

L'emersione delle attività estere non dichiarate, edizione 2018

Il nuovo "mini scudo fiscale" prende forma con l'intervento dell'Agenzia delle Entrate del 1° giugno 2018. Ma i dubbi restano...



Maurizio di Salvo

Avvocato e Dottore Commercialista,
Andersen tax & legal Italia – Milano
LL.M. International Taxation (Vienna)

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, del 1° giugno 2018, è stata data attuazione al D.L. n. 148/2017, convertito con modificazioni dalla L. 4 dicembre 2017 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 5 dicembre 2017, n. 284, dando così effettiva apertura al periodo di presentazione – da concludersi, salvo proroghe, entro il 31 luglio 2018 – delle domande di adesione al cd. mini scudo fiscale, ed. 2018. Lo stesso risulta riservato a chi ha lavorato all'estero e poi ha spostato la residenza in Italia, nonché lavoratori frontalieri: tali soggetti potranno sanare le attività detenute all'estero alla data del 6 dicembre 2017 in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale, se derivanti da reddito di lavoro dipendente o autonomo prodotto all'estero, ovvero le somme derivanti dalla vendita di immobili, se situati nel Paese estero di prestazione della propria attività lavorativa, versando una somma pari al 3% delle suddette attività, assunte alla data del 31 dicembre 2016. Il testo di legge ed i successivi provvedimenti direttoriali di inizio estate, tuttavia, lasciano sul fondo numerose zone d'ombra, soprattutto in relazione agli effetti dell'adesione e alle cause di preclusione. Con il presente contributo, l'Autore cerca di analizzare gli aspetti più controversi dell'iniziativa e le delicate conseguenze che dagli stessi potrebbero derivare in capo agli interessati.

I. Introduzione.....	259
II. La nuova procedura di regolarizzazione delle attività e somme detenute all'estero.....	260
A. In generale.....	260
B. Soggetti ammessi.....	261
C. Attività regolarizzabili.....	263
D. Periodi d'imposta regolarizzabili.....	264
E. Procedura di adesione.....	264
F. Effetti dell'adesione alla sanatoria.....	264
III. I punti critici nella pratica applicazione della procedura del mini scudo, ed. 2018.....	265
IV. Il difficile coordinamento pratico tra le ultime procedure di emersione (voluntary e voluntary-bis) ed il mini scudo fiscale, ed. 2018.....	265
V. Conclusioni.....	267

I. Introduzione

Nel nuovo sistema politico italiano di inizio estate 2018, connotato da un'intesa senza precedenti tra due forze partitiche di estrazione diversa, fa cronaca il faticoso insediamento del nuovo Governo del prof. Conte, portavoce di un programma alquanto ambizioso, ed a tratti rivoluzionario, come tale sintetizzato in un "contratto" al cui interno trovano spazio numerose misure fiscali.

All'atto della propria nomina, il neo premier ha dichiarato che il sistema tributario italiano "non rispecchia più l'attuale realtà socio-economica" e che per questo occorre "ripensare il capitalismo"^[1].

Nel territorio nazionale, dove – secondo il prof. Conte – a fare da padrone sono le grandi aziende e dove invece i piccoli contribuenti sono travolti da un'elevata pressione fiscale che non solo mina la qualità del rapporto tributario tra lo Stato e i contribuenti, ma anche la competitività del Paese, il ripensamento all'italiana del capitalismo dovrebbe quindi passare, *inter alia*, per:

- l'introduzione nelle imposte sui redditi di una "flat tax", compensata da un sistema di deduzioni che possa garantire la progressività dell'imposta, in modo da arrivare ad una drastica riduzione dell'elusione e dell'evasione fiscale, "con conseguenti benefici in termini di maggiore risparmio di imposta, maggiore propensione al consumo e agli investimenti, maggiore base imponibile";
- l'inasprimento del quadro sanzionatorio amministrativo e penale, al fine di assicurare un effettivo regime detentivo per i grandi evasori.

Tra le invocate nuove misure di riforma tributaria identificate nel predetto contratto siglato dai partiti, che hanno votato

[1] L'esatto articolato delle parole espresse all'atto del suo insediamento come Primo Ministro, davanti al Senato della Repubblica italiana, dal prof. Giuseppe Conte, sono consultabili sul sito: <http://www.linkiesta.it/article/2018/06/05/il-discorso-dinsediamento-di-giuseppe-conte-al-senato/38346/> (consultato il 12.06.2018).

la fiducia al nuovo Governo, spiccano quelle di contrasto all'evasione e, in particolare, la preannunciata "pace fiscale" con i contribuenti che dovrebbe nel contempo, escludere ogni finalità condonistica e, quindi, prevedere "l'estinzione del debito mediante un saldo e stralcio dell'importo dovuto, in tutte quelle situazioni eccezionali e involontarie di dimostrata difficoltà economica". Tale duplice risultato, come efficacemente rappresentato da un'attenta dottrina[2], difficilmente potrebbe essere ottenuto, se non passando per l'emersione volontaria, tipica delle economie statunitensi degli anni ottanta della presidenza Reagan, in cui la riduzione del carico fiscale, in particolare a favore dei redditi elevati, potrebbe essere in grado di stimolare nuovi investimenti.

In questo contesto, fa capolino la pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (AdE) del 1° giugno 2018, n. 110482/2018, di approvazione del "Modello per la richiesta di accesso alla procedura di regolarizzazione delle attività depositate e delle somme detenute all'estero ai sensi dell'articolo 5-septies del decreto legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172 e modalità attuative"[3].

