

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.

denza, tenendo conto dei maggiori termini (di decadenza) previsti per l'accertamento, rispettivamente, delle imposte sui redditi e di quella sul valore aggiunto⁴⁰, nonché per la contestazione delle violazioni⁴¹, dalle norme emanate per contrastare i c.d. Paradisi fiscali⁴².

Proprio perché applicata in un Paese come il nostro, popolato da evasori, la procedura di collaborazione volontaria, se bene organizzata, potrebbe anche assumere dimensioni singolarmente ampie. E poiché mancano, nella disciplina complessiva della L. 186/2014, norme specificamente preordinate alla determinazione dell'eterogenea materia imponibile, che sarà verosimilmente contenuta nelle «autodenunce», la prima domanda è cosa possa fare il Direttore dell'Agenzia per rendere concrete quelle dimensioni. Ci si chiede in altri termini se egli possa trovare soluzioni legali per ottimizzare la produttività della collaborazione volontaria, apprestando regole semplici ma congruenti alla tassazione di redditi che nella maggior parte dei casi sono sicuramente frutto di comportamenti illeciti, anche soltanto occasionali, i quali però hanno verosimilmente comportato costi che, in un'ottica equitativa, dovrebbe essere possibile apprezzare, ove si voglia stabilire con aderenza alla realtà l'effettivo incremento patrimoniale conseguito dal pentito.

È vero che la norma dell'art. 4, co. 4, D.L. 167/1990, attribuisce al Direttore dell'Agenzia delle Entrate, il compito di stabilire «*il contenuto della dichiarazione annuale prevista dal comma 1 (quadro RW)*», ma

40 *Il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (G.U. 18.8.2015) sulla certezza del diritto, prevede all'art. 17, (Modifiche alla disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento):*

1. *all'art. 43, terzo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il raddoppio opera a condizione che la denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini»;*
2. *all'art. 57, terzo comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il raddoppio opera a condizione che la denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini».*
3. *Sono comunque fatti salvi gli effetti degli atti di controllo divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del presente decreto legislative».*

41 *Art. 20, D.Lgs. 472/1997.*

42 *Cfr. D.L. 78/2009, nonché amplius, sub 4.1. Contrasto ai paradisi fiscali.*

essa è inapplicabile alla richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, non fosse altro perché questa dovrebbe avere, quanto meno per la sua riferibilità a numerosi periodi d'imposta oltre che per la presenza dei «*maggiori imponibili*», contenuti anche assai diversi da quelli del quadro RW. È anche vero che l'art. 5-*sexies*, co. 1, D.L. 167/1990 (*Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria*) stabilisce che «*le modalità di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria e di pagamento dei relativi debiti tributari, nonché ogni altra modalità applicativa della relativa procedura, sono disciplinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia*». Ma parrebbe arbitrario pensare che l'espressione «*ogni altra modalità applicativa*», peraltro residualmente collocata in fondo alla norma con funzione di chiusura, possa attribuire al Direttore niente meno che il potere di stabilire le regole di determinazione, sia dei redditi di fonte estera e sia di quelli di fonte interna, tanto più se provenienti da reato, con criteri diversi da quelli previsti dal *Tuir*. Non fosse altro perché, in entrambi i casi, il processo di determinazione del reddito, ossia del presupposto d'imposta, non si sottrarrebbe del tutto alla riserva di legge prescritta dall'art. 23 Cost. Può infatti considerarsi orientamento consolidato, anche della Corte Costituzionale, che debbano essere disciplinati con legge o con atti avente forza di legge gli elementi essenziali della prestazione patrimoniale imposta, cioè il presupposto al cui verificarsi la prestazione è dovuta; i soggetti (passivi) dai quali la prestazione è dovuta; i criteri oggettivi per la determinazione della prestazione dovuta⁴³.

Dunque il Direttore dell'Agenzia non ha ricevuto poteri che gli permettano di apprestare fruttuosamente strumenti congruenti con la singolarità di questa evenienza rappresentata dalla collaborazione volontaria. Ed infatti, con le disposizioni amministrative fino ad ora emanate⁴⁴ nulla di nuovo ha disposto circa la determinazione dei

43 Cfr., fra le altre: Corte Cost. nn. 7/2000; 323/2001; 105/2003.

44 Provvedimento del 30 gennaio 2015, prot. 2015/13193, circ. 13 marzo n. 10 e 16 luglio n. 27, del 2015.

maggiori redditi, di fonte interna o di fonte estera, sottratti al prelievo; ma si è limitato a prescrivere, in relazione alle attività detenute all'estero che «*il valore delle 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***»⁴⁵; affermando più avanti, proprio in relazione ai criteri di determinazione che: «*la presente sezione deve essere compilata facendo riferimento alla **normativa vigente in materia di determinazione delle diverse imposte** ()*»⁴⁶. E rendendo così evidente l'applicazione dei criteri di determinazione già stabiliti per ciascuna di esse e quindi, per le imposte sui redditi, di quelli previsti dal *Tuir* per le singole categorie, con le regole di determinazione analitica proprie di ciascuna.

