

Ambito di applicazione soggettivo

Sommario: 1.1 Emersione internazionale e nazionale. Identità dei soggetti legittimati ad accedervi: i *Trust*; la fondazione – erede universale – 1.2 Emersione internazionale: detentori, possessori direttie titolari effettivi – 1.2.1 Soggetti collegati – 1.2.2 Soggetti interposti – 1.2.3 Efficacia temporale delle norme sul monitoraggio introdotte dalla legge europea 2013 – 1.3 Rilevanza della residenza fiscale per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria – 1.3.1 La residenza fiscale delle persone fisiche – 1.3.2 La residenza fiscale delle società e degli enti, nonché dei *Trust* – 1.3.3 La sede delle società e degli enti nella giurisprudenza della Corte di Cassazione – 1.3.4 La estero vestizione – 1.4. Cause di esclusione dalla collaborazione volontaria – 1.5 Intermediari finanziari e professionisti

1.1 Emersione internazionale e nazionale. Identità dei soggetti legittimati ad accedervi: i *Trust*; la fondazione – erede universale

Il progetto di legge che avrebbe dovuto disciplinare la *collaborazione volontaria* italiana era stato concepito in funzione della sola ricognizione delle attività patrimoniali e finanziarie collocate all'estero e non dichiarate dai residenti in Italia, nonché della tassazione dei redditi relativi¹. La VI Commissione permanente della Camera dei deputati, investita del suo esame, accolse tuttavia per ragioni perequative e di gettito un emendamento finalizzato alla tassazione di tutti i *maggiori imponibili* sottratti al prelievo fiscale, comunque derivati dalle violazioni di obblighi dichiarativi commesse da chiunque, residente o non residente.

Con l'accoglimento dell'emendamento la *collaborazione volontaria*

1 Il progetto trasse origine dall'art. 1, D.L. 28 gennaio 2014, n. 4, che fu stralciato dal testo del decreto (cfr. la *Prefazione*).

si è articolata in *emersione internazionale* e *nazionale*: la prima disciplinata dalle norme degli artt. 5-*quater* e segg., D.L. 167/1990; la seconda dalla L. 186/2015, commi 2 e segg.

Per identificare gli ambiti di applicazione soggettivi delle due *emersioni* è però necessario procedere per approssimazioni successive, avviando l'analisi dall'esame:

- a) 167/1990, previste, in funzione della collaborazione volontaria internazionale (o *emersione internazionale*), soltanto per «**l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, commessa fino al 30 settembre 2014**».
- b) poi delle norme dell'art. 1, co. 2, L. 186/2014, previste, in funzione della collaborazione volontaria nazionale (o *emersione nazionale*), per «**i contribuenti diversi da quelli indicati nell'articolo 4, comma 1**», del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, in relazione alle «**violazioni degli obblighi di dichiarazione (...) commesse fino al 30 settembre 2014, (...)**»;
- c) infine delle norme, contenute nell'inciso collocato nell'ultima parte del secondo comma dell'art. 1, L. 186/2014, anch'esse previste in funzione della *collaborazione volontaria nazionale* (o *emersione nazionale*), per «**i contribuenti (...) destinatari degli obblighi dichiarativi (...) previsti dall'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167 (...) che vi abbiano adempiuto correttamente**».

Sono dunque tre le categorie dei soggetti che possono accedere alla procedura di collaborazione volontaria; ma, per identificarle definitivamente, è necessario esaminare le specie di violazioni che i componenti di ciascuna possono aver consumato.

- a.1) Devono condursi alla precedente categoria *sub a*), i soggetti («*autori delle violazioni*») che hanno violato l'obbligo dichiarativo previsto dall'art. 4, co. 1 (primo e secondo periodo), D.L. 167/1990. Essi non hanno presentato oppure hanno presentato in modo incompleto il quadro RW, il quale costituisce un prospetto della dichiarazione annuale dei redditi, con la funzione di rappresentare l'inventario delle attività finanziarie e patrimoniali collocate all'estero. E, salvo il caso che la mancata presentazione del quadro

RW sia dovuta ad una materiale omissione, è assai difficile che chi non abbia dichiarato le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero dichiari poi i redditi da esse derivati o ad esse comunque conducibili.