Si tratta, più nello specifico, delle disposizioni attuative delle previsioni sul cd. "mini scudo fiscale", ed. 2018[4], anticipate dal comma 5 del predetto art. 5-septies del Decreto Legge (D.L.) del 16 ottobre 2017 n. 148 (intitolato "Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili"), emanato dal precedente Governo Gentiloni e convertito con modificazioni dalla Legge (L.) del 4 dicembre 2017 n. 172, poi pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana con n. 284 del 5 dicembre 2017, come nuova forma di sanatoria attuabile entro il prossimo 31 luglio 2018.

Il predetto Provvedimento direttoriale, in particolare, è stato accompagnato poi da una serie di ulteriori produzioni dell'AdE, quali:

- a) gli Allegati al Provvedimento, costituiti (i) dal Modello per la Richiesta di accesso, (ii) dalle Istruzioni per la compilazione del predetto Modello, (iii) dalle Modalità di invio della documentazione tramite posta elettronica certificata, con l'elenco degli indirizzi di Posta Elettronica Certificata (PEC) degli Uffici competenti alla ricezione e, infine, (iv) dalle specifiche tecniche;
- b) il Comunicato stampa, coevo al Provvedimento direttoriale, intitolato "Ex Frontalieri o ex Aire: la procedura per regolarizzare le violazioni degli obblighi di monitoraggio";

[2] Ci si riferisce in particolare all'editoriale del prof. ALESSANDRO SANTORO, *La politica fiscale del nuovo Governo: un ritorno alla Reaganomics?*, in: *Ipsos Quotidiano online*, Milano, 6 giugno 2018.

[3] Il modello è disponibile al seguente indirizzo: in: http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/d99a7815-e64b-43b5-b4be-cab9c3828408/PROVVEDIMENTO_vers_1_06_2018_.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=d99a7815-e64b-43b5-b4be-cab9c3828408 (consultato il 12.06.2018).

[4] Il riferimento è stato invero utilizzato anche tra pratici, che ne hanno discusso l'11 gennaio 2018 le linee principali, in occasione del seminario tenutosi a Manno, presso la SUPSI, dal titolo "L'emersione delle attività estere non dichiarate in Italia: versione 2018", in: <http://www.supsi.ch/fisco/eventi-comunicazioni/eventi/2018/2018-01-11.html> (consultato il 12.06.2018).

- c) il provvedimento di prassi, ovvero la Risoluzione n. 43/E del 6 giugno 2018, che ha istituito i codici tributo per il versamento delle somme dovute per la regolarizzazione;
- d) la successiva Circolare ministeriale dell'AdE – Divisione Contribuenti n. 12/E del 13 giugno 2018.

A ciò si aggiunge tutto quel complesso documentale[5], che sancisce l'efficacia di una normativa rimasta sospesa per oltre sei mesi per difetto di provvedimenti attuativi, costituisce – alla data di redazione del presente contributo – la fonte istitutiva di quella che dovrebbe essere l'ultima forma di collaborazione volontaria italiana, seppur limitata a determinate categorie di contribuenti.

Incuriosisce nondimeno il fatto che quel *corpus* possa anche costituire, di fatto, un ponte di collegamento tra le vecchie politiche fiscali dei governi di centro-sinistra, concretamente ispirate ai suggerimenti di istituzioni internazionali come l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) e l'Unione europea (UE), e quelle emanate dal nuovo Governo Conte, avendo in comune entrambe, seppur da angolazioni sicuramente diverse, la logica della forfetizzazione dell'imposta effettivamente dovuta, dei relativi accessori e delle sanzioni irrogabili.

Per comprendere davvero contorni e limiti delle previsioni del nuovo "mini scudo fiscale", ed. 2018, e, quindi, anche le reali prospettive di successo, giova di seguito una preliminare disamina della relativa disciplina ed un opportuno confronto con le precedenti misure di emersione dei capitali esteri, emanati con il nome di "collaborazione volontaria".

II. La nuova procedura di regolarizzazione delle attività e somme detenute all'estero

A. In generale

Secondo i primi commenti apparsi in riviste del settore nel gennaio del 2018[6], con la conversione in legge dell'art. 5-septies D.L. 148/2017 (meglio noto come "Decreto fiscale", collegato alla Legge di stabilità dell'anno 2018), sarebbe stata introdotta una specifica previsione di integrazione del percorso delle precedenti *voluntary disclosure* italiane, completatosi con la chiusura del termine del 2 ottobre 2017, previsto per l'adesione al D.L. del 22 ottobre 2016 n. 193 (*voluntary disclosure-bis*), che aveva riaperto la procedura della prima procedura di collaborazione volontaria italiana, di cui alla L. del 15 dicembre 2014 n. 186.

Il tutto principalmente al fine di riabilitare una sanatoria mirata ad una specifica categoria di contribuenti, ovvero gli ex non residenti poi tornati sul suolo italiano facendone la dimora abituale, che avessero mantenuto all'estero attività e somme depositate sui conti correnti, derivanti da attività di lavoro dipendente o autonomo ivi svolto.

[5] Disponibile sempre nel sito istituzionale dell'AdE, in: www.agenziaentrate.it (consultato il 12.06.2018).

