

*riamente presentato dal de cuius»<sup>13</sup>. Questi chiarimenti dell’Agenzia possono considerarsi tutt’ora applicabili, nonostante i cambiamenti intervenuti nella tempistica degli adempimenti e le incertezze circa il significato che deve essere attribuito al verbo «*abbandonare*»; anche se, soprattutto a seguito della nuova formulazione del terzo periodo del comma 2 («*La richiesta di accesso alla collaborazione volontaria rimane irrevocabile*»), deve escludersi che la richiesta del *de cuius* possa essere (del tutto) «*abbanonata*» dall’erede.*

### ***3.3 Il provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate. Istruzioni per la compilazione del modello di accesso alla procedura***

In data 30 gennaio 2015, Il direttore dell’Agenzia ha emanato, come già riferito, un provvedimento, denominato «*approvazione del modello per la richiesta di collaborazione volontaria per l’emersione ed il rientro di capitali detenuti all’estero e per l’emersione nazionale*», con quattro allegati:

- «1) *modello per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria*»;
- «2) *istruzioni per la compilazione del modello per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria*»;
- «3) *specifiche tecniche per l’invio della relazione di accompa-*

---

13 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 38. «*Ove il decesso si verifici successivamente alla presentazione dell’istanza da parte del de cuius – prosegue l’Agenzia – la proroga semestrale opererà con riguardo ai termini previsti per gli adempimenti successivi all’istanza, necessari per il perfezionamento della procedura, ivi compresi quelli afferenti il pagamento, anche in forma rateale. Nel caso in cui l’erede non effettui il pagamento entro il termine previsto come prorogato ai sensi della citata normativa, impedendo il perfezionamento della procedura, trova applicazione la disposizione di cui all’articolo 5-quinquies, comma 10, del decreto legge, che prevede una deroga ai termini di notifica degli atti di accertamento e contestazione da parte dell’Agenzia*» (pagg. 38-39).

*gnamento edella documentazione tramite posta elettronica certificata ed elenco degli indirizzi PEC degli uffici competenti alla ricezione»;*

- «4) *format per la redazione della relazione di accompagnamento e per la predisposizione della documentazione a insensidell'art.5-quater,lett.a),del D.L.n. 167 del 1990».*

Ed ha anche precisato che: *«la procedura di autodenuncia prevede il pagamento integrale di tutte le imposte evase unitamente alle sanzioni ad esse collegate e alle sanzioni relative alle eventuali violazioni degli obblighi sul monitoraggio ... ed è condizionata dalla:*

- *spontanea, consapevole e autonoma istanza del richiedente all'ammissione alla procedura;*
- *completezza di tutti i fatti e di tutti i documenti, per tutti i periodi d'imposta accertabili, relativamente alla violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale e degli obblighi dichiarativi ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, e di quelli previsti a carico dei sostituti d'imposta;*
- *veridicità e tempestività dei documenti e delle dichiarazioni rese dai soggetti interessati».*

La relazione deve innanzi tutto riflettere ed esporre i singoli valori trascritti nelle Sezioni articolate nella seconda facciata del modello di *«richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria»*; i quali devono trovare:

- a) *nella relazione la propria analisi sviluppata in tante componenti quante sono le singole attività finanziarie e patrimoniali, ciascuna delle quali dovrà essere identificata con una appropriata descrizione;*
- b) *nei documenti di corredo alla relazione la prova delle affermazioni e dichiarazioni in questa contenute, facendo in modo che ogni componente descrittivo ed ogni corrispondente valore, che sia rilevante agli effetti della valutazione della consistenza delle singole attività o alla determinazione dei singoli redditi o maggiori imponibili dichiarati, abbia il proprio riscontro documentale.*

Particolarmente interessanti sono le *«Istruzioni per la compilazione*

*del modello per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria»*, soprattutto quelle riferite alle cinque Sezioni nelle quali è scomposta la seconda facciata dell'unico foglio della richiesta:

- a) la sez. I, è riservata alla indicazione dei soggetti a vario titolo collegati e dei quali si è già trattato<sup>14</sup>;
- b) la sez. II è riservata all'emersione (internazionale) delle attività patrimoniali e finanziarie detenute all'estero e non dichiarate, in violazione della disciplina sul monitoraggio, relativamente a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, tenendo conto anche del raddoppio dei termini previsto dall'art. 12, co. 2-ter, D.L. 78/2009<sup>15</sup>. Essa evidenzia, in modo unitario, il valore delle singole attività illecitamente estero detenute, nel duplice obiettivo di aggiornare la *«Bilancia dei pagamenti e la posizione patrimoniale sull'estero dell'Italia»* (funzione valutaria) e di completare l'apprezzamento della capacità contributiva del dichiarante (funzione tributaria);
- c) la Sez. III mette in evidenza gli *«apporti di capitale»*<sup>16</sup>,

---

14 Cfr. Cfr. sub 1.2.1. *Soggetti collegati*.

15 Cfr. sub 2.1. *Identità delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero e determinazione dei corrispondenti valori*.

