

dove è stata costituita la società che ne è intestataria²²; ne costituiscono esempio le norme dell'art. 5-*quinquies*, co. 4 e 7, D.L. 167/1990, appena ricordate, che richiamano lo Stato od il territorio nel quale le attività sono detenute e non anche lo Stato nel quale ha sede il soggetto (quasi sempre una società) che le detiene.

Queste conclusioni sono state confermate dalla più recente interpretazione dell'Agenzia. Trattando della *República de Panamá*, che è uno Stato dell'America centrale, notoriamente *black list*, essa ha chiarito che soggette al regime più severo, riservato ai Paesi *black list*, sono solo «*le attività illecitamente detenute in Panama*»²³; non anche, pertanto, le attività che siano soltanto intestate a società *offshore* costituite in Panama. D'altronde le società *offshore* sono state concepite proprio per operare al di fuori del territorio dello Stato nel quale sono state costituite ed infatti esse detengono le attività delle quali risultano titolari in altri Paesi (dove sono domiciliate), diversi da quello di costituzione, che, nel caso considerato dall'Agenzia, è *Panamà*. E può accadere che tali Paesi siano addirittura *white list*, come il Lussemburgo, oppure *black list*, ma che hanno recentemente stipulato con l'Italia accordi di collaborazione tributaria, impegnandosi ad uno scambio d'informazioni tributarie secondo gli *standard* del modello (*Maat*) previsto dall'Ocse, come la Confederazione Svizzera, il Granducato del Liechtenstein ed il Principato di Monaco.

2.1.2 Identità dei valori ai quali applicare le sanzioni ridotte

L'allegato n. 4, al provvedimento del Direttore dell'Agenzia, prot. n. 2015/13193, denominato «*Format per la redazione della relazione*

22 E si potrebbe anche osservare, che essendosi la società panamense domiciliata in Svizzera, dove svolge la sua unica attività e dove indubbiamente è collocato il centro di ogni decisione, valgono le conclusioni prima esposte sulla localizzazione della sede dell'amministrazione, alle quali si rinvia (*sub 1.3.3.*).

23 E questa espressione ricorre più volte nel testo della circolare, di conseguenza non rappresenta un «*obiter dictum*» ma riflette una convinzione dell'Agenzia.

di accompagnamento» stabilisce al paragrafo 5, rubricato «Attività estere alla data di emersione», che «in tale sezione si forniscono le **informazioni** necessarie per poter beneficiare della **riduzione delle sanzioni** per violazione del monitoraggio fiscale». Da quel verbo “si forniscono” non si capisce bene se sono i contribuenti che devono fornire le informazioni oppure se queste sono fornite dalla sez. IV del modello di accesso. La circostanza che il *format* richiami la «data di emersione» ed i «valori indicati alla Sezione IV del modello», che poi sono quelli che dimostrerebbero l’avvenuto adempimento, da parte di colui che accede alla collaborazione volontaria, delle condizioni previste dalla procedura²⁴, potrebbe far pensare che la liquidazione delle sanzioni vada compiuta in base ai valori predetti, risultanti dalle rispettive caselle.

Le istruzioni relative a questa sezione (VD16) d'altronde dopo aver richiamato (nella prima casella) il «totale attività estere alla data di emersione» (art. 5-*quinquies*, co. 4), distinguono (quantificandole di volta in volta) le stesse attività in funzione del Paese di collocazione, classificato appunto in relazione alle diverse condizioni previste dall'art. 5-*quinquies*, co. 4, D.L. 167/1990, le quali tengono conto anche della disponibilità del contribuente a fornire comunque le dovute informazioni, con autorizzazione all'intermediario estero che la restituisce controfirmata (ex lett. c), qualora il Paese, dove le attività sono collocate, non rientri fra quelli previsti dalla lettera a), dello stesso comma²⁵. Ed in funzione della destinazione ricevuta dal contribuente, che accede alla procedura, tali attività sono così divise, nella Sez. IV. (VD16): [Totale attività estere alla data di emersione (art. 5-*quinquies*, co. 4)]; [«Paese extra Ue che si rimpatriano in It, Ue, See (lett. a)], distinguendo poi quelle in Italia da quelle all'estero (lett. c), ecc. Sennonché, proprio perché il valore complessivo («Totale attività

24 Cfr. art. 5-*quinquies*, co. 4, D.L. 167/1990.

25 Al riguardo, cfr. comunque la recente circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 40, nonché, *infra*, il paragrafo 4.4, Identità dei Paesi, in funzione dei diversi regimi tributari applicabili alle attività collocate nei rispettivi territori.

estere alla data di emersione») e gli altri valori parziali, risultanti dalla Sezione IV (*Attività estere alla data di emersione*) sono i soli valori della sezione stessa dai quali parrebbe doversi attingere, secondo i chiarimenti del Direttore, le «**informazioni necessarie per poter beneficiare della riduzione delle sanzioni per violazione del monitoraggio**» le istruzioni sulla compilazione di questa sezione non risultano di agevole comprensione. Ed infatti, dopo aver affermato:

- «**Al rigo VD16 colonna 1, indicare il valore complessivo delle consistenze oggetto della procedura di emersione (investimenti e attività estere di natura finanziaria) ancora detenute all'estero alla data di presentazione della richiesta**»;

così identificando la data di emersione con la data di presentazione, le istruzioni aggiungono:

- «**il valore di tali consistenze estere è quello determinato alla data di presentazione dell'istanza secondo le regole previste per la compilazione del Quadro RW del Modello Unico 2014**».

