

curare all'Agenzia le informazioni per l'esercizio delle sue funzioni accertative, la soluzione più appropriata parrebbe, in tal caso, quella di applicare per analogia la regola (non la sanzione) prevista dall'art. 5-*quinquies*, comma 5, D.L. 167/1990. Pertanto il mandante (contribuente), ricevuta la disdetta, trasferirà nei trenta giorni successivi le proprie attività ad altro intermediario, al quale consegnerà un nuovo mandato (*Waiver*) che, nei trenta giorni successivi trasmetterà, firmato per accettazione, all'Agenzia.

#### ***4.5.3 Riduzioni delle sanzioni per le violazioni del monitoraggio relative ad attività collocate nei Paesi black list sub c), del paragrafo precedente (4.4), che stipulino accordi di collaborazione***

I contribuenti che detengono illecitamente attività finanziarie e patrimoniali, in Paesi *black list* possono ottenere la riduzione della sanzione per la violazione degli obblighi del monitoraggio «*al 3 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati*», qualora, entro il 2 marzo 2015, detti Paesi abbiano stipulato con l'Italia accordi che consentano «*un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, anche su elementi riconducibili al periodo intercorrente tra la data della stipulazione e quella di entrata in vigore dell'accordo*»<sup>64</sup>. Dall'inizio dell'anno l'Italia, come già riferito, ha concluso con la Svizzera (23 febbraio 2015), il Principato Liechtenstein (26 febbraio 2015) ed il Principato di Monaco (2 marzo 2015), accordi per lo scambio d'informazioni che riflettono quelli contenuti nell'art. 26 della (cd.) Convenzione *Maat*, di conseguenza potranno beneficiare delle riduzioni predette tutti i soggetti che anno violato le norme

---

64 Cfr. le norme dell'art. 5-*quinquies*, co. 7, D.L. 167/1990. Con la stipulazione dell'accordo non si applica il raddoppio delle sanzioni di cui all'art. 12, co. 2, secondo periodo, D.L. 1° luglio 2009, n. 78/2009, conv. con modif. con L. 102/2009.

sul monitoraggio in relazione ad attività finanziarie e/o patrimoniali detenute nei Paesi predetti. Gli stessi effetti si producono «*anche nel caso di accordi vigenti alla data di entrata in vigore della legge, con Stati e territori inclusi nei decreti ministeriali sopra citati, i quali prevedano uno scambio di informazioni conforme all'articolo 26 dello standard Ocse 2005 almeno a partire da tale data (vale a dire dal 1° gennaio 2015)*»<sup>65</sup>.

In base alle norme contenute nell'ultimo periodo dell'art. 5-*quinquies*, co. 7, qui in esame, «*al ricorrere della condizione di cui al primo periodo non si applica il raddoppio delle sanzioni di cui all'articolo 12, comma 2, secondo periodo, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102*». Ne consegue che, una volta stipulato l'accordo, diventa inapplicabile il raddoppio delle «*sanzioni previste dall'articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*» per le «*violazioni relative alla dichiarazione delle imposte dirette*». Anche in questo caso il pagamento dell'importo della sanzione stabilito dall'Agenzia, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto di contestazione comporta l'ulteriore riduzione ad un terzo, sicché la sanzione per la violazione del monitoraggio sarà dell'1%<sup>66</sup>.

«*Si ricorda che – afferma l'Agenzia – nel caso in cui il contribuente aderisca alla procedura di collaborazione volontaria, per le sole atti-*

---

65 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag 49.

66 Cfr. art. 5-*quinquies*, co. 6, D.L. 167/1990, che richiama l'art. 16, co. 3, D.Lgs. 472/1997, nonché circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 52. Chiarisce opportunamente l'Agenzia che «*In caso di applicazione della sanzione nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, tuttavia, il periodo finale del comma 6 del citato articolo 5-quinquies dispone che tale ultimo confronto deve essere operato tra il terzo della sanzione indicata nell'atto e il terzo della somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi o, se più favorevole, il terzo della somma delle sanzioni più gravi determinate ai sensi del comma 4, primo e secondo periodo, del medesimo articolo, ossia la somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi, ridotti della metà o di un quarto a seconda che rientri o meno in una delle casistiche sopra illustrate*».

vità detenute in Svizzera<sup>67</sup>, la misura delle sanzioni irrogata è sempre del 3 per cento del valore di tali attività che il contribuente avrebbe dovuto indicare nel quadro RW della propria dichiarazione»<sup>68</sup>. La sanzione resta ovviamente tale (3%) se il contribuente lascia le attività dove erano già collocate, mantenendo in vita i rapporti già esistenti. Ma nulla gli impedisce di optare per un regime di maggior favore, quale è quello previsto (*retro*) dal paragrafo 4.5.1, che prevede il trasferimento delle attività nei Paesi ivi previsti, nonché l'adozione del c.d. *rimpatrio giuridico*; oppure quello previsto dal paragrafo 4.5.2., che prevede il rilascio del *Waiver* all'intermediario depositario delle attività. Qualora il contribuente trasferisca tali attività in Italia, oppure in un Paese dell'Unione europea o dello Spazio economico Europeo; od ancora rilascia il cd. *Waiver*, od infine effettua il cosiddetto «*rimpatrio giuridico*» riceverà una ulteriore «*riduzione della sanzione in questione nella misura della metà*»<sup>69</sup>. La sanzione, dunque, si ridurrà all'1,50%, che sarà ulteriormente ridotta allo 0,50% qualora l'importo di essa, stabilito dall'Agenzia, sia pagato entro il termine di 60 giorni da quello nel quale è stata notificata la contestazione della violazione<sup>70</sup>.

