

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

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.

volontaria, invece, sono richiamati soltanto i «*maggiori imponibili*» e non anche i «*redditi correlati ...*», mentre le istruzioni sulla compilazione richiamano i «*maggiori imponibili*», ma ignorano i redditi «*redditi correlati*».

Tenuto conto che tutte e tre le categorie soggettive considerate (sia quella dei soggetti che hanno violato le norme dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990³⁰; sia quella dei soggetti che le hanno rispettate³¹; sia la terza categoria, diversa dalle prime due)³² possono non aver dichiarato redditi o maggiori imponibili prodotti anche all'estero, è parso più opportuno, anche al fine di evitare confusioni, conformarsi alla terminologia richiamata dall'art. 165, co. 2, del *Tuir* e riferirsi soltanto ai redditi prodotti all'estero (ossia di *fonte estera*) ed ai redditi prodotti nel territorio dello Stato (ossia di *fonte interna*).

Fino al *nuovo Tuir*³³, mancava nell'ambito del *Tuir* un norma che identificasse i redditi di fonte estera (ossia prodotti all'estero) ed era invalsa l'abitudine di considerare tali i redditi che, pur essendo stati prodotti all'estero, fossero imputabili ad un soggetto residente nel territorio dello Stato, in base al criterio del collegamento territoriale contenuto nell'art 20 del (vecchio) *Tuir*, inversamente declinato³⁴. Questo criterio è stato accolto dall'attuale art. 165, co. 2, del (nuovo) *Tuir*, il quale dispone, che «*i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'arti-*

30 Sono quelli dell'art. 5-quater, D.L. 167/1990, richiamati sub 1.1. lett. a).

31 Sono quelli dell'art. 1, co. 2, ultima parte, l. 186/2014, richiamati sub 1.1, lett. c).

32 Sono quelli dell'art. 1, co. 2, prima parte, L. 186/2014, richiamati sub. 1.1., lett. b).

33 La riforma del *Tuir*, disposta con L. 7 aprile 2003, n. 80 e realizzata dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, è entrata in vigore il 1° gennaio 2004.

34 Per declinazione inversa, con riferimento alle norme del vecchio art. 20 del *Tuir*, s'intende il procedimento che capovolge l'elemento che identifica e qualifica il collegamento del reddito con il territorio. Così, ad esempio: l'espressione «*si considerano prodotti nel territorio dello stato i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato*»; diventa «*si considerano prodotti all'estero i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero*». Per rendere più evidente il meccanismo d'inversione la circ. 13 marzo 2015, n. 10, usa il concetto di lettura «*a specchio*» (pag. 4.).

colo 23 per individuare quelli **prodotti** nel territorio dello Stato», attribuendo rilevanza decisiva al criterio di collegamento di volta in volta adottato con il territorio. Di conseguenza (ancora un esempio) per stabilire se, in relazione ad un soggetto residente in Italia, il reddito d'impresa dovrà considerarsi di fonte estera, si applicherà il «reciproco» dell'art. 23, lett. c), del *Tuir*, che sarà letto come fosse scritto: «1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei residenti si considerano **prodotti all'estero** ... ecc. e) i redditi d'impresa derivanti da attività **esercitate all'estero** mediante stabili organizzazioni». Tanto premesso, è dunque utile riferire i criteri di collegamento territoriale previsti dall'art. 23 del *Tuir* ed applicabili alle categorie di reddito di fonte estera che più frequentemente di altre possono ricorrere in materia di collaborazione volontaria. Essi sono:

- per i redditi fondiari, il luogo nel quale l'immobile si trova;
- per i redditi di capitale, il soggetto che li corrisponde;
- per i redditi di lavoro autonomo, il luogo nel quale viene esercitata l'attività;
- per i redditi d'impresa, il luogo della stabile organizzazione;
- per i redditi diversi, il luogo in cui sono esercitate le attività o collocati i beni. Ricordando che le convenzioni contro le doppie imposizioni possono anche contenere pattuizioni che derogano ai criteri di collegamento predetti.

Ai fini della disciplina dell'*emersione internazionale e nazionale*, complessivamente costituita dalle norme dell'art. 5-*quater*, co. 1, lett. a), D.L. 167/1990 e da quelle dell'art. 1, co. 2 e 3, L. 186/2014, i redditi di *fonte estera* possono distinguersi nelle due seguenti classi:

- a) «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»;
- b) ogni altro reddito (di *fonte estera*) diverso da quelli indicati *sub a*), derivante dai «*maggiori imponibili*» non dichiarati.

Dall'esame dei chiarimenti forniti dall'Agenzia³⁵, nonché dal coordinamento delle norme relative alle due forme di emersione, internazionale e domestica, risulta evidente che i redditi conducibili alla classe *sub a*), saranno soprattutto costituiti:

- a/1) da redditi di capitale, ex art. 44 del *Tuir*, nonché da tutte le plusvalenze previste dall'art. 67 (redditi diversi), dello stesso *Tuir*, co. 1, dalla lettera c) alla lettera *c-quinquies*.
- a/2) da plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, ecc., nonché mediante compravendite immobiliari, indicate, rispettivamente, alle lettere b) e c), dell'art. 67 (redditi diversi), del *Tuir*.
- a/3) da redditi fondiari e di natura fondiaria ed altri redditi derivanti da immobili, indicati alle lettere e) ed f), dell'art. 67 (redditi diversi), del *Tuir*.