Questi soggetti sono, in particolare: «*le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici (...) ecc. (...) residenti in Italia (primo periodo)*», che abbiano *detenuto* «*investimenti all'estero...ecc.*» non dichiarati; i «*possessori effettivi*», nonché i «*titolari effettivi*», di «*investimenti all'estero (...) ecc. (secondo periodo)*» non dichiarati². Per accedere alla procedura essi sono obbligati dalle norme dell'art. 5-*quater*, lett. a), D.L. 167/1990, a «*indicare spontaneamente*» non soltanto «*tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona*», ossia quanto avrebbero dovuto indicare nel modello RW e non hanno indicato, ma anche i «*redditi che servono per costituirli o acquistarli*», ed i «*redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo*». Devono cioè riparare alla violazione, non soltanto delle norme sul monitoraggio³, ma anche di quelle sugli obblighi dichiarativi dei redditi gravitanti sull'estero, dovendo dichiarare oltre alle attività finanziarie e patrimoniali, anche i redditi di fonte estera da esse derivati o ad esse comunque conducibili («*... a qualunque titolo*»); ed altresì tutti i redditi anche di *fonte interna* «*(...) che servono per*» costituire o acquistare le attività attualmente collocate all'estero.

Non solo, le successive norme, della stessa lettera a), aggiungono che i soggetti di questa categoria devono indi-

2 Per la trattazione specifica dell'argomento, cfr., *infra*, sub 1.2, *Detentori, possessori diretti e titolari effettivi*.

3 Sono le norme dell'art. 4, co. 1, primo e secondo periodo, D.L. 167/1990, che obbligano i soggetti in esse indicati alla presentazione del quadro RW.

care anche «(...) *i documenti e (...) le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili (...) non connessi con le attività costituite o detenute all'estero*, rendendo così esplicito l'obbligo di completare la propria richiesta di accesso alla procedura sanando le violazioni che abbiano sottratto al prelievo ogni altro imponibile. Pertanto:

- 1) questa categoria può aver commesso anche altre violazioni oltre quella degli obblighi del monitoraggio, può aver commesso tutte le violazioni che possono aver commesso, come si vedrà qui appresso, *sub b.1)* e c.1), le categorie dei soggetti ammesse alla sola *emersione nazionale*. È pertanto la categoria di soggetti che può aver commesso il maggior numero di violazioni delle norme tributarie, laddove, per le altre due categorie, *sub b.1)* e c.1), è sempre esclusa la violazione delle norme sul monitoraggio.
 - 2) questa è l'unica categoria che possa utilizzare la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria per l'*emersione internazionale*.
- b.1) Devono condursi alla precedente categoria *sub b)* i contribuenti, previsti dall'art. 1, co. 2, prima parte, della L. 186/2014, diversi da quelli indicati nell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, che abbiano consumato: «***violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta***».

Questa categoria soggettiva è definita per esclusione e si potrebbe considerare residuale, sebbene molto eterogenea ed estesa, giacché comprende:

- 1) innanzi tutto i soggetti *sub a)*, e cioè le persone fisiche, gli enti non commerciali (...) ecc. che, non avendo attività all'estero e nessun conseguente obbligo di dichiarazione, non possono aver violato le norme dell'art. 4,

co. 1, ma hanno violato altri obblighi, quelli ad esempio della dichiarazione annuale, previsti dall'art. 1, co. 3, lett. a), L. 186/2014, sottraendo al prelievo quei «*maggiori imponibili*», sia di fonte interna e sia di fonte estera, ivi richiamati e che ora sono tenuti a dichiarare. E non v'è dubbio che possano aver sottratto anche redditi di *fonte estera*, essendo sufficiente ricordare quelli d'impresa prodotti all'estero, mediante una stabile organizzazione sebbene soltanto in senso personale (art. 162, co. 6, del *Tuir*), successivamente confluiti nel territorio dello Stato italiano; oppure quelli derivanti dalla concessione dell'uso di marchi, brevetti (*royalties*), ecc.; e così via;

