

- 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 Direttore<sup>27</sup> e neppure nel modello per la «*richiesta di accesso alla*

---

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

*procedura di collaborazione volontaria per l'emersione ed il rientro di capitali detenuti all'estero e per l'emersione nazionale»<sup>28</sup>.*

Nelle istruzioni non c'è nessun cenno all'Ivie ed all'Ivafe, né nella parte riservata alle attività estere (Sezione II, Attività estere), né in quella riservata alle imposte applicabili (Sezione V Maggiori imponibili e ritenute non operate). E, mentre le altre imposte sono espressamente richiamate, esse sono del tutto ignorate, al punto che nessuna casella le prevede. Dette istruzioni precisano anzi:

- *nella Sezione II, che «deve essere indicata la consistenza del patrimonio detenuto all'estero in violazione della disciplina sul **monitoraggio fiscale** ... In particolare, nei **rigli da VD5 a VD14**, in relazione a ciascun periodo di imposta, indicare l'importo complessivo detenuto all'estero in violazione delle norme sul **monitoraggio fiscale**»;*
- *nella Sezione V, che devono essere indicati «i maggiori imponibili ai fini delle **imposte sui redditi**, delle imposte **sostitutive** (...), dell'**imposta regionale sulle attività produttive**, dell'**imposta sul valore aggiunto**».*

Di conseguenza, sebbene il Direttore affermi che *«la procedura di autodenuncia prevede il pagamento integrale di tutte le imposte evase unitamente alle sanzioni ad esse collegate»* parrebbe lecito chiedersi come possa avvenire la determinazione del debito di imposte del tutto ignorate dagli stessi modelli nei quali dovrebbero essere indicati quanto meno i corrispondenti imponibili (o maggiori imponibili), come per le altre imposte. E, sebbene il provvedimento del Direttore, richiamando le istruzioni sulla compilazione del Quadro RW, ai fini

---

28 Il modello è composto dal frontespizio, contenente l'informativa sul trattamento dei dati personali di cui all'art. 13 D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196, dalla sezione dei dati identificativi del soggetto richiedente, dai quadri per l'indicazione dei soggetti collegati, dei dati rilevanti per la determinazione degli investimenti e le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero e dei *«maggiori imponibili ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, Irap, Iva, ritenute e dei contributi previdenziali»*.

del monitoraggio, evocando implicitamente i criteri di valorizzazione delle due imposte, parrebbe lecita la conclusione che esse siano state escluse dall'ambito di quelle considerate ai fini della collaborazione volontaria. Ed analoga conclusione dovrebbe valere, di conseguenza, per le sanzioni collegate alla loro violazione, la quale è comunque soggetta alla stessa disciplina prevista per quella dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Trattasi ovviamente di constatazioni che non implicherebbero comunque alcuna rinuncia al recupero delle imposte non pagate e delle relative sanzioni, non fosse altro perché, risalendo la istituzione dell'Ivie e dell'Ivafe al 2011, con effetto dal 1° gennaio 2012, il termine di decadenza per la notifica dell'atto di accertamento e/o di contestazione della sanzione sarebbe ancora lontano. Sennonché è dato leggere nella circ. 10/E/2015:

*«Si ricorda che a partire dal periodo d'imposta 2012 ricorrono obblighi dichiarativi anche per le imposte Ivafe (Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero) e Ivie (Imposta sul valore degli immobili situati all'estero); pertanto gli elementi per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili dovranno essere forniti **con la relazione** che costituisce parte integrante della richiesta di accesso alla procedura».*

Donde la conclusione che l'Agenzia delle Entrate abbia deciso, peraltro legittimamente ed in sintonia con quanto annunciato dal Direttore, di procedere (anche) alla riscossione delle due imposte contestualmente a quella delle altre esplicitamente comprese nel perimetro della collaborazione volontaria internazionale. L'imponibile di esse, pertanto, pur non essendo previsto dal modello di richiesta, dovrà essere indicato nella relazione, con la conseguenza che il relativo ammontare con le corrispondenti sanzioni saranno indicati nell'invito previsto dall'art. 5-*quater*, co. 1, lett. b), D.L. 167/1990. Ed è lecito pensare, in considerazione delle norme previste dal D.L. 201/2011, co. 17 e 22, che le sanzioni, stabilite per l'omessa dichiarazione dell'Ivie e dell'Ivafe, subiranno le stesse riduzioni previste per quelle relative alla violazioni in materia di imposte sui redditi, dalle norme dell'art. 5-*quinquies*, co. 4, ultimo periodo, D.L. 167/1990 e, pertanto saranno pari *«al minimo edittale ridotto di un quarto»*. Conclusione questa confermata dalla più recente circolare secondo cui *«la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia di IVAFE e IVIE è*

*fissata, in base al dettato dell'articolo 5-quinquies, comma 4, ultimo periodo, del decreto legge, al minimo edittale, ridotto di un quarto»<sup>29</sup>.*

## ***2.2 Identità dei redditi, di fonte estera e di fonte interna, oggetto di emersione***

Per identificare la «*ricchezza novella*» sottratta al prelievo fiscale ed ora oggetto di emersione internazionale e/o nazionale, le norme del D.L. 167/1990 usano due espressioni: «redditi» e «maggiori imponibili». Quelle per l'*emersione internazionale* previste, in particolare, dall'art. 5-*quater*, co. 1, lett. a) richiamano:

- prima «*i redditi che derivano dalla ... dismissione o utilizzazione, a qualunque titolo*» di «*tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona*»;
- poi, «*i maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali ... non connessi con le attività detenute o costituite all'estero, relativamente a tutti i periodi d'imposta ...*».

E, siccome, l'espressione maggiori imponibili ricorre anche per l'emersione nazionale, in relazione a violazioni del tutto diverse da quella dell'obbligo di dichiarazione prevista dall'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, parrebbe giustificata l'ipotesi che il legislatore abbia usato la parola redditi per indicare i proventi comunque collegabili ai predetti investimenti/attività collocati all'estero e l'espressione maggiori imponibili in tutti gli altri casi.

Senonché nel *Format*, all. n. 4, al provvedimento del Direttore dell'Agenzia, prot. 2015/13193, del 30 gennaio 2015, ricompaiono i «*maggiori imponibili*», ma compare anche un'altra espressione; i «*redditi correlati alle attività estere*».

Nel modello di richiesta di accesso alla procedura di collaborazione

---

29 Circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 43.