[6] Ci si riferisce ai contributi apparsi rispettivamente a firma di RENZO PARI-SOTTO, *Riaperta la sanatoria per violazioni degli obblighi di compilazione del quadro RW*, in: *Corr. Trib.*, Milano 2018, p. 21 ss.; nonché di DUILIO LIBURDI/MASSIMO SIRONI, *Sanatoria per lavoratori frontalieri ed ex residenti all'estero: aspetti operativi e criticità applicative*, in: *Il Fisco*, Milano 2018, p. 35 ss.

Ed in effetti il testo sintetico dell'art. 5-*septies*, con il successivo contributo del Comunicato stampa e, ancor di più, del Modello per l'adesione e delle note illustrative contenute nelle Istruzioni per la relativa compilazione, chiariscono oggi che il mini scudo fiscale 2018 si colloca sicuramente in una posizione mediana tra le precedenti edizioni di scudo fiscale e quelle più recenti di *voluntary disclosure* in quanto, pur prevedendo una misura premiale mediante l'applicazione di un 3% sul valore delle attività non monitorate e non dichiarate, si rivolge solo ad una categoria di contribuenti potenzialmente denotati da bassa pericolosità sociale, con effetti premiali – come meglio si vedrà di seguito – comunque molto limitati.

I dubbi che erano, quindi, apparsi al momento della prima lettura dell'articolo di legge^[7], in relazione al rischio di un allargamento dell'oggetto della sanatoria per i soggetti iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'Estero (AIRE) a tutte le attività estere, sembrano oggi del tutto confutabili alla luce delle istruzioni al Modello di adesione dell'AdE, che prevede che l'utilizzatore della sanatoria è solo colui che ha attività all'estero "*derivanti dai redditi da lavoro dipendente o autonomo svolto all'estero*" o valori "*derivanti dalla vendita di immobili detenuti nello Stato estero di prestazione dell'attività lavorativa*".

Merita, tuttavia, una particolare annotazione il fatto che, nel caso del "mini scudo fiscale" 2018, il legislatore tributario, a fronte di una norma per molti versi criptica, sembra aver totalmente delegato l'AdE, non più solo le modalità esecutive (quali potrebbero essere appunto quelle riferibili alle modalità di presentazione dell'istanza e di pagamento), ma anche la disciplina specifica di una norma incompleta, in probabile violazione del principio di riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione.

Mai come in questo caso, infatti, e diversamente da quanto occorso in occasione dell'emanazione dei provvedimenti sullo scudo fiscale nelle sue tre edizioni, oltre che delle due edizioni della collaborazione volontaria italiana, il legislatore ha delegato all'AdE poteri di scelta incisivi, ampi ed a tratti discrezionali su coloro che, in caso di mancato perfezionamento della procedura, sarebbero poi soggetti al potere di controllo ordinario.

Dall'altra parte, proprio per una carenza espositiva, la lettera dell'art. 5-*septies* D.L. n. 148/2017 potrebbe giustificare un'applicazione speculativa della norma base, con palese discriminazione di coloro che, fino a qualche mese prima, sono stati assoggettati al sistema di calcolo analitico delle collaborazioni volontarie.

B. Soggetti ammessi

Sulla base del Provvedimento direttoriale del 1° giugno 2018, è possibile regolarizzare le attività depositate e le somme detenute all'estero derivanti dallo svolgimento di lavoro dipendente o di lavoro autonomo effettuato all'estero, per sanare le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale ("quadro RW") nonché gli obblighi dichiarativi ai fini delle

imposte sui redditi (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche [IRPEF], relative addizionali regionali e comunali ed imposte sostitutive dell'IRPEF) e/o dell'Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie detenute all'Estero (IVAFE).

Il sistema di riferimento di base, quindi, ai fini dell'individuazione della platea dei soggetti interessati, è quello della normativa sul monitoraggio fiscale, ulteriormente ridotta in ragione della scelta particolare operata dal legislatore tributario.

La richiesta, in linea generale, può essere presentata da:

- a) le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia che in precedenza siano state fiscalmente residenti all'estero e iscritte all'AIRE;
- b) le persone fisiche che abbiano prestato la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zona di frontiera o in Paesi limitrofi;
- c) che abbiano prodotto redditi di lavoro dipendente o autonomo svolto all'estero;
- d) ovvero che abbiano prodotto redditi dalla vendita di immobili detenuti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa.

L'istanza di accesso alla procedura può essere presentata anche dagli eredi dei contribuenti in possesso dei requisiti soggettivi sopra elencati e/o da soggetti che, in qualche modo, rappresentino quest'ultimi (come nel caso dei rappresentanti di interdetti o inabilitati, curatori dell'eredità giacente, amministratori di sostegno, ecc.).

Più nel dettaglio, va poi considerato che, sempre ai fini soggettivi, acquisiscono sicura rilevanza i seguenti elementi di riferimento che, pur non annoverati all'interno dell'art. 5-*septies*, costituiscono punti essenziali per l'applicazione dell'art. 4 D.L. del 28 giugno 1990 n. 167, in materia di monitoraggio fiscale, ovvero:

- a) il momento di riacquisto della residenza in Italia da parte del soggetto *ex non residente*;
- b) l'eventuale presenza di cause di esonero soggettivo dagli obblighi di monitoraggio.