- 2) in secondo luogo qualsiasi altro soggetto, diverso da quelli indicati *sub* 1) e, quindi, tutti i soggetti passivi dell'Ires, previsti dall'art. 73 del *Tuir* (meno gli enti non commerciali), ivi compresi quelli che si presumono residenti nel territorio dello Stato, in forza delle norme dei commi 5-*bis*, e segg., che abbiano violato uno degli obblighi di dichiarazione previsti dall'art. 1, co. 2, L. 186/2014, sottraendo al prelievo quei «*maggiori imponibili*», sia di fonte interna e sia di fonte estera, richiamati dalle norme del comma 3, lett. a), dello stesso articolo e che ora sono tenuti a dichiarare. E nulla impedisce che i redditi derivanti da questi «*maggiori imponibili*» siano stati poi investiti in attività finanziarie e patrimoniali (ad es.) occultate, all'estero oppure nel territorio dello Stato, anche mediante l'utilizzo di strumentazioni interpositorie⁴.

Una delle innovazioni più significative della disciplina della collaborazione volontaria attuale, rispetto a quella della sanatoria del 2009,

4 La materia della interposizione è trattata *infra*, *sub*. 1.2.2, *Soggetti interposti*.

consiste proprio nel superamento della preclusione secondo cui «*gli effetti dell'emersione non*» potevano «*essere invocati con riferimento alle attività che (...) non*» erano «*detenute all'estero alla predetta data di entrata in vigore del provvedimento*». Di conseguenza potrà profittare, ad esempio, della collaborazione volontaria anche la società estero residente che, esercitando nel territorio dello Stato attività produttiva di reddito d'impresa, mediante una stabile organizzazione, abbia violato gli obblighi di dichiarazione, previsti dal secondo comma dell'art. 1, co. 3, lett. a), L. 186/2014, eventualmente occultando, in Italia, le «*attività finanziarie e patrimoniali*» che rappresentano il frutto delle sue violazioni italiane. E potrà profittarne anche la società per azioni Italiana che abbia consumato taluna delle «*violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali*», ecc. richiamate dall'art. 1, co. 2, L. 186/2014, occultando all'estero il frutto delle proprie evasioni.

L'Agenzia considera, ad esempio, il caso del procuratore di una società di capitali, come tale non tenuta all'obbligo del monitoraggio, il quale sia stato delegato ad operare sul conto illecitamente acceso presso una banca estera e non risultante dal bilancio di esercizio della società, che rappresenta. Ed afferma che «*il procuratore con delega ad operare per conto della società intestataria del conto sarà (...) tenuto a presentare istanza di accesso alla procedura per avvalersi della collaborazione volontaria internazionale* (n.d.A. in quanto soggetto collegato); *la società, invece, potrà ricorrere alla procedura nazionale per la definizione della propria posizione fiscale con riguardo agli imponibili che hanno contribuito a rifornire il conto nonché degli altri eventualmente non dichiarati*»⁵.

- c.1) Devono condursi alla categoria *sub c)* i contribuenti richiamati nell'inciso, dell'ultima parte dell'art. 1, co. 2, L. 186/2014 che, pur avendo «*adempiuto correttamente*» gli «*obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1*», ai

5 Cfr. circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 8.

quali erano (evidentemente) obbligati, abbiano tuttavia consumato, come i contribuenti indicati alla precedente lettera b.1), «violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché le violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta»⁶.

Questi soggetti sono quelli previsti dall'art. 4, co. 1, del D.L. 167/1990, ossia «le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate (...) che, nel periodo d'imposta» hanno detenuto «investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria» ed hanno «adempiuto correttamente» gli obblighi di dichiarazione. Anche in questo caso l'identità delle violazioni è talmente vasta da comportare, in astratto, le stesse considerazioni esposte per la categoria precedente, *sub* b.1). L'unica differenza risiedendo nel fatto che la categoria *sub* c.1), avendo correttamente adempiuto gli obblighi del monitoraggio, non ha titolo per accedere all'*emersione internazionale*. Nulla impedisce però che essa, pur avendo dichiarato «tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona», non abbia dichiarato, ad esempio, i redditi derivati da codesti investimenti ed attività; ed ancora nulla impedisce che questi soggetti, come peraltro quelli della categoria precedente, abbiano sottratto al prelievo, non soltanto redditi di fonte interna ma anche altri redditi di fonte estera, come è il caso, ancora una volta, di chi non abbia dichiarato redditi prodotti all'estero mediante una stabile organizzazione, anche se solo di natura personale.