I redditi di fonte estera conducibili alla classe *sub b*), che potranno formare più frequentemente oggetto di emersione ed ovviamente diversi da quelli *sub a*), sono invece:

- b/1) i redditi derivanti da un'attività commerciale esercitata mediante una stabile organizzazione, tanto più se del tutto sprovvista di beni strumentali e fondata esclusivamente sull'elemento personale, ex art. 162, co. 6, del *Tuir*;
- b/2) i redditi derivanti da attività commerciali esercitate all'estero non abitualmente;
- b/3) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo esercitate abitualmente e non;
- b/4) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali, di marchi d'impresa ecc.;
- b/5) tutti i redditi diversi dell'art. 67, del *Tuir*, oltre quelli testé menzionati, non riconducibili ad investimenti ed attività finanziarie.

35 Cfr. circ. 23 dicembre 2013, n. 38, pagg. 48-49.

I *soggetti* che hanno goduto dei redditi *sub a)*, senza dichiararli, sono innanzi tutto quelli previsti dall'art. 4, D.L. 167/1990³⁶, co. 1 (2° periodo), che hanno omesso

di indicare nel quadro RW della dichiarazione annuale, gli investimenti e le attività collocati all'estero; essendo lecito presumere che, non avendo compilato il quadro RW, abbiano a *fortiori* omesso di denunciare i redditi degli investimenti e delle attività non dichiarati. Essi sono i «**possessori diretti**» ed i «**titolari effettivi** di «*investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria*», non dichiarati (2° periodo).

Possono, però, non aver dichiarato i redditi, *sub a)*, anche i soggetti indicati nell'ultima parte, dell'art. 1, co. 2, L. 186/2014, richiamati *sub c.1)*³⁷, che abbiano compilato e trasmesso il quadro RW, adempiendo correttamente l'obbligo di comunicare gli investimenti e le attività, all'estero, di cui erano «*possessori diretti o titolari effettivi*». Ed infatti essi possono non avere adempiuto altrettanto correttamente gli obblighi relativi al *modello unico*, omettendo di denunciare, in tutto od in parte, i redditi di *fonte estera* derivanti dagli «*investimenti*» e «*attività*» indicati nel quadro RW. Ma nulla impedisce che gli stessi redditi di fonte estera siano stati lucrati (ad es.) da una società per azioni che abbia occultato fondi neri in conti bancari all'estero, non risultanti dal proprio bilancio di esercizio³⁸.

Quanto ai redditi di fonte estera, *sub b)*, è pacifico che possono averne beneficiato tutte e tre le categorie soggettive fino ad ora considerate; fatti salvi ovviamente *i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo esercitate abitualmente e non*, b/3), i quali presuppongono un'attività della persona fisica.

Nessun problema pone ovviamente la ricognizione dell'identità dei redditi di fonte interna. Ove si consideri che possono accedere alla

36 Indicati *sub a.1)*, del precedente paragrafo 1.1, cioè *Identità dei soggetti legittimati alla richiesta di collaborazione volontaria. I Trust*.

37 Indicati *sub c.1)*, nel precedente paragrafo 1.1, *Identità dei soggetti legittimati alla richiesta di collaborazione volontaria. I Trust*.

38 Cfr., al riguardo, circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 8.

procedura, sia le persone fisiche e gli enti non commerciali, sia tutti i soggetti diversi da questi, ci si rende conto che sono stati pienamente esauriti anche gli ambiti soggettivi dell'Irpef e dell'Ires, con la conseguenza che avranno potuto formare oggetto di evasione e potranno formare ora oggetto di accesso alla procedura tutti i redditi classificabili nelle categorie contemplate dall'art. 6 del *Tuir*. Di conseguenza, giova ripeterlo, gli obblighi di dichiarazione relativi ai redditi di fonte interna possono essere stati violati dai componenti di tutte e tre le categorie soggettive; sicché tutti costoro potranno trovarsi nella condizione di doverli dichiarare per accedere alla collaborazione volontaria.

2.3 Obbligo della determinazione analitica dei redditi

La richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, che il Direttore dell'agenzia definisce «***procedura di autodenuncia***»³⁹, deve contenere una confessione piena, svelatrice di tutti gli illeciti consumati, affinché l'amministrazione possa:

- i) operare una ricognizione completa delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero, determinandone i redditi ed applicando le relative sanzioni;
- ii) identificare e determinare i redditi utilizzati per costituirle, acquisendoli al prelievo qualora derivino da evasioni ed applicando le relative sanzioni;
- iii) identificare, determinare ed acquisire al prelievo i «*maggiori imponibili*», comunque non dichiarati, anche relativi all'Ivie ed all'Ivafe, ed applicando le relative sanzioni.

Il tutto in relazione ai periodi d'imposta non ancora coperti da deca-

39 Cfr. il Provvedimento del Direttore. Prot. n. 2015/13193, *Approvazione del modello per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria per l'emersione ed il rientro di capitali detenuti all'estero e per l'emersione nazionale*, del 30 gennaio 2015, in particolare, pagg. 4 e segg., a pag. 6, 2° cpv.