

la sanzione minima edittale è quella del 5% che, per effetto della riduzione del 25% di vendita del 3, 75%; e di quella ulteriore ad un terzo diventa del dell'1,25%.

Per i contribuenti che non abbiano più le attività in precedenza detenute in un Paese diverso da quelli considerati, alle lettere a) e b) del precedente paragrafo (4.4),

«*avendole donate ovvero destinate al consumo*», si ammette, «*al fine di evitare disparità di trattamento*», la riduzione della sanzione in misura pari alla metà del minimo edittale, sempre che sia fornita «*adeguata documentazione al riguardo*»⁸².

Anche in questo caso valgono ovviamente le riduzioni previste per le violazioni consumate fino al 4 agosto 2009. Di conseguenza, la sanzione minima edittale è quella del 5%⁸³ che, per effetto della riduzione alla metà diventa del 2,50%; che ridotta di un terzo, con il pagamento della sanzione entro sessanta giorni dalla notifica della contestazione, diventa dello 0,75%.

La prova della sopravvenuta insussistenza delle attività detenute in passato in Paesi *black list* evoca l'analogo problema della prova della liceità della destinazione dei prelievi dai conti bancari esteri che eccedano l'ammontare del normale rendimento delle somme ivi depositate⁸⁴, riproponendo l'esigenza di considerare con favore le certificazioni fornite mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ex art. 47, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445⁸⁵.

4.5.5 Riduzioni delle sanzioni applicabili nei confronti dei cd. «soggetti collegati»

Pur essendo d'importanza marginale, quello dei «soggetti collegati» è diventato probabilmente il tema più discusso della procedura di

82 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 51.

83 Cfr. D.L. 1° luglio 2009, n. 78, conv. con modif. L. 3 agosto 2009, n. 102, nonché circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 48.

84 Cfr., *retro*, sub 3.3.2, *L'utilizzo della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà*.

85 Cfr., *retro*, sub 2.5. *Trattamento dei prelievi dai conti bancari esteri*.

collaborazione per l'emersione internazionale. Non a caso, la recente circ. n. 27, dopo aver dedicato ben tre pagine ai procuratori, ne dedica altre tre ai «*profili sanzionatori con riguardo a rapporti finanziari in presenza di procuratori e delegati*»⁸⁶.

Già si è detto che proprio in ossequio all'insegnamento della suprema Corte, la previsione secondo cui «*la disponibilità delle attività finanziarie e patrimoniali (...) si considera, salva prova contraria, ripartita (...) in quote eguali tra tutti coloro che (...) ne avevano la disponibilità*»⁸⁷, deve essere intesa solo nel senso che la disponibilità si considera ripartita fra tutti coloro che l'avevano effettivamente esercitata⁸⁸.

Dopo aver premesso che la «*previsione opera indipendentemente dalle concrete fattispecie di esercizio dei diritti di disposizione*» l'Agenzia afferma che il beneficio della riduzione delle sanzioni, per la violazione degli obblighi del monitoraggio, «è riconosciuto solo a coloro che presentano l'istanza»; e che la «*la sanzione sarà irrogata proquota (determinata tenendo conto di tutti coloro che ne avevano la disponibilità) solo nei confronti dei soggetti che hanno aderito alla procedura*»⁸⁹.

Dopo di che, anche se non lo dice espressamente, identifica i «*soggetti collegati*» con i «*contribuenti che abbiano deleghe di firma*», aggiungendo che «*il delegato ed il delegante saranno sanzionati ciascuno per quote uguali, facendo salva la possibilità di dimostrare un diversa ripartizione*»⁹⁰.

È questo uno dei tanti casi del nostro sistema tributario nei quali s'im-

86 Cfr. circ. 16 luglio 2015, n. 27, *Accesso alla procedura da parte di procuratori passivi* (forse volendo dire “*inattivi*”) ecc., a pagg. 5 e segg., nonché *Riconoscimento degli effetti premiali della procedura per procuratori*, a pagg. 41 e segg.

87 Art. 5-quinquies, co. 9, D.L. 167/1990.

88 Cfr., retro, sub 1.2.1, *Soggetti collegati*.

89 Il che parrebbe un incoraggiamento per quanti non la presentano, potendo interpretarsi proprio in tal senso il chiarimento dell'Agenzia: «*la sanzione sarà irrogata proquota (...) solo nei confronti (...)*».