6 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pagg. 23 e segg.

L'Agenzia delle Entrate parrebbe includere nell'ambito di applicazione soggettivo dell'*emersione internazionale* i *Trust*, assumendo che ad essi sarebbero applicabili le norme, sul monitoraggio, dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990 e richiamando poi, per l'accertamento della loro residenza, le norme contenute nell'art. 73, co. 3, del *Tuir*. Tale orientamento, non soltanto traspare dalla circ. 38/2013⁷, ma è ripreso dalla circ. n. 10/2015, che afferma: «*Anche i Trust, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del Tuir, essendo tenuti agli adempimenti previsti in materia di monitoraggio fiscale, qualora abbiano violato le disposizioni contenute nell'articolo 4, comma 1, del decreto legge, possono avvalersi della procedura in commento*»⁸.

Non essendo i *Trust* espressamente richiamati dall'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, l'opinione dell'Agenzia si tradurrebbe in un'applicazione analogica delle norme previste per «*gli enti non commerciali e le società semplici (...) ecc.*», verosimilmente giustificata dalla circostanza che anche i *Trust*, sono richiamati, insieme agli enti non commerciali, dall'art. 73, co. 1, lett. c) del *Tuir*.

È preliminare tuttavia il rilievo che l'art. 9, co. 1, lettera c), punto 4, della *Legge Europea*, trasfuso nel quarto comma dell'art. 4, D.L. 167/1990, demanda al «*direttore dell'Agenzia delle Entrate*» il compito di stabilire «*il contenuto della dichiarazione annuale prevista dal comma 1*», non l'identità del soggetto tenuto a compilarla; ma ancora più calzanti sono le riserve di ordine costituzionale che investono innanzi tutto il principio di legalità stabilito dall'art. 23 Cost., essendo pacifico che l'ambito soggettivo del prelievo tributario deve essere disciplinato con atto avente forza di legge⁹. Anche se può replicarsi che la materia del monitoraggio investe soprattutto la disciplina valutaria

7 Cfr. circ. 23 dicembre 2013, n. 38, pagg.7-8.

8 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 9.

9 Cfr., Fedele, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. Trib.*, 2010, n. 6 di novembre-dicembre, pag. 1525 e segg., nonché Pietro Boria, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in *Diritto Tributario a cura di A. Fantozzi*, Torino, pagg. 59 e segg., a pagg. 139 e segg.

e solo di riflesso quella tributaria, ponendosi così al confine delle materie per le quali il principio di legalità opera in modo assoluto.

Ma, ove anche fosse superabile la violazione dell'art. 23, difficilmente potrebbe esserlo quella dell'art. 25, co. 2, Cost.¹⁰. Non è infatti ammissibile la punibilità di un soggetto che non sia stato espressamente previsto quale possibile autore dell'illecito alla consumazione del quale tale punizione conseguirebbe. Ed i *Trust* non sono compresi fra i possibili autori della violazione dell'obbligo della dichiarazione prevista dall'art. 4, D.L. 167/1990, punita dall'art. 5, co. 2, dello stesso decreto, «con la sanzione amministrativa pecuniaria, dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati»; la quale viene raddoppiata qualora gli investimenti e le attività esteri non dichiarati siano allocati in un Paese «a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001».

si producono esclusivamente «nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria ai sensi dell'art. 5-*quater*».

Non potendo i *Trust* violare le norme sul monitoraggio, previste dall'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990 (non soltanto non saranno mai passibili della sanzione prevista dall'art. 5, co. 2, dello stesso decreto, ma) non potranno neppure avvalersi della procedura di collaborazione volontaria internazionale. Solo il rappresentante del *Trust* che (ad es.), abbia movimentato le somme allocate (ad es.) sul conto corrente bancario del *Trust* (all'estero), così dimostrando di averne avuto la disponibilità effettiva¹¹, potrà accedere all'emersione internazionale, ai sensi delle norme dell'art. 5-*quater*, comma 1, prima parte, del D.L. 167/1990; mentre il *Trust* potrà accedere solo a quella domestica, ai sensi e per gli effetti dell' art. 1, comma 2, prima parte, L. 186/2015.