Con riferimento alla lettera a), infatti, i periodi regolarizzabili saranno quelli decorrenti dal momento di effettivo riacquisto della residenza in Italia da parte del soggetto non residente, con la conseguenza che, ove detto momento sia intervenuto a cavallo dei periodi d'imposta potenzialmente regolarizzabile con l'art. 5-*septies* D.L. n. 148/2017 (come si vedrà dal 2012 al 2016 e, in caso di raddoppio dei termini tenuto conto delle previsioni di cui all'art. 12, commi 2-*bis* e 2-*ter* D.L. del 1° luglio 2009 n. 78, dal 2007 al 2011), lo stesso varrà come termine dell'anno a decorrere del quale potrà essere richiesto l'accesso alla procedura.

La dottrina recente ha, poi, condivisibilmente sottolineato che il predetto riacquisto della residenza deve comunque essersi verificato prima del 31 dicembre 2016, tenuto conto del fatto

[7] I predetti dubbi appaiono comuni a LIBURDI/SIRONI (nota 6), p. 40.

che è a quella data che sono prese in considerazione le attività e le somme giacenti all'estero ai fini del calcolo del *forfait*^[8].

Quanto alla lettera b), rilevano le clausole di esonero dalla compilazione del quadro RW, da coordinare temporalmente con le possibilità di accesso alla sanatoria^[9].

Ci si riferisce, in particolare, alle clausole di esonero di cui all'art. 38 comma 13 D.L. del 31 maggio 2010, n. 78, precisate nella Circolare del 13 settembre 2010 n. 45/E e nella Circolare del 10 ottobre 2009, n. 43/E, in base alle quali i contribuenti, la cui residenza fiscale in Italia è determinata *ex lege*, ovvero in base ad accordi internazionali ratificati in Italia, e che prestano in via continuativa attività lavorative all'estero, non sono soggetti all'obbligo di compilazione del modulo RW della dichiarazione annuale dei redditi in relazione alle attività di natura finanziaria e patrimoniale detenute nel Paese in cui viene svolta l'attività lavorativa.

Detto esonero dagli obblighi di monitoraggio fiscale:

- permane fintanto che il lavoratore presta la propria attività all'estero;
- permane, anche in caso di suo rientro in Italia, a condizione che, entro sei mesi dall'interruzione dei rapporti di lavoro all'estero, il lavoratore non detenga più attività estere;
- viene meno al suo rientro in Italia, qualora il lavoratore mantenga, per qualsiasi motivo, le suddette disponibilità all'estero.

Ne deriva che la regolarizzazione in base al mini scudo fiscale 2018 dovrà essere coordinata non solo con il momento di rientro in Italia del lavoratore *ex non residente*, ma anche con l'eventuale incidenza temporale delle predette cause di esonero sugli obblighi di monitoraggio.

Va nondimeno considerato che la Circolare n. 12/E del 13 giugno 2018 precisa che, ai fini dell'accesso alla sanatoria, è sufficiente che i presupposti soggettivi si siano verificati almeno in un periodo d'imposta regolarizzabile, ragione per cui nulla osta a che l'interesse al mini scudo fiscale, ed. 2018, sia espresso per una sola annualità da quel contribuente fiscalmente residente all'estero/iscritto AIRE rientrato in Italia, che poi sia nuovamente tornato ad essere iscritto all'AIRE.

Sempre in relazione alla casistica dei soggetti lavoratori ammessi, giova poi qualche considerazione in merito ai concetti di "Stato limitrofo" e di "frontaliere".

Ai fini della sanatoria, infatti, per "Stato limitrofo", potrà intendersi uno Stato estremamente vicino al confine italiano: sono stati limitrofi all'Italia, pertanto, Paesi come il Principato di Monaco o la Croazia. A conferma, per un adeguato supporto per una corretta individuazione, soccorre la prassi di cui alle Circolari dell'AdE del 15 gennaio 2003, n. 2/E.

Di contro, appare di difficile univoca individuazione il concetto di "frontaliere", per coloro che svolgono lavoro dipendente: le diverse fonti rilevanti per l'ordinamento tributario italiano e la relativa prassi applicativa, infatti, pongono delle differenze in chiave terminologica non di poco conto.

In materia euro-unitaria, infatti, frontaliere è il lavoratore occupato professionalmente sul territorio di uno Stato membro e residente sul territorio di un altro Stato membro, che rientra ogni giorno o almeno una volta a settimana al suo luogo di residenza (art. 1 lett. b Regolamento n. 1408/71/CEE).

Di contro, in materia convenzionale, spesso sono previsti dei criteri spaziali, oltre a quelli temporali. E così, per fare un esempio, per la Convenzione tra la Confederazione Svizzera e la Repubblica Italiana per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (CDI CH-I; RS 0.672.945.41), così come peraltro specificata nella prassi derivante dall'interpello n. 904/276/2008 della Direzione Regionale della Lombardia, è da intendersi come lavoratore frontaliere colui che è residente in un Comune italiano il cui territorio sia compreso, in tutto o in parte, nella fascia di 20 Km dal confine con uno dei Cantoni del Ticino, dei Grigioni e del Vallese, e che qui si reca per svolgere l'attività di lavoro dipendente.

Nella Convenzione tra Italia e Austria, ratificata con L. del 18 ottobre 1984 n. 762, invece, è un lavoratore frontaliere colui che risiede nei pressi della frontiera e svolge un'attività dipendente nell'altro Stato, sempre nei pressi della frontiera, ed attraversa abitualmente la frontiera per recarsi al lavoro.

