproporzionate previste per le violazioni sul "monitoraggio fiscale") e allo stesso tempo a evitarne di nuove con il mancato recepimento di direttive comunitarie; tuttavia, l'interruzione anticipata della legislatura ha interrotto l'iter di tale iniziativa governativa.

Nelle bozze di modiche normative, messe a punto dal Governo e pubblicate dalla stampa specializzata, figurava, tra l'altro, la proposta di soppressione delle Sezioni I e III del quadro RW, considerato che:

- a) la prima Sezione appare inutile;
- b) le informazioni richieste nella III Sezione sono una duplicazione del cd. "monitoraggio bancario", visto che i dati sono già presenti in Anagrafe Tributaria (A.T.) in base alle comunicazioni imposte agli intermediari finanziari, ai sensi dell'art. 7 del D.L. 167/90, convertito in Legge n. 227/90, nonché del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 18/07/2003;
- c) la duplicazione di adempimenti informativi, può configurarsi anche come ipotesi di violazione prevista dall'art. 6, comma 4, della Legge n. 212/2000, in base al quale: «*Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa*».

3. I principi di proporzionalità e libertà di circolazione dei capitali e dei servizi.

La procedura d'infrazione in corso della Commissione europea contro lo Stato italiano si basa principalmente sulla sproporzione esistente nel D.L. n. 167/90 tra gravità della violazione e sanzione inflitta.

Correlativo, in sede internazionale e comunitaria, del principio di tutela della **buona fede e dell'affidamento**, delineato dall'art. 10 della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del Contribuente), è il **principio di proporzionalità**. Esso implica che il pubblico potere, tra due strumenti ugualmente idonei a raggiungere il risultato programmato, prescelga quello meno lesivo degli interessi potenzialmente pregiudicati.

*«Proporzionalità impone - per l'ordinamento comunitario e gli ordinamenti interni - **la congruità del mezzo al fine**, ovvero la realizzazione dei fini (comunitari e interni) con il minor sacrificio degli interessi contrapposti, meritevoli di tutela secondo il diritto comunitario. L'interesse finanziario dello Stato deve allora arrecare il minimo danno possibile agli interessi dei contribuenti. Ciò incide in modo significativo sulla disciplina dei rapporti tributari.*

Come nel caso della tutela della buona fede, anche il principio di proporzionalità ha una rilevanza pratica notevole, sia perché ratio di disposizioni espresse, sia perché criterio di interpretazione della norme, sia perché canone di legittimità della azione del legislatore o dell'Amministrazione. Ad esempio, è (anche) il principio di proporzionalità è alla base dell'art. 6, comma 4, dello Statuto (che vieta al Fisco di richiedere al contribuente documenti già posseduti dall'Amministrazione Finanziaria o da altre amministrazioni) (...).

Il fatto che tale regola sia immanente anche al diritto costituzionale italiano non rende il principio comunitario un inutile doppione. E non appare un caso, ma lo sviluppo coerente di una sicura tendenza, il fatto che l'art. 1 della Legge 11 febbraio 2005, n. 15, abbia espressamente introdotto nella disciplina della legge sulla trasparenza amministrativa (L. 241/1990), all'art. 1, il necessario rispetto, nell'attività amministrativa, dei principi dell'ordinamento comunitario, tra i quali rientra certamente quello di proporzionalità. Ove esso sia violato e siano in gioco valori comunitari, il giudice interno può (e deve), oltre che sollevare la questione di legittimità costituzionale, disapplicare la norma interna contrastante. Le due iniziative, ove la controversia concerna materia di rilievo comunitario, sono teoricamente e praticamente sovrapponibili.