10 «Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso»; principio trasfuso nell'art. 3, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

11 Cfr., *infra*, sub 1.2, *Detentori, possessori diretti e titolari effettivi*.

E la differenza può essere rilevante, giacché, secondo l'art. 5-*quinquies*, co. 1, D.L. 167/1990, gli «*effetti della procedura* Costituisce comunque fattore di tranquillità la tutela dell'affidamento garantita dalle norme dell'art. 10, co. 2, dello Statuto del contribuente, approvato con L212/2000, prescrivendo esse che «*non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*». Non dovrebbe aver nulla da temere, pertanto, chi si uniformasse all'interpretazione del Direttore dell'Agenzia.

Sono legittimati ad accedere alla procedura gli eredi del contribuente che abbia violato gli obblighi del monitoraggio¹²; ma un cenno è dovuto al caso in cui erede (ad es.) universale sia una fondazione.

La riforma della disciplina generale dell'illecito tributario, avvenuta con il D.Lgs. 472/1997, ha accolto la personalizzazione della responsabilità¹³, stabilendo che «*la sanzione è riferibile (n.d.A. soltanto) alla persona che ha commesso o concorso a commettere la violazione*»¹⁴ e che «*l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi*»¹⁵. Questi, però, rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del proprio *dante causa*¹⁶; e, con riferimento alla procedura in esame, delle obbligazioni tributarie per il periodo 2013 (Unico 2014) e per quelli anteriori. Ogni erede dovrà presentare una distinta richiesta di accesso alla procedura, che intesterà al *de cuius*, ma riempirà con le proprie generalità, utilizzando il riquadro «*dati del rappresentante*»,

12 Cfr., *infra*, 3.1.1, *Accesso alla procedura degli eredi del contribuente, nonché circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 11, ultimo cpv.*

13 Art. 27 cost. «*la responsabilità penale è personale*».

14 Cfr. art. 2, co. 2, D.Lgs. 472/1997, nonché art 3 dello stesso decreto ed art. 42 c.p.

15 Art. 8, D.Lgs. 472/1997.

16 Art. 36, co. 1, D.P.R. 600/1973.

scrivendo nella casella «*codice carica*» il numero 7 ed apponendo la propria firma nella casella «*firma del contribuente*», del riquadro rubricato «*firma dell'istanza*»¹⁷.

La successione *mortis causa* è a titolo universale, pertanto l'erede subentra nella titolarità di tutti i rapporti patrimoniali trasmissibili, attivi e passivi, imputabili al *de cuius*. E può accadere che questi abbia nominato quale propria erede universale una fondazione (con personalità giuridica), la quale abbia accettato l'eredità ignorando che fra i beni caduti in successione erano comprese anche (ad es) attività finanziarie illecitamente detenute all'estero. Si pone a tal punto il problema se la persona giuridica fondazione, soggetto passivo dell'Ires, ex art. 73 del *Tuir*, pur non essendo compresa fra i destinatari delle norme dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, possa accedere all'emersione internazionale in quanto erede universale del contribuente.

Le norme dell'art. 5-*quater*, co. 1, prima parte, stabiliscono che «*l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, commessa fino al 30 settembre 2014, può avvalersi della procedura di collaborazione volontaria di cui al presente articolo per: l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato, per la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni di tali obblighi...*». Se il problema considerato riflettesse soltanto la successione dell'erede (fondazione) al *de cuius* nel rapporto derivante dalla violazione dell'obbligo dichiarativo previsto dall'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, per la parte che attiene l'aspetto valutario del monitoraggio, la risposta sarebbe probabilmente negativa giacché, non comportando la violazione dell'obbligo del monitoraggio alcuna evasione, ma risolvendosi esclusivamente in una violazione, punita con la sanzione della pena pecuniaria, troverebbe applicazione il divieto secondo cui «*l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli*

17 Cfr., in particolare il provvedimento del Direttore prot. n. 2015/13193, nella parte riservata alle Istruzioni per la compilazione del modello, pagg. 1 e segg.