In definitiva, ne deriva che, ai fini dell'effettiva inclusione soggettiva nella procedura di mini scudo, ed. 2018, occorrerà verificare, a livello territoriale, non solo la mera collocazione territoriale dell'*ex* dipendente, ma anche l'esistenza di eventuali accordi che possano legittimare il beneficio. Fatto che, ovviamente, risulterà agevole per i lavoratori dipendenti, ma non certo per quelli autonomi.

Infine, quanto agli eredi, la norma e gli strumenti attuativi dicono ben poco, se non che gli stessi devono essere tali con riferimento a contribuenti aventi le caratteristiche sopra viste. Tuttavia, la Circolare n. 12/E del 13 giugno 2018 identifica la categoria degli eredi in questione, in modo più univoco, potendosi a ragione sostenere che gli stessi siano identificabili in coloro che:

- hanno ereditato attività finanziarie o somme detenute su conti all'estero;
- da parte di *de cuius* frontalieri o *ex non residenti*/AIRE, che abbiano svolto attività all'estero di lavoro dipendente o autonomo e che siano rientrati in Italia nel periodo dal 2012 al 2016, mai rilevando le predette consistenze ai fini del monitoraggio fiscale, pur essendo a ciò tenuti;
- siano eredi interessati al precetto di cui all'art. 65 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600 del 1973, e quindi al differimento di sei mesi, a favore dei

[8] Così, PARISOTTO (nota 6), pp. 23 s.

[9] LIBURDI/SIRONI (nota 6), pp. 37 s.

discendenti, di qualsivoglia scadenza "aperta" al momento dell'apertura della successione o comunque scadenti nei quattro mesi successivi alla morte.

Va da sé che, ove la finalità ultima sia quella della regolarizzazione ai fini del monitoraggio fiscale e degli aspetti dichiarativi del *de cuius*, ai fini dell'IRPEF, dell'Imposta sul Reddito delle Società (IRES) e dell'IVA, l'erede del lavoratore o dell'ex non residente potrà presentare l'istanza di accesso alla procedura per conto del *de cuius*, nei limiti degli anni accertabili.

Orbene, tale valutazione non potrà prescindere, a parere di chi scrive, anche degli aspetti relativi al luogo di detenzione delle attività finanziarie e, quindi, al rischio di un possibile raddoppio dei termini di accertamento in capo all'erede^[10], tenuto conto anche del fatto che l'AdE potrebbe utilizzare gli elementi a corredo della richiesta dell'accesso presentata dal *de cuius* (e ciò, precisa la Circolare ministeriale n. 12/E del 13 giugno 2018, anche nel caso di decesso avvenuto a cavallo tra la presentazione della richiesta di accesso e momento di effettivo pagamento dell'importo liquidabile da sanatoria).

In ogni caso, varrebbe il chiaro disposto di cui all'art. 8 del Decreto Legislativo (D.Lgs.), del 18 dicembre 1997, n. 472, a tenore del quale le sanzioni tributarie (quali quelle che potrebbero derivare dalla violazione del monitoraggio, o da quelle per infedeltà dichiarativa o, ancora, per omesso versamento), non sarebbero comunque trasmissibili agli eredi.

C. Attività regolarizzabili

Quanto ad elemento oggettivo del provvedimento qui commentato, come sopra già anticipato, la disposizione consente l'emersione delle "attività depositate e delle somme detenute su conti correnti e libretti di risparmio all'estero", in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, da parte di contribuenti rientrati in Italia dopo aver svolto in via continuativa all'estero, in quanto iscritti all'AIRE o frontalieri, attività di lavoro autonomo o dipendente.

Le attività depositate e le somme detenute sui conti correnti e sui libretti di risparmio all'estero alla data del 6 dicembre 2017 (data di entrata in vigore della L. n. 172/2017), devono derivare:

- dallo svolgimento delle predette attività di lavoro (rimanendo, quindi, escluse, come precisa la Circolare n. 12/E del 13 giugno 2018 quelle derivanti dallo svolgimento di attività diverse, come quelle di impresa);

[10] Si ricorda che il D.L. n. 78/2009 ha introdotto l'art. 12 (intitolato "Contrasto ai paradisi fiscali"), in forza del quale le attività finanziarie detenute in Stati a regime fiscale privilegiato "si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione" e per il relativo accertamento i termini di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 "sono raddoppiati". La rilevanza del luogo di detenzione delle attività, quindi, potrebbe implicare il raddoppio dei termini e, quindi, un maggiore aggravio da mini scudo 2018, in capo all'erede. Sul punto appaiono di assoluto interesse e perdurante applicabilità le considerazioni ricavabili dal contributo di CARLO ROMANO/DANIELE CONTI, La voluntary disclosure dell'erede, in: Corr. Trib., Milano 2018, pp. 1943 s. Gli autori, in questo caso, indagano anche sulla possibilità di applicare il raddoppio dei termini nei confronti di soggetti diversi dall'autore del reato.

- dalla vendita di immobili detenuti nello Stato estero in cui si sono svolte le predette attività lavorative.

Per una corretta individuazione dei concetti di "attività", le istruzioni al Modello di adesione e la predetta Circolare dell'AdE del 13 giugno 2018 (punto 1, p. 6) precisano che si potrà fare in ogni caso riferimento alle istruzioni per la compilazione del quadro RW presenti nel modello UNICO, in ragione del singolo periodo d'imposta da regolarizzare, con la conseguenza che, come efficacemente già censurato dalla dottrina citata, verranno alla luce le aporie tra norma in sanatoria e norma in esenzione, per i soggetti rimpatriati^[11].

