

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).

stituti d'imposta ed all'iva, e così via, con una sola eccezione: quella del monitoraggio.

Trattasi dunque di violazioni multiformi ed eterogenee degli obblighi dichiarativi, che possono essere state consumate da parte di tutti gli appartenenti alle tre categorie soggettive legittimate ad accedere all'emersione internazionale e nazionale, ivi compresa quella dei soggetti che hanno violato le norme sul monitoraggio omettendo di presentare la dichiarazione relativa⁹⁷. Di conseguenza, poiché la sanzione varia in funzione di ciascuna violazione, per stabilire l'identità della riduzione occorre risalire di volta in volta al minimo edittale della sanzione applicabile.

E non sfugge a nessuno la diversità del trattamento riservata alla violazione degli obblighi del monitoraggio rispetto a quello previsto per tutte le altre violazioni, sebbene il denominatore di tutte sia in fondo lo stesso, quello cioè di sottrarre imposte all'erario.

Ed è una disparità di trattamento inaccettabile per una molteplicità di ragioni. L'esportazione di capitali, tanto più se consumata mediante l'utilizzo di strumentazioni interpositorie collocate in paradisi fiscali, costituisce la forma più grave e pericolosa di evasione, semplicemente perché realizza l'occultamento della capacità contributiva; che sarà definitivamente sottratta anche per il futuro a qualsiasi prelievo fiscale. Non è un caso che la Corte di Cassazione abbia assunto al riguardo di essa la decisione più intransigente, affermato, *tout court* che questa forma di occultamento costituisce vera e propria *estero vestizione*⁹⁸. Proprio per questa ragione nel corso dei lavori preparatori avanti le commissioni si ritenne che opportunità analoga a quella concessa agli evasori, che avevano esportato i capitali, andava concessa agli evasori che i capitali li avevano lasciati in Italia, indubbiamente meno dannosi e pericolosi di quelli che li avevano esportati. Ed all'unico comma dell'art. 1, del progetto (che poi divenne la L. 186/2014) si sono aggiunti i commi dal 2 al 5, che applicano, peraltro in modo

97 Cfr. il paragrafo, *sub* 1.1. *Identità dei soggetti legittimati alla richiesta di collaborazione volontaria. I Trust.*

98 Cfr. *retro*, *sub* 1.3.4, *La estero vestizione.*

maldestro e confuso⁹⁹, all'emersione domestica, le norme di quella internazionale. Non si capisce infatti perché:

- a) mentre alla violazione dell'obbligo del monitoraggio, è stata riservata un'articolata disciplina premiale, studiata ed organizzata in funzione della risposta del contribuente al programma di collaborazione che gli viene offerto;
- b) alle altre violazioni sono state destinate poche righe di un solo periodo, con una sola opportunità;
- c) mentre alla prima è stato riservato addirittura l'abbattimento dell'aliquota alla metà del minimo edittale, che si riduce ulteriormente ad un terzo con l'applicazione delle norme dell'art. 16, co. 3, D.Lgs. 472/1997;
- d) alle altre violazioni è stata concessa solo la riduzione del 25%, senza l'ulteriore riduzione ad un terzo prevista dalle norme dell'art. 16, D.Lgs. 472/1997.

Deve quindi considerarsi opportuna ed appropriata l'interpretazione dell'Agenzia che ha ritenuto di estendere alle violazioni «*prodromiche*» di quelle dichiarative le riduzioni concesse per queste ultime¹⁰⁰.

99 Ed eccone alcuni esempi: per l'emersione domestica non valgono, e non si capisce la ragione, le norme: dell'art. 5-*quinquies*, co. 6, che prevedono l'applicazione del procedimento di determinazione della sanzione previsto dall'art. 18, D.Lgs. 472/1997, e quindi la riduzione ad un terzo della sanzione indicata nell'atto di contestazione; dell'art. 5-*quinquies*, co. 8 (né sono state elaborate norme analoghe), che prevedono la forfetizzazione dei rendimenti con l'aliquota forfettaria del 27%; le norme dell'art. dell'art. 5-*septies*, co. 2, che prevedono il rilascio al professionista della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà; *ecc.*

100 «*Il tenore letterale della disposizione – osserva l'Agenzia – porta a ritenere che l'effetto premiale ivi previsto debba essere riferito non soltanto alle violazioni dichiarative relative agli ambiti impositivi indicati, ma anche a tutte le violazioni ad esse prodromiche, in quanto caratterizzate dalla convergenza obiettiva rispetto alla determinazione dell'imponibile o alla liquidazione del tributo. Infatti, se normalmente l'evasione dell'imposta si realizza con l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione, può accadere che prima della commissione di queste siano state comunque commesse violazioni prodromiche quale, ad esempio, l'omessa fatturazione*» (circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 48).

Considerato poi che le disposizioni in materia di collaborazione volontaria richiamano soltanto le violazioni degli obblighi dichiarativi realizzate «*con l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione*», giunge alla conclusione che, dovendo considerarsi le violazioni prodromiche pur sempre funzionali alla «*omessa o infedele dichiarazione*» è appropriato prevedere nei confronti di tutte l'applicazione delle norme sul cumulo giuridico previste dall'art. 12, D.Lgs. 472/1997¹⁰¹.

4.7 Esclusione della punibilità per gli illeciti penali

La materia dell'inapplicabilità delle sanzioni penali è stata probabilmente una di quelle che ha ricevuto le modificazioni più significative. La formulazione originaria, contenuta nell'art. 1, D.L. 28 gennaio 2014, n. 4, prevedeva «*per i delitti di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*», ossia per le violazioni più gravi, solo la riduzione «*fino alla metà*».

Nel corso dei lavori preparatori, avanti la VI commissione permanente (Finanze) della Camera dei deputati, prevalse l'opinione che, sebbene ridotte alla metà, le sanzioni previste per i delitti più gravi, quelle cioè degli artt. 2 («*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*») e 3 («*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*»), avrebbero costituito insuperabile deterrente alla richiesta di accesso alla collaborazione volontaria e si optò per l'attuale testo dell'art. 5-*quinquies* che, ha escluso del tutto ogni punibilità. E lo ha fatto:

101 «*Considerato il legame funzionale ed oggettivo che viene a stabilirsi tra la violazione di infedele o omessa dichiarazione e le relative violazioni prodromiche, che peraltro, in applicazione dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997 – l'Agenzia afferma che si – rende applicabile il c.d. cumulo giuridico, si ritiene che il beneficio sanzionatorio in argomento previsto dalla disciplina in materia di collaborazione volontaria debba riguardare tutte le violazioni funzionalmente convergenti all'evasione*» (circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 49).