*Tale principio è di notevole importanza ed è ben lungi dal costituire un semplice doppione del principio di buona fede o di quello di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Cost. Anche ammettendo che comportamenti vessatori contrari al principio di proporzionalità siano contemporaneamente anche in contrasto con la buona fede e la ragionevolezza, il principio comunitario potrebbe avere una rilevanza autonoma. La buona fede può determinare la illegittimità dell'atto amministrativo adottato in contrasto con essa, la irragionevolezza la eventuale illegittimità anche della norma che la preveda; ma la contrarietà con il principio di proporzionalità può consentire, direttamente al giudice tributario (senza sollevare la questione di legittimità costituzionale), di procedere alla **disapplicazione della legge**. Si tratta di un potere particolarmente efficace e penetrante, che non risulta ancora esercitato con adeguata disinvoltura dai giudici nazionali: esso però, nelle materie in cui siano in gioco interessi e politiche comunitarie (fattispecie assai frequente rispetto alla fiscalità) spetta a pieno titolo a ciascun giudice. Si può infatti notare che tale interferenza con l'attuazione del diritto comunitario non rileva soltanto nel campo delle materie c. d. armonizzate (ad esempio, in materia di imposta sul valore aggiunto), ma anche rispetto alla attuazione dei principi e delle libertà fondamentali riconosciute nel sistema dei Trattati e delle fonti comunitarie. Perché sia leso il diritto comunitario non è, insomma, necessario che sia impedita l'attuazione di un regolamento o di una direttiva analitica, ma è sufficiente che sia leso un principio di libertà riconosciuto dall'ordinamento europeo. E valori e libertà quali la libertà di stabilimento, la libertà di circolazione dei capitali, e simili, sono assai frequentemente incisi dalle disposizioni*

tributarie, sostanziali o procedimentali. La disapplicazione di norme interne per violazione del principio di proporzionalità non si presenta quindi come ipotesi di scuola, ma di notevole importanza pratica, specie in prospettiva» (Cfr. Alberto Marcheselli – “Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali”, cap. 1).

La CGE, con giurisprudenza consolidata, ha affermato che: « (...) **occorre ricordare che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario**» (Cfr. ex multis , punto n. 18 della sentenza data 13.11.2003, C-42/02), ritenendo che le regole dell'accertamento tributario possano costituire restrizione della *libera circolazione dei capitali* (ma anche della *libera prestazione dei servizi*), vietata, rispettivamente, dagli artt. 63 e 56 del TFUE (Cfr. sent. 11 giugno 2009, procedimenti riuniti C-155/08 e C-157/08). E la normativa italiana sul “monitoraggio fiscale”, attuata mediante adempimenti e sanzioni sproporzionati (e addirittura con la confisca per equivalente), non appare compatibile col diritto comunitario, in quanto è di ostacolo alla libertà di circolazione dei capitali.

Gli adempimenti imposti dall'art. 4 e le sanzioni previste dall'art. 5 del D. L. n. 167/90, presentano anche profili di incompatibilità con l'art. 18 del TFUE, in quanto, come ipotizzato dalla stessa Commissione europea nella procedura d'infrazione in corso, l'impianto sanzionatorio appare **discriminatorio** rispetto alle sanzioni previste per la violazione degli obblighi dichiarativi relativi a redditi derivanti da attività e **investimenti** effettuati esclusivamente in **Italia**.

Pronunciatasi in più circostanze sulle disposizioni contenute negli artt. 18, 56 e 63 del TFUE (rispettivamente, ex artt. 12, 49 e 56 del TCE), relativi al divieto di discriminazione e di libertà di circolazione dei capitali e dei servizi nell'ambito dell'Ue, nonché tra Stati membri e Paesi terzi, la CGE ha affermato i seguenti principi:

1. «*Il diritto dell'Unione vieta tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi. Detto divieto non pregiudica il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale. Nondimeno, tali disposizioni nazionali non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti*» (cfr. sent. _10/05/2012, cause riunite C-338/11 a C-347/11).
2. «*Affinché una misura restrittiva sia giustificata, essa deve rispettare il **principio di proporzionalità**, nel senso che dev'essere **idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo che essa persegue e che non deve andare oltre quanto è necessario per conseguirlo** (v., in particolare, sentenza 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2229, punto 28)*».