Ed a questo punto sembra improbabile che debbano essere attinte da questa sezione le «*informazioni necessarie per poter beneficiare della riduzione delle sanzioni per la violazione del monitoraggio*» e diventa inevitabile chiedersi se i valori da assumere quale parametro per determinare l'ammontare delle sanzioni ridotte s'identifichino:

- a) con quelli delle attività finanziarie e patrimoniali risultanti dalla Sezione IV (*Attività estere alla data di emersione*);
- b) o piuttosto con i «**valori**» riferiti ai periodi d'imposta, risultanti dalla sezione II del modello (non richiamata dal *Format*), che avrebbero dovuto emergere da ogni Quadro RW del Modello Unico di ogni anno, fino al 2014 (per il 2013), qualora esso fosse stato regolarmente presentato, tenendo conto delle collocazioni o destinazioni finali che le attività, risultanti nel quadro VD16, hanno ricevuto ai fini delle riduzioni previste dall'art. 5-*quiquies*, co. 4, D.L. 167/1990.

La prima soluzione, apparentemente più fedele al dato letterale del *Format* è però inaccettabile. È infatti evidente che «*le consistenze al-*

la data di presentazione dell'istanza», ossia alla data della «emersione» (ad es. 30 settembre 2015), non possono costituire il parametro al quale commisurare l'applicazione di sanzioni per la violazione di un obbligo di dichiarazione non ancora scaduto; essendo d'altronde difficile che le attività al 30 settembre 2015 possano essere le stesse già soltanto di quelle del 2013, ed essendo più verosimile che siano semplicemente diverse. Donde la conseguenza che i valori ai quali applicare le sanzioni, con le conseguenti riduzioni in funzione dell'avvenuto adempimento delle condizioni previste dall'art. 5-*quinquies*, co. 4, lett. a), b) e c), D.L. 167/1990, non possono essere altri che quelli risultanti dalla Sezione II; quelli cioè che avrebbero dovuto emergere dal relativo Quadro RW di ciascun anno, fino al 2013, qualora fosse stato debitamente trasmesso. Una diversa interpretazione non sarebbe legittima poiché trasferirebbe la sanzione su valori (maggiori o minori, ma difficilmente identici) per i quali l'obbligo di dichiarazione non può essere stato violato alla data di emersione, non essendo ancora scaduto il termine relativo.

Dopo le osservazioni che precedono le affermazioni del Direttore dell'Agenzia, prima riferite, comportano comunque un duplice, significativo, ordine di conseguenze:

- c) le riduzioni delle sanzioni previste per le attività finanziarie e patrimoniali collocate in Paesi «*black list con accordo per scambio d'informazioni*», indicate nella colonna 2, della Sezione II, «*attività estere*», sono efficaci con effetto retroattivo, purché l'accordo sia stato stipulato entro il 2 marzo 2015²⁶;

26 Cfr., al riguardo le stesse disposizioni dell'art. 5-*quinquies*, comma 7, del D.L. 167/1990, le quali dispongono «... la misura della sanzione minima ... è fissata al 3 per cento se le attività oggetto della collaborazione volontaria erano o sono detenute in Stati che stipulino con l'Italia, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione ... Al ricorrere della condizione ... non si applica il raddoppio delle sanzioni ...».

- d) una volta adempite le condizioni dell'art. 5-*quinquies*, co. 4, D.L. 167/1990, con le destinazioni ivi previste, il contribuente avrà acquisito titolo alle riduzioni corrispondenti, come se le attività non fossero state mai collocate in un paradiso fiscale.

2.1.3 Applicabilità dell'Ivie e dell'Ivafe

Con l'art. 19, co. 13 e 18, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, (cd. decreto Monti), sono state istituite un'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato (Ivie) e un'imposta patrimoniale sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato (Ivafe). Entrambe le imposte decorrono dal 1° gennaio 2012 ed entrambe, per effetto delle norme contenute, rispettivamente, nei commi 17 e 22, sono soggette alle stesse disposizioni «*per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione ecc.*» previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Le istruzioni sulla compilazione del quadro RW, dell'Unico 2014, relativo al periodo d'imposta 2013, prevedono che gli elementi identificativi dei presupposti dei due tributi (Ivie ed Ivafe) costituiscano la base per la determinazione dei valori rilevanti per il monitoraggio, ex art. 4, co. 1, d.l. 167/1990, ma distinguono nettamente gli obblighi del monitoraggio da quelli per il calcolo dei due tributi, tant'è che detti elementi devono essere sempre indicati nel quadro RW, anche quando «*il contribuente è esonerato dal monitoraggio*», di conseguenza egli «è in ogni caso tenuto alla compilazione (...) *del presente quadro per il calcolo dell'Ivie e dell'Ivafe*». Sennonché di tali imposte non v'è nessun richiamo, né nella L. 186/2014, né nel provvedimento del Direttore²⁷ e neppure nel modello per la «*richiesta di accesso alla*

27 Prot. n. 2015/13193, del 30 gennaio 2015.