90 Circ. 13 marzo 2015, n. 10, pagg. 52-53.

pongono adempimenti, non di rado assai gravosi, ma del tutto irrilevanti da qualsiasi punto di vista; e che hanno l'unico risultato di onerare di inutili costi e disagi i contribuenti che vogliono rispettare scrupolosamente la norma e di lasciare indifferenti tutti gli altri, che sono i più e non li prendono in nessuna considerazione non di rado vantandosene.

Dalla casistica di deleghe riferita nel paragrafo precedente (1.2.1) risulta che possono esservi delegati che hanno effettivamente operato anche con continuità; che hanno operato solo qualche volta, o che non hanno operato affatto; oppure che non sapevano neppure di avere la delega, o che non l'anno più.

L'agenzia afferma: *«Pertanto, qualora la detenzione, intesa nei termini suddetti, sia riconducibile a più soggetti, il richiamato comma 9 prevede che, ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, la disponibilità delle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione si considera, salva prova contraria, ripartita, per ciascun periodo d'imposta, in quote eguali tra tutti coloro che al termine degli stessi ne avevano la disponibilità. Conseguentemente ... la sanzione ... verrà irrogata tenendo conto della presunzione di ripartizione di cui all'articolo 5-quinquies, comma 9, del decreto legge, e sarà determinata prendendo a base la quota parte del valore delle attività estere oggetto di emersione di competenza di ciascuna persona che ne aveva la disponibilità alla fine di ciascun periodo d'imposta».*

In altri termini, ove siano coinvolti più soggetti e ciascuno ritenga di aver avuto una disponibilità del conto diversa da quella dell'altro, la sanzione dovrà essere ripartita in misura proporzionale alla disponibilità di ciascuno, probabilmente da determinarsi (ma non è stato detto), in funzione del numero delle operazioni compiute e quindi della effettiva movimentazione operata sul conto, oppure dell'ammontare di quelle operate da ciascuno in rapporto all'ammontare complessivo di quelle operate sul conto.

Orbene, supponiamo che sia stato deciso il criterio di determinazione numerico e che in relazione al conto bancario Alfa, dell'ammontare di 2.000.000 (ed è già un conto importante) intestato a Tizio, sul quale siano state compiute 100 operazioni delle quali cinque soltanto imputabili al delegato Nevio, sia stato scelto il regime del *Waiver*, che prevede (in base al rendimento forfettario del 5%) una pena pecunia-

ria di 10.000 (per ogni periodo d'imposta). A questo punto per Nevio l'alternativa è la seguente: pagare 5.000, che potrebbe non avere, oppure dare la prova, come è suo diritto, di aver fatto solo 5 operazioni, in relazione ad un solo anno, e pagare 200.

Ma per esercitare il suo diritto, dimostrando che ha compiuto soltanto 5 operazioni e pagare 200 deve andare presso la banca Svizzera (anche più volte) e, purché abbia ancora la delega, chiedere di ricevere la documentazione che lo prova. Sempre che gliela diano, nonostante abbia ancora la delega; perché, come già riferito, il rilascio della documentazione presuppone altra, esplicita e specifica autorizzazione del delegante, diversa da quella che abilita il delegato ad operare sul conto⁹¹. Lo stesso testo del *Waiver*, d'altronde, mentre prevede di inserire:

- a) i dati dei delegati e dei procuratori ad operare sul rapporto e, se cessati, a fianco dei dati di ciascuno essi inserire anche il periodo di validità della delega o della procura⁹²;
- b) nel campo 10, i dati identificativi dei procuratori o dei soggetti delegati ad operare specificando se si tratta di deleghe o procure a termine;

non prevede che venga fornita all'Agenzia alcuna informazione sul contenuto delle deleghe conferite né sull'esercizio, abituale (nel senso di effettiva «*movimentazione*» del conto) od occasionale, che di esse abbia fatto il delegato.

