

3.3.1 Emersione internazionale: attività e redditi. Istruzioni per la compilazione della Relazione accompagnatoria

Il baricentro della procedura di collaborazione volontaria è costituito dalle norme che disciplinano l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali, nonché dei redditi ad esse comunque correlabili («a qualsiasi titolo»), collocate al di fuori del territorio dello Stato, soprattutto nei cd. paradisi fiscali, che tutt'ora ne tutelano la riservatezza assicurando ai depositanti il più rigoroso segreto bancario. E la lettura delle disposizioni delle norme contenute nell'art. 5-quater, co. 1, lett. a), D.L. 167/1990, ne permette già una ricognizione significativa, richiamando, esse non soltanto:

- i) *«tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona»;*

ma anche:

- ii) *«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»;*

nonché:

- iii) *«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».*

Di fronte a questa imponente ricognizione di *assets* e di redditi, il richiamo ai soli «*maggiori imponibili*», funzionale all'emersione (nazionale) riservata ai soggetti richiamati nell'art. 1, co. 2, L. 186/2014, ha tutta l'aria di un completamento subalterno e marginale, nonostante la nuova formulazione del comma 5, dell'art. 5-quater, del D.L. 167/1990, disposta dall'art. 2, D. L. 153/2015.

La centralità riservata all'emersione internazionale è probabilmente dovuta anche alla formulazione della versione originaria del prov-

vedimento, contenuto nell'art. 1 D.L. 4/2014, il quale era esclusivamente preordinato a favorire un nuovo rimpatrio di capitali, seppure regolato da norme più severe di quelle stabilite in passato. È stato solo nel corso della discussione avanti la VI Commissione permanente (Finanze) della Camera dei Deputati che è prevalso, come riferito già nell'Introduzione, l'orientamento di estendere a tutti gli evasori le opportunità premiali originariamente previste per i soli esportatori di capitali. Alla sola emersione internazionale il modello di richiesta di accesso alla procedura riserva, oltre ad una parte della sez. V), ben tre sezioni intere, delle cinque disponibili (la II, la III e la IV), destinandole, non soltanto alla identificazione dei c.d. soggetti collegati (Sez. I), ma soprattutto alla ricognizione del coacervo patrimoniale e finanziario estero detenuto dal contribuente, riferendolo a tutti i periodi non ancora coperti da decadenza e distinguendolo in funzione delle sue collocazioni territoriali, per l'applicazione dei più severi regimi previsti, in materia di raddoppio delle sanzioni e dei termini di decadenza, dall'art. 12, D.L. 78/2009.

La sez. V, rubricata «*Maggiori imponibili e ritenute non operate*» è invece destinata ad accogliere tutti i redditi sottratti al prelievo, di fonte estera e di fonte interna.

Le attività ed i redditi che devono formare l'oggetto della emersione internazionale sono soltanto sintetizzati nelle sezioni, dalla II alla V, giacché, come già riferito, troveranno nella relazione e nella documentazione di supporto la sede propriamente destinata alle spiegazioni ed alle analisi richieste dalle norme dell'art. 5 *quater*, comma 1, lett. a), D.L. 167/1990. Esse trovano pertanto duplice collocazione operativa: sintetica nei quadri del modello di richiesta; analitica nella relazione accompagnatoria e nella documentazione di supporto. Dette norme mirano anche a ricostruire i comportamenti consumati in questi ultimi dieci anni, assegnando dimensione concreta a fenomeni che fino ad ora hanno costituito materia più di stime che di determinazioni quantitative; più di descrizioni sommarie che di analisi.

Relazione e documentazione di supporto sono gli strumenti funzionali all'assolvimento di queste molteplici e rilevanti funzioni. Esse sono

organizzate con le modalità contenute nel *Format*¹⁸ e devono essere trasmesse per posta elettronica certificata entro il 30 dicembre 2015¹⁹. Il *Format* illustra le modalità con le quali esporre ed articolare, nella relazione, le attività finanziarie e patrimoniali, nonché i maggiori imponibili e come collegare le une e gli altri alla documentazione di supporto allegata²⁰. E di significativa importanza è innanzi tutto il «*prospetto di riconciliazione tra la documentazione presentata e quanto riportato nel modello*», da inserire, non a caso, nella «pre-messa»; al punto che, «*in caso di integrazione della documentazione sarà necessario un altro prospetto di riconciliazione con evidenza delle integrazioni e dei collegamenti relativi all'ultimo modello presentato*»²¹.

Dal coordinamento fra le istruzioni contenute nel *Format* e quelle relative alla compilazione delle sezioni II e V, della richiesta di accesso alla procedura, emergono informazioni assai utili per la comprensione delle finalità perseguite dall'istruttoria che l'Agenzia svolgerà in seguito.

Ai fini dell'emersione internazionale interessano soprattutto le sezioni 3 e 4 del *Format*.