16 Così le *«Istruzioni per la compilazione del modello per la richiesta»*, anche se si deve notare che, più in generale, il prospetto deve evidenziare tutti gli incrementi, indipendentemente dal fatto che si sia trattato di un apporto in senso tecnico giuridico. Sarebbero esclusi soltanto i rendimenti dell'attività alla quale il rendimento si riferisce; ma non di altre attività. Ed infatti subito dopo le istruzioni aggiungono che *«per apporto di capitale si intende qualsiasi somma o valore impiegato per l'acquisto o l'incremento dell'attività estera, diverso dai frutti della stessa. Si fa riferimento, ad esempio, ad ogni versamento di contanti, ogni bonifico in entrata ovvero ogni trasferimento di valori mobiliari a favore di un conto corrente intestato al contribuente ovvero ad un soggetto interposto»*.

più esattamente gli incrementi che il coacervo finanziario e patrimoniale abbia ricevuto dal 2004 in poi, tant'è che il riquadro comprende sotto la sigla VD15 tante caselle, una per ogni anno, in ciascuna delle quali dovrebbe essere indicato l'incremento annuale; che potrebbe anche non emergere dalla Sez. II. Ed infatti, se è vero che le regole di valorizzazione contenute nelle istruzioni sulla compilazione del quadro RW, dovrebbero evidenziare automaticamente la diversa «consistenza del patrimonio detenuto all'estero» nei vari anni, permettendo di coglierne, per differenza, gli incrementi, è anche vero che negli stessi anni potrebbero esservi stati anche prelievi o, più in generale, decrementi che compenserebbero gli incrementi azzerando ogni differenza. Le indicazioni contenute in questa III sezione, pertanto, parrebbero costituire ulteriori strumenti di controllo per l'identificazione di ulteriori esportazioni illecite di capitali, nonché delle modalità con le quali esse potrebbero essere avvenute. Con l'avvertenza che il termine «apporto» non è impiegato nella sua accezione tecnico giuridica; è infatti considerato «apporto» qualsiasi incremento, dell'attività di volta in volta considerata, diverso da quello dei «frutti della stessa» attività. Ciò vuol dire che, in relazione ad un determinato conto bancario, non sarebbero considerati «apporti» solo gli incrementi derivati dagli interessi attivi maturati sulle somme già depositate sul conto; mentre sarebbero considerati «apporti» (ad es.) tutti gli altri incrementi, anche quelli derivanti da dividendi sulle azioni di una società *estero vestita* partecipata dallo stesso contribuente, titolare del conto, che fossero accreditati su quest'ultimo<sup>17</sup>;

---

17 Cfr., in particolare, le norme dell'art. 5-quater, co. 1, lett. a), D.L. 167/1990. In sostanza sarebbero considerati apporti, non soltanto gli incrementi derivanti da ulteriori esportazioni di capitali derivanti ad esempio, da altre evasioni, ma anche i frutti di altre attività finanziarie già costituite all'estero (dunque le cd. operazioni «estero su estero»).

- d) la Sezione IV, «*Attività estere alla data di emersione*», oltre a rilevare ai fini dell'applicabilità delle riduzioni delle sanzioni previste dai commi 4 e 7 dell'art. 5-*quinquies*, D.L. 167/1990, assolve funzioni valutarie, preordinate alla ricognizione del valore complessivo e della collocazione materiale delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto dell'*emersione internazionale* alla data di presentazione della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria. Ed infatti tale valore è poi articolato in funzione del diverso tipo di collaborazione che, in funzione delle esigenze conoscitive dell'amministrazione finanziaria italiana, offrono le situazioni o le destinazioni territoriali corrispondenti alle riduzioni delle sanzioni dalle singole lettere, a), b) e c), dell'art. 5-*quinquies*, D.L. 167/1990; ed è evidente l'obiettivo di verificare anche quale risultato concreto ha conseguito il programma di emersione internazionale in relazione soprattutto alla penetrazione che il *Waiver* ha ottenuto presso gli intermediari finanziari dei Paesi *black list*;
- e) la sezione «*Maggiori imponibili e ritenute non operate*», assolve una funzione prettamente tributaria, preordinata essenzialmente al recupero delle imposte evase ed all'applicazione delle relative sanzioni, sebbene ridotte. Risulterà dai paragrafi seguenti che l'accesso alla procedura comporta la trasmissione di un'imponente ed articolata massa di dati e d'informazioni, dovendo l'Agenzia ricostruire non soltanto la consistenza delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero ma, quando ne ricorrono le condizioni, anche le modalità con le quali ne è avvenuta la costituzione o l'acquisto.

Le indicazioni necessariamente sintetiche fornite nelle sezioni dalla II alla V, della seconda facciata dell'unico foglio della richiesta di accesso, costituiscono pertanto solo un'anticipazione dei dati e delle informazioni richiesti, che troveranno la propria collocazione appropriata ed analitica nella relazione e nella documentazione di supporto a questa allegata.