Non può trascurarsi, infatti, che l'art. 5-septies D.L. n. 148/2017 sembra riferirsi solo a particolari categorie di attività (susceptibili, peraltro, di deposito), mentre l'impianto tracciato dalla normativa e dalla prassi per l'individuazione delle informazioni da rendersi con il quadro RW^[12] indicano in realtà attività finanziarie ed investimenti di ben più ampia portata.

Un ulteriore contributo alla chiarezza, tuttavia, proviene dalle istruzioni al Modello di accesso, le quali dispongono che, contrariamente a quanto accadeva con le ultime versioni di *voluntary disclosure*, restano comunque esclusi dalla procedura di regolarizzazione "gli investimenti patrimoniali in genere, tra cui gli immobili". Ne deriva che, in un'ottica fortemente cautelativa, potrebbero ritenersi regolarizzabili tutti gli investimenti diversi da quelli di natura patrimoniale (e, quindi, quelli di natura finanziaria e denaro, suscettibili essere custodite da intermediari finanziari).

L'interprete si trova di fronte al fatto che le istruzioni per la compilazione del quadro RW, da cui lo stesso dovrà attingere per circoscrivere il perimetro oggettivo del mini scudo, prevedono per le persone fisiche, sin dall'anno d'imposta 2013, l'obbligo di compilare il predetto quadro in presenza di "titolarità effettiva", ai sensi della normativa antiriciclaggio (D.Lgs. n. 231/2007), di società di capitali o di enti che, a loro volta, detengano attività all'estero (con il sistema del cd. "look through approach").

[11] LIBURDI/SIRONI (nota 6), pp. 39-40.

[12] Tra i principali: D.L. del 28 giugno 1990, n. 167 "Rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori", convertito con modificazioni dalla L. del 4 agosto 1990, n. 227; D.Lgs. del 21 novembre 2007, n. 231 "Attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo nonché della direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione", entrata in vigore del Provvedimento il 29 dicembre 2007; Provvedimento dell'AdE Prot. 2014/58231 "Disposizioni di attuazione dell'articolo 1 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera a), della L. 6 agosto 2013, n. 97, riguardanti le modalità e i termini di comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei trasferimenti, anche attraverso movimentazione di conti, da o verso l'estero di mezzi di pagamento di cui all'articolo 1, comma 2, lettera i), del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, da parte degli intermediari finanziari indicati nell'articolo 11, commi 1 e 2, dello stesso decreto legislativo" del 24 aprile 2014; Provvedimento dell'AdE Prot. 2014/105953 "Disposizioni di attuazione dell'articolo 2 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera b), della legge 6 agosto 2013, n. 97, riguardanti le modalità e i termini relativi alle richieste di informazioni sulle operazioni intercorse con l'estero, sui rapporti ad esse collegate e sull'identità dei relativi titolari" dell'8 agosto 2014; Risoluzione n. 88/E del 14 ottobre 2014.

In termini concreti, dunque, ne deriverà che il lavoratore rimpatriato che intenda sanare, ai fini del monitoraggio, la detenzione indiretta, ovvero per il tramite di soggetti interposti esteri (p. es. società, enti o *trust*), di attività o somme depositate presso enti finanziari all'estero, frutto a loro volta di attività di lavoro o, comunque, derivanti dalla vendita di immobili detenuti presso lo Stato estero di localizzazione dell'attività lavorativa, ben potrà accedere al mini scudo fiscale, ed. 2018.

A tal fine, rileveranno le regole impartite dal Provvedimento attuativo del Direttore dell'AdE emanato il 18 dicembre 2013, il quale riprende testualmente la definizione di "titolare effettivo" contenuta nella normativa antiriciclaggio e definisce in concreto gli obblighi dichiarativi ampliandoli per certi aspetti e riducendoli per altri, rispetto al tenore letterale dell'art. 4 comma primo D.L. n. 167/1990[13].

D. Periodi d'imposta regolarizzabili

La Sezione I del Modello di adesione al mini scudo, ed. 2018, indica quali sono gli anni interessati dalla procedura di emersione e dalla violazione degli obblighi di monitoraggio, ovvero quelli che vanno dal 2012 al 2016. Gli stessi potranno rilevare anche ai fini delle violazioni ai fini IRPEF e relative addizionali, e IVAFE.

In caso di raddoppio dei termini in relazione alla presenza di attività depositate in Paesi *black list*, le annualità interessate ai fini del monitoraggio fiscale e, quindi, anche delle imposte sui redditi e di quelle straordinarie sulle attività finanziarie, saranno, oltre a quelle sopra indicate, quelle dal 2007 al 2011.

E. Procedura di adesione

Chi intende aderire alla regolarizzazione, secondo quanto ora illustrato dal Provvedimento direttoriale, deve presentare all'AdE – tramite trasmissione telematica – il Modello per la richiesta di accesso alla sanatoria, entro il 31 luglio 2018.

È altresì prevista la possibilità di rettifica o di integrazione del predetto Modello mediante presentazione di istanza integrativa, purché entro il medesimo termine del 31 luglio 2018.