- a) *Sezione «3. ATTIVITÀ ESTERE»*. In questa sezione della relazione, che accomuna le sezioni II e III della richiesta di accesso alla procedura, il contribuente deve innanzi tutto analizzare i valori scritti nelle caselle di ogni anno della sezione II, enucleando e distinguendo le singole attività finanziarie e patrimoniali. Ciò vuol dire identificare e descrivere la sin-

18 «*Format per la redazione della relazione di accompagnamento e per la predisposizione della documentazione ai sensi dell'art. 5-quater, lett. a), del D.L. n. 167 del 1990*», all. n. 4, al *Provvedimento* del Direttore, Prot. n. 2015/13193.

19 Nuovo termine stabilito dall'art. 2 del D.L. 153/2015.

20 Cfr. il *Format*, all. n. 4, al *Provvedimento* del Direttore, Prot. n. 2015/13193, del 30 gennaio 2015.

21 Cfr. il *Format*, all. n. 4, al *Provvedimento* del Direttore, Prot. n. 2015/13193 del 30 gennaio 2015.

gola attività, specificandone consistenza e valore, secondo i criteri di valorizzazione in precedenza esaminati²², tenendo conto della evoluzione ricevuta da ciascuna nel corso degli anni indicati nella stessa sezione II; e – giova ribadirlo – collegando ciascuna attività ai documenti che la identificano e supportano. Con le stesse modalità adottate per la sezione II dovranno essere quindi identificati e documentati «i vari apporti di capitale affluiti verso le medesime attività nel corso degli anni ancora accertabili», che sono quelli «già indicati sinteticamente nella Sezione III del Modello». Tenendo conto del significato che occorre attribuire al termine «apporto»²³ e ricordando che di ciascuno devono essere declinate le diverse componenti, collegandole ai documenti che le identificano e supportano; ed indicando di ciascuna l'origine, nella prospettiva di determinare, per ciascuna, gli eventuali maggiori imponibili sottratti al prelievo.

- b) *Sezione «4. REDDITI CORRELATI ALLE ATTIVITÀ ESTERE». Nella Sez. V, «Maggiori imponibili e ritenute non operate», del modello di richiesta di accesso alla procedura, compaiono due sole colonne: quella n. «1. ai fini delle imposte sui redditi» e quella n. «2. di cui prodotti all'estero», identificata per differenza. Pertanto, mentre nella colonna n. 1) saranno indicati tutti i maggiori imponibili sottratti al prelievo fiscale, di fonte estera e di fonte interna; nella colonna n. 2) saranno indicati solo i maggiori imponibili di fonte estera, senza alcun collegamento alle attività finanziarie e patrimoniali detenute dai soggetti che hanno violato le norme sul monitoraggio. Nella seconda parte sono indicate le imposte sostitutive, per le quali si rinvia ai*

22 Cfr., sub. 2.1.1 *Valorizzazione delle attività patrimoniali e finanziarie.*

23 Cfr., retro, sub 3.3 *Il provvedimento del direttore dell' Agenzia delle Entrate. Le istruzioni per la compilazione del modello di accesso alla procedura, lett. c).*

richiami contenuti nelle istruzioni ministeriali richiamate in precedenza²⁴.

- c) L'evidenza è che le serie di dati, contenute nella sezione V del modello di richiesta, sono a tal punto sintetiche da non riflettere neppure le stesse finalità di rilevazione (anche) valutarie alle quali si è fatto cenno nella *Prefazione*, donde l'esigenza di predisporre, nell'ambito della relazione, appositi prospetti che accolgano ad analizzino i maggiori imponibili di fonte estera, distinguendo, da tutti gli altri, quelli correlati alle attività patrimoniali e finanziarie detenute all'estero e non denunciate in violazione delle norme sul monitoraggio. Dopo di che sarà necessario riferire analiticamente questi ultimi alle singole attività, approntando altrettanti prospetti, che dovranno essere collegati alla documentazione di supporto allegata. E l'analisi diventa essenziale soprattutto quando il contribuente voglia profittare del regime di forfetizzazione dei rendimenti al 5%, nonché dell'applicazione dell'aliquota proporzionale del 27%, a norma dell'*art. 5-quinquies, co. 8, D.L. 167/1990*, quando la media delle consistenze delle «attività finanziarie risultanti al termine di ciascun periodo d'imposta oggetto della collaborazione volontaria non» abbia ecceduto il valore di 2 milioni di euro.

3.4 Adempimenti informativi e documentali specifici della procedura, ex art. 5-quater, co. 1, lett. a)

A seguito delle modifiche introdotte, con l'art. 2 del D.L. 153/2015, al comma 5, dell'art. 5-quater, del D.L. 167/1990, le norme contenute nel primo comma, lett.a), dello stesso articolo, relative all'*emersione internazionale*, si applicano a tutti i soggetti destinatari della disciplina della collaborazione volontaria, ivi compresi quelli previsti

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