Il coordinamento interpretativo fra le norme dell'art. 5-*quinquies*, co. 4, lettera c), D.L. 167/1990 e quelle del comma 7 dello stesso articolo, esposto soprattutto nel paragrafo precedente (4.5.2.) ed in generale conforme a quello affermato dall'Agenzia<sup>71</sup>, non ha mancato di sollevare domande, rimaste fino ad ora senza risposte, circa la effettiva ratio della legge. Ci si è chiesto, in particolare, soprattutto

---

67 Nella pagina precedente, della stessa circolare, l'Agenzia aveva ricordato che il trattamento riservato alle attività depositate in Svizzera valeva anche per quelle depositate nel Granducato del Liechtenstein e nel Principato di Monaco.

68 Cfr. circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 34.

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

70 Cfr. art. 5-*quinquies*, co. 6, D.L. 167/1990, che richiama l'art. 16, co. 3, D.Lgs. 472/1997, nonché circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 52.

71 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pagg. 48 e segg., nonché circ. 16 luglio 2015, n. 27, pagg. 38 e segg.

dopo i chiarimenti forniti dall'Agencia sull'applicabilità delle norme previste dalla lettera a), del comma 4, a tutti i Paesi collaborativi<sup>72</sup>, perché mai lo stesso trattamento (dei Paesi collaborativi) non sia stato applicato (ad es) anche alla Svizzera, con la quale è stato stipulato il 23 febbraio 2014 un accordo, conforme agli standard Ocse, il quale consente «*un effettivo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni predisposto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, anche su elementi riconducibili al periodo intercorrente tra la data della stipulazione e quella di entrata in vigore dell'accordo*»<sup>73</sup>.

E, se è vero, che la Svizzera uscirà dall'elenco dei Paesi iscritti nella *black list*, solo dopo la ratifica di tale accordo è anche vero che fra i due Paesi è stata firmata una *road map* la quale parrebbe dare già attuazione all'accordo e che il protocollo firmato il 23 febbraio scorso prevede lo scambio automatico di informazioni a partire dal 2018, con riferimento all'annualità 2017.

L'Agencia ha affermato che «*il contribuente (...) deve rilasciare all'intermediario finanziario (...) l'autorizzazione (...) in relazione ai periodi d'imposta successivi a quello di adesione alla collaborazione volontaria, fino all'effettiva operatività dello scambio di informazioni conforme al predetto articolo 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborato dall'OCSE (cd. monitoraggio rafforzato)*<sup>74</sup>; » e, più avanti, che «*la consegna del Waiver «è finalizzata a permettere all'Amministrazione finanziaria di controllare la veridicità delle informazioni indicate dal contribuente nella dichiarazione dei redditi per i periodi d'imposta successivi a quello di adesione alla collaborazione volontaria (c.d. monitoraggio rafforzato)*»<sup>75</sup>.

---

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

73 Art. 5-*quinquies*, co. 7, D.L. 167/1990.

74 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 42.

75 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 42.

Tenuto conto delle affermazioni che precedono e ricordato che:

- a) in relazione alla Svizzera lo scambio d'informazioni decorrerà dalla data dell'accordo, ossia dal 23 febbraio 2015;
- b) nella stragrande maggioranza dei casi di collaborazione volontaria fino ad ora esaminati la procedura comprende i periodi dal 2010 al 2013;
- c) il *fac-simile* del *Waiver* limita l'autorizzazione «ai documenti ed alle informazioni» delle quali «l'intermediario è tenuto per legge alla conservazione ed alle operazioni intercorrenti» con decorrenza «dal periodo d'imposta ... successivo a quello più recente oggetto della procedura di collaborazione volontaria (l'anno 2013)» e «fino alla data a decorrere dalla quale lo Stato dove ha sede l'intermediario in indirizzo procederà allo scambio automatico con l'Italia delle informazioni relative al rapporto in oggetto in linea con le direttive Ocse»<sup>76</sup>;

la conclusione ovvia è che, per la Svizzera, il *Waiver* serve a coprire il periodo dal 1° gennaio 2014 fino a quando comincerà lo scambio automatico, ossia fino al 31 dicembre 2016. Donde l'evidenza che esso altro non è che lo strumento per ottenere con una legge interna (che impone un adempimento al contribuente in cambio di una riduzione delle sanzioni e del dimezzamento dei termini di decadenza) quello che, tornando all'esempio della Svizzera, non è ancora possibile ottenere dall'accordo internazionale.

Resta ovviamente impregiudicato il diritto dell'Agenzia di chiedere al contribuente, nel corso della procedura, di «fornire informazioni» e di «integrare la produzione documentale»<sup>77</sup>; non a caso le «Istruzioni per la compilazione del facsimile» del *Waiver* prevedono «nel campo 8» l'indicazione della «data di apertura della relazione bancaria».

---

76 Le espressioni riportate fra virgolette sono state desunte dal fac-simile del *Waiver* e dalle istruzioni relative alla sua compilazione.

77 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 60.