Sulla falsariga, poi, di quanto accadeva per le procedure di *voluntary disclosure*, al predetto Modello dev'essere accompagnata, entro il medesimo termine di scadenza, la relazione di accompagnamento che indichi in modo analitico:

- l'ammontare delle attività e delle somme detenute oggetto di regolarizzazione;
- la determinazione dei redditi di lavoro dipendente ed autonomo prodotte all'estero;
- il corrispettivo della vendita di immobili detenuti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa;
- il valore delle giacenze al 31 dicembre 2016, ovvero – in caso di valore pari a zero o negativo a tale data – al 31 dicembre dell'anno immediatamente precedente;

[13] Sul punto, utili le considerazioni di MARCO PIAZZA/MONICA LAGUARDIA, Quadro RW: le novità sui titolari effettivi e valute virtuali, in: *Il Fisco*, Milano 2018, pp. 2207 ss.

- l'individuazione dei maggiori imponibili rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVAFAE.

Alla relazione, quindi, dovranno essere allegati anche i documenti probatori a supporto delle rivelazioni sopra indicate dalle lettere da a) ad e), con la chiara conseguenza che l'istruttoria dell'AdE si baserà essenzialmente sulla stessa. Sul punto, la Circolare n. 12/E del 13 giugno 2018 sembra concedere un'importante tregua temporale, prevedendo la possibilità di presentare integrazioni documentali anche dopo il termine del 31 luglio 2018, in ragione della difficoltà – apprezzata probabilmente in concreto nelle precedenti esperienze di collaborazione volontaria – di acquisire la documentazione presso soggetti esteri.

Sui valori indicati dal contribuente di cui alle lettere d) ed e), da inserire nella Sezione III del quadro VD del Modello di adesione al mini scudo 2013, è quindi calcolata l'imposta forfetaria pari al 3% da versarsi entro, e non oltre, il 30 settembre 2018, in unica rata o in tre rate mensili di pari importo.

F. Effetti dell'adesione alla sanatoria

Gli effetti della procedura di mini scudo, ed. 2018, rimangono per gran parte poco chiari.

In particolare, per coloro che aderiscono, la norma sembra garantire esclusivamente:

- la copertura per le sanzioni irrogabili ai fini del monitoraggio fiscale;
- la copertura per le imposte, sanzioni ed interessi applicabili ai fini IRPEF, relative addizionali ed IVAFE (ivi incluse le ipotesi di omissioni o infedeltà dichiarative o di omessi versamenti).

L'art. 5-*septies* prevede che i termini di accertamento scadenti dopo il 1° gennaio 2018 sono prorogati al 30 giugno 2020, con la conseguenza che i termini per l'accertamento, ai fini per le violazioni commesse nell'anno 2013 e 2014, ordinariamente scadenti al 31 dicembre 2018 e 2019, sono prorogati sino al 30 giugno 2020[14].

Nulla si prevede ai fini IVA, elemento che in gran parte potrebbe apparire coerente con il fatto che il lavoro autonomo, rilevante ai fini dell'iniziativa, viene prestato all'estero; non va tuttavia dimenticato che il lavoratore autonomo non ha una fissità stabile sul territorio, sicché l'adesione al mini scudo potrebbe rappresentare un volano alla *disclosure* di elementi rilevanti ai fini IVA, magari sottovalutati, utili all'AdE per operare un accertamento di natura parziale, ai sensi dell'art. 54 comma 5 D.P.R. n. 633/1972.

Non viene altresì prevista una copertura ai fini penali o penali-tributari, come invece avvenuto con le precedenti edizioni

[14] Appare poco coerente il fatto che la predetta proroga possa riguardare anche l'art. 57 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, che disciplina i termini di accertamento ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA); quando quest'ultima imposta non è suscettibile di sanatoria con il mini scudo, ed. 2018.

di collaborazione volontaria nazionale o internazionale, da ipotesi di riciclaggio ed auto-riciclaggio.

L'adesione al mini scudo, ed. 2018, dunque, molto più che nei casi degli strumenti di emersione dei capitali all'estero che l'hanno preceduto, va attentamente valutata in relazione agli effettivi rischi derivanti dal comportamento del lavoratore ex non residente e dagli eventuali imponibili in gioco, connessi ad eventuali soglie di rilevanza penale-tributaria.

Per questo, a parte la doverosa analisi preventiva da parte del professionista dei rischi conseguenti dall'inoltro di informazioni all'AdE, all'innegabile potenziale risparmio derivante dall'adesione alla sanatoria, si antepone quale rimedio alternativo il ravvedimento operoso ex art. 13 D.Lgs. n. 472/2017, tanto più conveniente, quanto più riferibile ai pochi anni oggetto di regolarizzazione.

III. I punti critici nella pratica applicazione della procedura del mini scudo, ed. 2018

Operato un quadro ricostruttivo della norma e delle disposizioni attuative del mini scudo, ed. 2018, è giunto, quindi, il momento di esaminare i punti critici dell'adesione all'iniziativa che, a parere di chi scrive, possono essere immediatamente individuati:

- a) nel regime probatorio a carico del soggetto che aderisce al mini scudo, ed. 2018;
- b) nel problematico aspetto soggettivo riguardante i soggetti collegati alle attività.

Per iniziare, non ci si può esimere dal rilevare, in prima battuta, una potenziale pericolosità del percorso da intraprendersi in relazione all'invocata regolarizzazione, solo a considerare il regime delle prove, in particolare, sulla provenienza delle disponibilità estere da lavoro dipendente o da lavoro autonomo.

