

4.4 Distinzione dei Paesi, in funzione dei diversi regimi tributari applicabili alle attività collocate nei rispettivi territori

Le riduzioni delle sanzioni amministrative previste dalla disciplina dell'emersione *internazionale*, per le violazioni indicate *sub a)*, del paragrafo precedente³⁶, è stata opportunamente graduata, peraltro in armonia con le stesse finalità della procedura, in funzione del grado di collaborazione, in termini di indicazioni e documentazioni³⁷, che l'amministrazione finanziaria riceverà, sulla identità e sulla consistenza delle attività estero detenute, dal Paese dove esse sono collocate e dal contribuente che le dichiara, nonché dall'intermediario finanziario presso il quale sono depositate. Ed ha graduato le riduzioni in funzione del grado di conoscenza che ne riceverà, accordando quelle maggiori alle situazioni che offrono istituzionalmente documentazioni e informazioni più complete ed attendibili.

In tale prospettiva, che poi riflette innanzi tutto l'interpretazione delle norme contenute nell'art. 5-*quinquies*, commi da 4 a 7, D.L. 167/1990, in relazione alle riduzioni delle sanzioni amministrative applicabili³⁸, si pone innanzi tutto l'esigenza di una classificazione dei Paesi in funzione del grado di collaborazione da essi offerta. E, nell'ultima circolare, l'Agenzia ha fornito un apprezzabile contributo all'interpretazione di tali norme, innanzi tutto riferendo che esse sono finalizzate «*a permettere all'Amministrazione finanziaria di controllare la veridicità delle informazioni indicate dal contribuente nella*

36 Cfr., *sub*, 4.3, *Identità degli illeciti amministrativi le cui sanzioni pecuniarie sono ridotte per effetto della procedura di collaborazione volontaria*.

37 *Ex art. 5-quater*, co. 1, lett. a), D.L. 167/1990.

38 Che poi sono le sanzioni amministrative previste per le violazioni amministrative richiamate alle lettere a) e b) del paragrafo precedente (4.3), *Identità degli illeciti le cui sanzioni sono ridotte per effetto della procedura di collaborazione volontaria*.

dichiarazione dei redditi per i periodi d'imposta successivi a quello di adesione alla collaborazione volontaria (c.d. monitoraggio rafforzato)». E dichiarando subito dopo quanto segue: «Secondo un'interpretazione letterale della norma, il trasferimento o la detenzione di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 5-quinquies, comma 4, del decreto legge, deve avvenire verso o nei seguenti paesi: Italia; Stati membri dell'Unione europea; Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia (Norvegia e Islanda).

Nel caso di detenzione delle attività finanziarie in Paesi extra UE, la norma in oggetto prevede che per poter beneficiare della determinazione delle sanzioni sul monitoraggio fiscale ai sensi dell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo n. 472 del 1997, in misura pari alla metà del minimo edittale, l'autore della violazione debba rilasciare all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, il c.d. Waiver, da produrre, controfirmato dall'intermediario, nel corredo informativo e documentale della richiesta di collaborazione volontaria, facendolo poi pervenire tempestivamente all'ufficio anche in originale.

Tuttavia, come già chiarito nella circolare n. 43/E del 2009 in tema di emersione di capitali all'estero, tenuto conto della disposizione di cui all'articolo 56 del trattato 25 marzo 1957 istitutivo della Comunità europea, che vieta qualsiasi restrizione ai movimenti di capitale non solo tra Stati membri, ma anche tra Stati membri e paesi terzi, si deve ritenere possibile che il trasferimento e la detenzione di cui alle sopracitate lettere a) e b) dell'articolo 5-quinquies, comma 4, del decreto legge, sia possibile anche verso o nei Paesi extra UE con i quali è in atto un effettivo scambio di informazioni secondo il recente standard ONU/OCSE.

Pertanto, in aggiunta ai Paesi della UE e alla Norvegia e all'Islanda, si ritiene non necessaria la presentazione del Waiver nel caso di detenzione delle attività finanziarie in Paesi dell'OCSE che non hanno posto riserve alla possibilità di scambiare informazioni bancarie. Sarebbe, infatti superfluo, in tal caso, aggiungere il cd. monitoraggio

rafforzato, alla possibilità già esistente di scambiare informazioni con il Paese in cui le attività stesse sono detenute»³⁹.

Per completare il quadro è utile riportare l'opinione dell'Agenzia anche in relazione alla riduzione delle sanzioni praticabile ai contribuenti che accedono all'emersione internazionale, avendo collocato attività in Paesi quali la Svizzera, il Principato del Liechtenstein ed il Principato di Monaco. Esse avverte, infatti che, non essendo ancora intervenuta la ratifica dei trattati stipulati, tali Paesi devono ancora qualificarsi *black list*⁴⁰, sebbene abbiano recentemente stipulato accordi di collaborazione tributaria con l'Italia, ed abbiano avviato, con essi, significative *road map*⁴¹.