Tale obbligo è peraltro desumibile dalla stessa identità degli adempimenti posti a carico del contribuente, che dovrà indicare:

- a) «*tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero (...) fornendo i relativi documenti e le informazioni per la determinazione ... dei **redditi** che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo*»⁴⁷;
- b) «*... fornendo i relativi documenti e le informazioni per la determinazione dei **redditi** che servirono per costituirli o acquistarli*»⁴⁸;
- c) «*... fornendo ... i documenti e le informazioni per la determinazione dei **maggiori imponibili** ... non connessi con le attività detenute o costituite all'estero*»⁴⁹;

45 Cfr., Istruzioni per la compilazione del modello di richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, pag. 5, Sez IV.

46 Cfr. le Istruzioni per la compilazione del modello di richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, Sez. V, Maggiori imponibili e ritenute non operate.

47 Cfr. art. 5-*quater*, co. 1, lett. a, D.L. 167/1990.

48 Art. 5-*quater*, co. 1, lett. a, D.L. 167/1990.

49 Art. 5-*quater*, co. 1, lett. a, D.L. 167/1990.

- d) «fornendo ... i documenti e le informazioni per la determinazione dei **maggiori imponibili** agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, ...»⁵⁰.

Qualora fosse stato consentito di determinare i redditi *sub a), b), c) e d)*, con criterio induttivo o forfettario, sarebbe stato del tutto inutile imporre al contribuente, addirittura quale condizione di adempimento, l'obbligo di fornire, in relazione a tutti tali redditi «*i relativi documenti e le informazioni per la determinazione (...)*».

Per i redditi *sub a)* le norme dell'art. 5-*quinquies*, co. 8, prevedono inoltre la facoltà di optare, «*in luogo della determinazione analitica dei rendimenti*», per quella forfettaria, nella «*misura del 5%*», nei casi in cui la «*media delle consistenze (...) non ecceda il valore di 2 milioni di euro*»; autorizzando così la conclusione che, negli altri casi nei quali l'opzione non è prevista, la modalità di determinazione rimanga quella analitica.

Le istruzioni sulla compilazione della richiesta di accesso relative alla Sezione V, infine stabiliscono che «*in questa sezione i soggetti che intendono accedere alla procedura di collaborazione volontaria **internazionale** o a quella di collaborazione **nazionale** devono indicare, per ciascun periodo di imposta oggetto della procedura di collaborazione stessa, i maggiori imponibili ai fini delle imposte sui redditi, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dell'imposta sul valore aggiunto, le maggiori ritenute e i maggiori contributi previdenziali. La presente sezione deve essere compilata facendo riferimento alla normativa vigente **in materia di determinazione delle diverse imposte** e dei contributi previdenziali in precedenza richiamate. In relazione a tali informazioni, l'art. 1 della legge n. 186 del 2014 prevede che siano forniti «i relativi documenti e le informazioni per la determinazione».*

50 Art. 1, co. 3, lett. a, L. 15 dicembre 2014 n. 186.

Non può dunque esservi dubbio sul fatto che la determinazione dei redditi che formano oggetto di dichiarazione debba avvenire con i criteri ordinari, pertanto non resta che applicare le consuete regole di determinazione previste dal *Tuir*; anche se restano non poche perplessità circa la congruenza di esse con l'identità di taluni redditi (specialmente da reato) sottratti al prelievo fiscale ed ora materia di piena confessione.

2.3.1 Redditi di capitale e crediti d'imposta. Imposte sostitutive

Trattazione specifica deve essere riservata ai redditi di capitale di fonte estera, soprattutto per l'esigenza di definire con certezza la detraibilità delle imposte pagate all'estero. E si può subito entrare nel merito della questione ricordando che, fatti salvi gli accordi internazionali contro la doppia imposizione, questi redditi affluiscono, di norma, ad un soggetto residente nel territorio dello Stato: avendo già scontato una prima tassazione nel Paese dove i capitali sono collocati; e dovendo ancora scontare una seconda tassazione, per il cd. *worldwide income taxation principle*, in Italia, Paese di residenza del contribuente⁵¹.

Per evitare il sovrapporsi dei due prelievi e, quindi, una doppia imposizione giuridica, i metodi adottati consistono nell'accordare al residente un credito d'imposta corrispondente al prelievo subito nel Paese dove il reddito è stato prodotto⁵², oppure nell'assoggettare il reddito ad un solo prelievo (di norma quello già subito all'estero), escludendolo da ogni ulteriore imposizione⁵³ nel territorio dello Stato⁵⁴.

51 Cfr. artt. 3, 81 e 151 del *Tuir*.

52 È il cd. criterio cd. «*del credito d'imposta*».

53 È il cd. criterio cd. «*dell'esenzione*».

54 Sebbene entrambi i criteri, del credito d'imposta e dell'esenzione, siano frequentemente usati, l'Ue era parsa privilegiare il secondo, perché avrebbe garantito condizioni di concorrenza paritarie fra gli operatori dei diversi Paesi (così il *Rapporto Ruding* del 1993). Tali considerazioni non hanno comunque impedito che anche il primo criterio abbia trovato applicazione, con l'approvazione della stessa Corte di Giustizia (Causa 2098/05 *Columbus Container* in data 6 dicembre 2007).