

1.2.3 Efficacia temporale delle norme sul monitoraggio introdotte dalla legge europea 2013

Ad un interpellante che ha chiesto: «*Per il monitoraggio fiscale è corretto affermare che le novità che sono state introdotte dalla legge europea 97/2013 (concetto di «titolare effettivo», effetto demoltiplicativo, applicazione del principio «look through») non possono trovare applicazione per le annualità che sono oggetto di regolarizzazione attraverso la voluntary disclosure e che sono anteriori al periodo di imposta 2012? Per queste annualità dovrebbero valere sia dal punto di vista soggettivo sia da quello oggettivo le regole sul monitoraggio pro tempore vigenti, ante legge 97» del 2013? L'Agenzia delle Entrate ha così risposto: «In relazione all'individuazione dell'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale, di cui al D.L. n. 167/1990, e quindi delle relative violazioni, si rimanda al principio generale di applicazione della disciplina vigente ratione temporis. Pertanto, relativamente al richiamato concetto di «titolare effettivo», i predetti soggetti che hanno commesso le violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale che sono in vigore a partire dal periodo d'imposta 2013, possono avvalersi della procedura di collaborazione volontaria in parola»⁶¹.*

L'Agenzia non è più tornata sul problema, ma si è limitata ad affermare «*con riferimento al periodo d'imposta 2013*», che potranno accedere alla collaborazione volontaria anche quei soggetti che, pur non essendo possessori formali delle attività estere ne sono i «*titolari effettivi*»; rinviando per ogni ulteriore precisazione «*al contenuto della circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013, paragrafo 1 (Obblighi di monitoraggio a carico dei contribuenti)*»⁶².

L'interpello del contribuente è però importante e merita riflessione ulteriore. Esso impone di accertare, innanzi tutto, se le norme «*intro-*

61 Circ. 19 febbraio 2015, n. 6, pag. 56.

62 Circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 10.

dotte dalla Legge europea 97/2013» e trasfuse nell'artt. 4, co. 1 e 5, co. 2, D.L. 167/1990, abbiano costituito realmente una «novità», oppure abbiano solo formalizzato significati già colti dall'interpretazione della giurisprudenza e recepiti dalla stessa prassi amministrativa.

La circostanza che, prima della riforma introdotta dalla Legge europea 2013, la norma dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, prevedesse quali obbligati alla presentazione del quadro RW soltanto coloro che avessero detenuto «investimenti (...) ecc.» non voleva affatto dire, come già rilevato, che fosse escluso dall'obbligo ogni altro soggetto, sebbene collegato all'investimento da un titolo o da una situazione possessoria. Ma voleva semplicemente dire che era (già) sufficiente la (sola) «detenzione», del tutto non qualificata, per determinare l'obbligo della presentazione del quadro RW. E la Cassazione aveva ridotto ulteriormente siffatto *minimum*, estendendo l'obbligo a chi avesse avuto anche «la **disponibilità di fatto**», addirittura la sola «**possibilità di movimentazione di somme di denaro non proprie**»⁶³.

La *ratio* della norma dell'art. 4, co. 1, primo periodo, D.L. 167/1990, s'identificava con la duplice funzione, *valutaria* e *tributaria*, del monitoraggio, pertanto, se obbligato alla dichiarazione era il semplice detentore, a più forte ragione lo era il *possessore diretto* o il *titolare effettivo*. E non a caso la recentissima sentenza della Corte, più volte ricordata, ha riconosciuto, con riferimento alla versione dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, anteriore alle modificazioni della legge europea 2013 (e quindi con il solo primo periodo), che «l'obbligo di dichiarazione di cui all'art. 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167» riguardava «l'**intestatario formale** e il **beneficiario effettivo** di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero (...)»⁶⁴.

63 Cass. 11 giugno 2003, n. 9320, richiamata dalle sentenze della stessa Corte, nn. 17051 e 17052, del 21 luglio 2010), nonché Cass. 18 dicembre 2014, n. 26848, secondo cui «tenuto conto della 'ratio' della previsione, rileva una nozione onnicomprensiva di detenzione».

64 Cass. 18 dicembre 2014, n. 26848. Ed è utile ricordare che la vicenda contenziosa sulla quale si è pronunciata la Corte investiva la mancata presentazione del quadro RW relativo all'anno 1993.

È pertanto lecito affermare, richiamando appunto l'insegnamento della Corte e parafrasando l'interpello del contribuente, che «*le novità (...) introdotte dalla Legge europea 97/201*» devono «*trovare applicazione*» anche «*per le annualità (...) anteriori al periodo di imposta 2012*». Nel senso che legittimato (ora) alla collaborazione volontaria per le annualità anteriori al 2012 è colui che, in quegli anni, era *titolare effettivo*; ed egli è ora legittimato proprio perché, rivestendo in quegli anni tale qualità, era proprio lui che avrebbe avuto l'obbligo di presentare i relativi quadri RW, secondo il consolidato orientamento della Corte.

Conclusioni diverse valgono, ovviamente, per la decorrenza con la quale devono applicarsi i criteri di valorizzazione («*effetto demoltiplicativo*»), e principio «*look through*») giacché, incidendo essi l'ammontare del prelievo dovuto ai fini dell'Ivie e dell'Ivafe e della sanzione applicabile, non possono avere efficacia *retroattiva* perché violerebbero, sia il principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53 Cost.), trasfuso nelle norme dell'art. 1, co. 3, della L. 212/2000 (statuto del contribuente), sia quello di legalità (art. 25, co. 2, Cost), trasfuso nell'art. 3 del D.Lgs. 472/1990. Tali criteri di valorizzazione devono applicarsi, come peraltro stabilisce la stessa circolare⁶⁵, «*a decorrere dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2013*»⁶⁶. A tal proposito è bene ricordare, con riferimento alla localizzazione dell'attività, in relazione (ad es.) all'effetto «*look through*», che devono essere considerati gli Stati o i territori nei quali sono materialmente collocate le attività che formano oggetto di *emersione internazionale* e non i territori dove è collocata la sede delle società o dell'ente che è o risulta titolare di esse⁶⁷.

65 Sono i criteri contenuti nella C.M. 38/E/2013, emanata in forza dei poteri attribuiti al Direttore dell'agenzia dall'art. 9, L. 6 agosto 2013, n. 97, trasfusi nell'art. 4, co. 4, D.L. 167/1990.

66 Circ. 23 dicembre 2013, n. 38, pag. 60.

67 Cfr. *infra* sub 2.1.), *Identità delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero e determinazione dei corrispondenti valori*, ma soprattutto 2.1.1 *Valorizzazione delle attività finanziarie e patrimoniali*.