Molto opportunamente l'Agenzia riserva un'intera pagina a Panama. Ed infatti la *República de Panamá* è uno Stato dell'America centrale, notoriamente *black list*, che ha ideato una «forma» di società anonima *offshore*, dotata di personalità giuridica e privilegiata nel regime impositivo, costituita in Panama ma, proprio perché *offshore*, domiciliabile e gestibile dappertutto, che ha ricevuto grande successo fra gli operatori dell'evasione internazionale, al punto da costituire una delle strumentazioni societarie più frequentemente impiegate per l'occultamento di capitali all'estero. Le istruzioni contenute al riguardo sono

39 Circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 40. «Analogamente – continua la circolare –, nel caso di trasferimento delle attività finanziarie, successivamente all'attivazione della procedura, presso un intermediario localizzato in uno dei Paesi dell'Ocse che non hanno posto riserve alla possibilità di scambiare informazioni bancarie, l'assenza del rilascio del Waiver non comporta l'applicazione della sanzione prevista dal comma 5 dell'articolo 5-quinquies, ritenendosi comunque garantita la possibilità da parte delle autorità finanziarie italiane di monitorare tali attività mediante una richiesta di scambio di informazione da inoltrare direttamente alle Autorità Fiscali del Paese presso cui è localizzato l'intermediario, ai sensi della Convenzione contro le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali con la stessa vigente» (pagg. 40-41).

40 Cfr. circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 33.

41 In conformità all'art. 5-quinquies, co. 7, D.L. 167/1990. Sono infatti trattati che prevedono, come già riferito nella Prefazione, nonché all'inizio di questo capitolo, anche lo scambio d'informazioni tributarie secondo gli standard del modello (*Maat*) previsto dall'Ocse.

importanti perché chiariscono che soggette al regime sanzionatorio più severo, riservato ai Paesi *black list*, sono solo «*le attività illecitamente detenute in Panama*», intendendo così riferirsi solo alle attività finanziarie e patrimoniali materialmente (fisicamente) collocate nel territorio della *República de Panamá*⁴²; non anche, pertanto, le attività illecitamente intestate a società panamensi *offshore* ma altrettanto illecitamente detenute materialmente in altri Paesi, i quali potrebbero essere addirittura *white list*, come il Lussemburgo, oppure *black list*, come Confederazione Svizzera, Granducato del Liechtenstein e Principato di Monaco, avendo comunque stipulato con l'Italia accordi di collaborazione tributaria ed essendosi impegnati ad uno scambio d'informazioni tributarie secondo gli *standard* del modello (*Maat*) previsto dall'*Ocse*. Ed è questo il caso, peraltro assai frequente, di società panamensi domiciliate in Svizzera e titolari di conti accesi presso banche svizzere.

Dopo i chiarimenti dell'Agenzia parrebbe lecito delineare la seguente classificazione dei Paesi, in funzione del rispettivo grado di disponibilità alla collaborazione delle conseguenti riduzioni delle sanzioni amministrative:

- a) «*Stati membri dell'Unione europea o Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un effettivo scambio di informazioni con l'Italia, inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, e successive modificazioni, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996*⁴³;
- b) «*Paesi extra UE con i quali è in atto un effettivo scambio di informazioni secondo il recente standard ONU/OCSE*», oltre «*alla Norvegia e all'Islanda*»⁴⁴;

42 E questa espressione ricorre più volte nel testo della circolare, di conseguenza non rappresenta un *obiter dictum* ma riflette una convinzione dell'Agenzia.

43 Art. 5-*quinquies*, co. 4, prima parte, lett. a), D.L. 167/1990.

44 Circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 40.

- c) Paesi *black list*, da intendersi per tali gli Stati o territori a regime fiscale privilegiato previsti dai decreti del Ministro dell'Economia e delle finanze 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001⁴⁵;
- d) Paesi *black list*, come definiti alla precedente lettera c), che abbiano stipulato gli accordi di collaborazione richiamati dall'art. 5-*quinquies*, co. 7, D.L. 167/1990.

Con l'avvertenza che l'interpretazione delle norme contenute nei commi da 4 a 7 solleva tutt'ora, come si vedrà più avanti, qualche dubbio e può pertanto favorire interpretazioni discordi.

4.5 Riduzione delle sanzioni amministrative previste per la violazione degli obblighi del monitoraggio

Per semplificare la ricognizione delle sanzioni amministrative previste dalla disciplina della collaborazione volontaria, internazionale e nazionale, anche in funzione del diverso regime al quale sono soggetti i comportamenti dei contribuenti coinvolti dalla prima (internazionale), detentori dei propri coacervi finanziari e patrimoniali in paradisi fiscali, si è ritenuto opportuno trattare innanzi tutto le riduzioni delle sanzioni che puniscono le sole violazioni del monitoraggio ed in prosieguo le riduzioni delle sanzioni che puniscono ogni altra violazione. La violazione degli obblighi del monitoraggio⁴⁶ è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 3 al 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati, che viene raddoppiata (dal 6 al 30 per cento) se le attività patrimoniali e finanziarie sono detenute in Paesi *black list*⁴⁷.

Per effetto delle modifiche apportate dal D.L. n. 78/2009, alle violazioni commesse fino al 4 agosto 2009, in relazione ad attività collo-

45 Cfr. sul punto la cir. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 48, che richiama entrambi i decreti.

46 Ossia la violazione dell'obbligo della dichiarazione previsto 4, co. 1, D.L. 167/1990.

47 Sanzioni previste dall'art. 5, co. 2, D.L. 167/1990, così modificate dall'art. 9, comma 1, lett. d), della legge europea 6 agosto 2013, n. 97, in vigore dal 4 settembre 2013.