Siccome l'emersione è stata pienamente raggiunta e la sanzione per la violazione dell'obbligo del monitoraggio comunque interamente pagata dal contribuente, insieme a chi abbia effettivamente disposto delle somme esistenti sul conto, avendo movimentato quest'ultimo, ci si chiede quale senso abbia chiedere a Nevio (limitatosi a compiere cinque operazioni, rispetto alle 100 complessivamente compiute sul

91 Cfr., *retro*, sub 1.2.1 *Soggetti collegati*.

92 Cfr. *fac-simile*, del *Waiver*, pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, al n. 6 delle note.

conto), che «*di fatto*» non ha esercitato nessuna delega, né operato alcuna reale «*movimentazione*» e che non è in grado di fornire alcun contributo apprezzabile alla *disclosure*) l'accesso alla procedura, obbligandolo a recarsi all'estero (per non avere alcuna documentazione) e a rivolgersi ad un professionista, ecc. per una costosa ed improbabile dimostrazione dell'inconsistente e del tutto irrilevante attività di delegato da lui esercitata. Il problema è tutto qui ed è soprattutto un problema di buon senso.

La suprema Corte lo ha capito da tempo, prendendo in considerazione soltanto colui che abbia avuto «*la disponibilità di fatto di somme di denaro non proprie con il compito di movimentarle a beneficio dell'effettivo titolare*»⁹³; saggiamente ritenendo che solo chi abbia effettivamente operato sul conto possa conoscerne le consistenze e provvedere, anche se non ha più la delega, alle dichiarazioni del caso senza eccessive difficoltà.

La stessa Agenzia, d'altronde, identifica i soggetti collegati con coloro che hanno una «*posizione rilevante ai fini del monitoraggio fiscale rispetto alle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione*»⁹⁴; e più avanti proprio trattando di deleghe, afferma che «*in caso di deleghe o procure, dovrà esserne evidenziato il sostanziale utilizzo, al fine di meglio definire la presunzione di possesso in quote parti uguali tra i soggetti aventi la disponibilità dell'attività estera ex-articolo 5-quinquies, comma 9, del decreto legge*».

La soluzione interpretativa più appropriata, pertanto, sempre sulla scorta dell'insegnamento della suprema Corte ed anche traendo le dovute conseguenze dalle stesse affermazioni dell'Agenzia, non può che essere quella di ripartire l'onere della sanzione ridotta, nelle diverse soluzioni prima esaminate in funzione delle riduzioni delle sanzioni previste, fra coloro che abbiano effettivamente esercitato, a

93 Da ultimo con la sentenza 18 dicembre 2014, n. 26848, ma già con sentenza 11 giugno 2003, n. 9320, richiamata dalle sentenze della stessa Corte, nn. 17051 e 17052, del 21 luglio 2010.

94 Circ. 13 marzo 2015, pag. 36.

qualsiasi titolo, il potere di disporre delle somme esistenti sul conto. Ancora una volta potrebbe essere risolutivo un atto di fiducia verso il contribuente, al quale potrebbe essere semplicemente offerto di limitarsi ad una autocertificazione, nella forma della «*Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà*», ex art. 47, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, attestando di non aver esercitato i poteri previsti dalla delega o di averli esercitati in misura del tutto irrilevante ai fini della collaborazione volontaria.

4.6 Riduzioni delle sanzioni per le violazioni estranee al monitoraggio

Le norme contenute nell'art. 5-*quinquies*, terzo periodo (ossia l'ultimo), D.L. 167/1990, richiamate da quelle dell'art. 1, co. 4, L. 186/2014, si applicano a tutte le violazioni amministrative diverse dalla violazione degli obblighi dichiarativi del monitoraggio (*ricognitivo-valutario*)⁹⁵. Esse prevedono che «*la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive, di imposta sul valore aggiunto e di ritenute è fissata al minimo edittale, ridotto di un quarto*».

Rientrano pertanto nell'ambito applicativo di queste norme tutte le violazioni amministrative richiamate nel paragrafo precedente⁹⁶, a cominciare da quella degli obblighi di dichiarazione dei redditi di qualsiasi fonte, interna ed estera, derivanti dalle stesse attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero e non dichiarate, per finire ad ogni altra violazione degli obblighi di dichiarazione dell'imposta sui redditi, nonché a quella degli obblighi di dichiarazione relativi ai so-

95 Gli obblighi di dichiarazione sono previsti, giova ripeterlo, dall'ar. 4, co. 1, D.L. 167/1990, mentre le violazioni relative sono disciplinate dall'art. 5, co. 2, dello stesso decreto.

96 Cfr., *sub* 4.3, *Identità degli illeciti le cui sanzioni sono ridotte per effetto della procedura di collaborazione volontaria*, lett. b).