eredi». E la fondazione dovrebbe accedere alla procedura utilizzando le disposizioni sull'emersione domestica. Anche se si potrebbe osservare che, con l'istituzione dell'Ivie e dell'Ivafe, il quadro RW contiene elementi d'indubbia valenza tributaria, essendo certamente tali i valori che attengono alla determinazione delle due imposte; pertanto si delineerebbe già una responsabilità della fondazione all'adempimento delle obbligazioni tributarie ad esse relative, quanto meno dal 1° gennaio 2012¹⁸. Senonché le norme sulla collaborazione volontaria per l'emersione internazionale attribuiscono all'autore, della violazione delle norme dell'art. 4, obbligazioni, attive e passive, d'indubbia valenza patrimoniale. È sufficiente ricordare, ad esempio, le norme dell'art. 5-*quinquies*, co. 8, che attribuiscono all'autore della violazione il diritto di chiedere la forfetizzazione dei rendimenti e l'applicazione dell'aliquota del 27%, non previsto per l'emersione domestica; oppure le norme del comma 4, lettera c), dello stesso articolo, che gli attribuiscono in diritto di ottenere una riduzione delle sanzioni qualora tenga i comportamenti ivi previsti, non applicabili all'emersione domestica; e così via. Ma ad un esame più attento risulta evidente che ove si vietasse alla fondazione di accedere alla procedura prevista dall'art. 5-*quater*, co. 1, non si rispetterebbe il programma di emersione voluto da Legislatore e, con esso, la stessa *ratio* della L. 186/2014. E proseguendo per questa strada appare evidente che in questo caso sono soprattutto le ragioni d'ordine prettamente valutario richiamate nel paragrafo seguente (*sub* 1.2) che necessariamente prevalgono: devono applicarsi le norme sull'emersione internazionale perché trattasi di attività occultata all'estero, da una persona fisica, e che ora deve «emergere» per essere iscritta nella bilancia dei pagamenti dalla quale mancava. Parrebbe pertanto lecito affermare che non possa essere messo in discussione il diritto della fondazione ad accedere alla procedura della collaborazione

18 Le due imposte sono state istituite dall'art. 19, co. 13 (Ivie) e co. 18 (Ivafe), D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (cd. «Decreto Monti»), con decorrenza 1° gennaio 2012.

volontaria, nella qualità di erede universale del *de cuius*, anche per l'*emersione internazionale*¹⁹.

1.2 Emersione internazionale: detentori, possessori diretti e titolari effettivi

Per cogliere l'essenza della disciplina del monitoraggio dei capitali ed il significato dei termini impiegati nell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, è bene ricordare, continuando nell'argomento precedente, come essa abbia ereditato funzioni rilevanti del «*monopolio dei cambi e delle valute estere*»²⁰. Ed infatti è preordinata, innanzi tutto, a condurre la ricognizione sistematica delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero dai residenti per la periodica costruzione della bilancia dei pagamenti e della posizione patrimoniale netta dell'Italia sull'estero (*funzione valutaria*), quindi ad identificare i soggetti residenti ai quali attribuire la titolarità dei patrimoni collocati all'estero, in quanto manifestazioni di capacità contributiva (*funzione tributaria*).

Sin dall'introduzione del monitoraggio (1990) furono assoggettati agli obblighi dichiarativi del quadro RW soltanto «*le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate*» per la semplice ragione che, non essendo essi tenuti, né alla redazione di un bilancio di esercizio (con uno stato patrimoniale), né alla formazione di un inventario, sarebbe mancata qualsiasi fonte documentale legalmente obbligatoria dalla quale attingere le attività che essi avessero detenute all'estero. E furono proprio le esigenze ricognitive (valutarie) che indussero a identificare con la «*detenzione*» la situazione giuridica più appropriata per un inventario esaustivo.

Per le stesse esigenze risultò del tutto irrilevante la figura del semplice intestatario, anche perché, potendo egli essere un soggetto estero

19 Ed è probabilmente questo l'unico caso nel quale possa accedere alla procedura di emersione internazionale un soggetto diverso da quelli previsti dall'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990.

20 Cfr., *Prefazione*.