

- 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.

cate in Paesi *black list*, si applica la sanzione dal 5 al 25 per cento⁴⁸. Nell'ambito delle norme sulla riduzione delle sanzioni edittali assume ovviamente particolare importanza l'identificazione del valore al quale la sanzione deve essere commisurata. Ed a tal proposito l'allegato n. 4, al Provvedimento del direttore dell'Agenzia, prot. n. 2015/13193, denominato «*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*», stabilisce nel paragrafo *sub 5.*, rubricato «*Attività estere alla data di emersione*», che «*in tale sezione⁴⁹ si forniscono le informazioni necessarie per poter beneficiare della riduzione delle sanzioni per violazione del monitoraggio fiscale ai sensi dell'articolo 5-quinquies, comma 4 del decreto legge n. 167 del 1990*», oppure se il «*valore delle consistenze alla data di presentazione dell'istanza*. Donde la conclusione, già riferita⁵⁰, che, ai fini delle norme previste dall'art. 5-quinquies, co. 4, dell'art. 167/1990, i valori da assumersi come parametro per la commisurazione delle sanzioni ridotte sono quelli che avrebbero dovuto emergere dal *Quadro RW del Modello Unico*, qualora fosse stato regolarmente compilato, e sono quindi da identificarsi con i valori delle attività, relativi ai singoli periodi d'imposta fino 2013, risultanti dalle caselle della *Sezione II* del modello di richiesta, ma riferiti alle destinazioni o collocazioni indicate nella *Sez. IV, riquadro VD 16*.

48 Cfr. D.l. 1° luglio 2009, n. 78, conv. con modif. con L. 3 agosto 2009, n. 102, nonché circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 48. Più esattamente l'Agenzia ha precisato che «*per i paesi black list, tenuto conto delle modifiche apportate all'articolo 5 del decreto legge dal decreto legge n. 78 del 2009, per il periodo d'imposta 2008 si applica la sanzione del 6% se la dichiarazione dei redditi è stata presentata successivamente al 4 agosto 2009; in caso di presentazione della dichiarazione entro tale data, invece, si applica la sanzione del 5%*» (Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 49, in nota n. 8).

49 Ossia, la sezione IV «*Attività estere alla data di emersione*».

50 Cfr., *retro*, *sub 2.1.2*, *Identità dei valori ai quali applicare le sanzioni ridotte*.

Con la conseguenza, assai significativa, che una volta adempite le condizioni ivi previste, alle lettere a), b) e c), dell'art. 5-*quinqies*, co. 4, D.L. 167/1990, l'applicazione della riduzione è immediata e le attività estere, che nei periodi d'imposta precedenti erano state collocate in paradisi fiscali, non *subiscono* il raddoppio delle sanzioni previsto dall'art. 12, D.L. 78/2009.

La stessa conclusione, circa l'immediata applicabilità della riduzione, vale per l'ipotesi in cui sia stata stipulata la convenzione sullo scambio d'informazioni prevista dall'art. 5-*quinqies*, co. 7, dello stesso decreto 167/1990.

4.5.1 Riduzioni delle sanzioni per le violazioni del monitoraggio relative ad attività collocate o trasferite nei Paesi sub a) e b) del precedente paragrafo (4.4) Il «rimpatrio giuridico»

Le norme dell'art. 5-*quinqies*, co. 4, D.L. 167/1990, prevedono che le violazioni delle norme sul monitoraggio, in relazione ad attività finanziarie e/o patrimoniali detenute nei Paesi richiamati alle lettere a) e b) della rubrica di questo paragrafo sono punite con la sanzione minima edittale (del 3%) ridotta alla metà, quindi all'1,5%, qualora i rispettivi autori accedano alla procedura di collaborazione volontaria⁵¹, adempiendo i pagamenti stabiliti dall'Agenzia⁵².

La stessa riduzione spetta ai contribuenti che trasferiscano negli stessi Paesi le attività detenute illecitamente altrove⁵³; nonché a quanti le trasferiscano in Italia utilizzando il cd. «*rimpatrio giuridi-*

51 Cfr. art. 5-*quinqies*, co. 4, lett., b), D.L. 167/1990.

52 Cfr. art. 5-*quater*, comma 1, lett. b), D.L. 167/1990.

53 Art. 5-*quinqies*, comma 4, lett. a), nonché Circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 40.