Non a caso, il Modello di Richiesta di accesso alla procedura di regolarizzazione prevede una specifica dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà in relazione al fatto che le attività depositate e le somme detenute all'estero, effettivamente provengano da redditi da lavoro dipendente o di lavoro autonomo svolto in via continuativa all'estero, o dalla vendita di immobili detenuti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa.

Si può, infatti, immaginare che la mancata prova o la prova non accreditata sulla provenienza delle somme da regolarizzare dalle categorie reddituali di cui all'art. 6 lett. c) e d) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR; D.P.R. n. 917/1986) possa essere sanzionata con un controllo ordinario e/o, nel peggiore dei casi, anche con la contestazione di reati.

In quest'ultimo caso, verrebbero in rilievo il delitto di cui all'art. 76 D.P.R. n. 445/2000, per dichiarazioni false e mendaci (come conferma la Circolare n. 12/E del 13 giugno 2018, p. 16).

È arduo dunque immaginare quale possa essere in concreto l'apertura degli Uffici finanziari italiani davanti a contribuenti

interessati alla sanatoria a fronte, come sopra detto, di una norma aperta ad ampie interpretazioni.

D'altro canto, quanto invece alla lettera b), la lettera della norma del mini scudo fiscale, ed. 2018, non prende in considerazione i soggetti collegati alle attività estere da dichiarare.

Per memoria: per soggetti collegati, la Circolare del 19 febbraio 2015 n. 6/E, emanata in occasione della prima iniziativa di collaborazione volontaria, precisava che potessero intendersi "tutti quei soggetti che hanno una posizione rilevante ai fini della normativa sul monitoraggio fiscale rispetto alle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di emersione ovvero coloro i quali presentano un collegamento con il reddito sottratto ad imposizione evidenziato nell'istanza": gli stessi, secondo il legislatore delle *voluntary disclosure*, erano da indicare nei modelli di emersione.

Nel caso del mini scudo, ed. 2018, di contro, nulla si prevede: ma è innegabile che l'emersione di attività depositate all'estero per opera del lavoratore rimpatriato, possano suggerire all'AdE l'esistenza di categorie che, oltre tutto, non potranno godere di effetti benefici da quanto già fatto dal soggetto aderente.

In aggiunta, nell'art. 5-septies D.L. n. 148/2017 difetta ogni riferimento ai criteri di ripartizione delle attività finanziarie emerse tra soggetti collegati^[15]; con la conseguenza che l'aderente, nel rilevare il totale dei valori delle attività e delle somme, offrirà all'AdE la possibilità di operare degli accertamenti parziali per l'intero dei valori in gioco, ai sensi dell'art. 41-bis D.P.R. n. 600/1973, proprio in capo a coloro che presentano una posizione rilevante rispetto alle attività o un collegamento con il reddito sottratto ad imposizione.

IV. Il difficile coordinamento pratico tra le ultime procedure di emersione (voluntary e voluntary-bis) ed il mini scudo fiscale, ed. 2018

Un'altra questione è relativa al difficile coordinamento pratico tra il mini scudo, ed. 2018, e le precedenti procedure di emersione, in particolare ove si prendano in considerazione le cause di preclusione previste dall'art. 5-septies D.L. n. 148/2017, riferibili rispettivamente:

- a) alla ricezione di avvisi di accertamento o atti di contestazione relativi alle attività ed alle annualità oggetto di regolarizzazione;
- b) alla regolarizzazione delle attività o somme già "oggetto della collaborazione volontaria", I^a o II^a ed.

Orbene, mentre la prima sembra di immediata comprensione, in quanto già presente nelle precedenti versioni di

[15] La norma di cui all'art. 1 L. n. 186/2014, in materia di collaborazione volontaria, nell'introdurre l'art. 5-quinquies, aveva invece previsto al comma nove 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".

regolarizzazione delle attività estere^[16], qualche dubbio si pone con riferimento alla seconda causa di preclusione, nonostante i chiarimenti offerti dalla Circolare n. 12/E del 13 giugno 2018.

Vale la pena di ricordare in proposito che, le ultime due procedure di regolarizzazione relative alle attività presenti all'estero, erano regolate dalle seguenti fonti legislative:

- a) collaborazione volontaria I^a ed.: artt. 1-4 L. del 15 dicembre 2014, n. 186;
- b) collaborazione volontaria II^a ed.: art. 7 D.L. del 22 ottobre 2016, n. 193.

In generale, le predette due edizioni di *voluntary disclosure* italiana hanno assunto un'area di riferimento molto più ampia, a tratti anche slegata dalle normative sul monitoraggio fiscale.

Dal punto di vista soggettivo, infatti, oltre che ai soggetti interessati alle norme sul monitoraggio fiscale, come persone fisiche, enti e società di persone, le due misure erano da riferirsi anche ai soggetti IRES (Imposta sul Reddito delle Società) e ai soggetti non residenti (per le stabili organizzazioni presenti in Italia), così come anche i contribuenti italiani che avessero commesso violazioni puramente domestiche.

Dal punto di vista oggettivo, la collaborazione volontaria doveva essere obbligatoriamente effettuata per tutti i periodi d'imposta non decaduti e per tutte le attività estere, a pena di mancato perfezionamento della stessa (cd. principio di completezza e verità).

Il costo, al contrario di quanto accadeva per lo scudo fiscale del 2009 e, oggi, per il mini scudo fiscale, ed. 2018, era da parametrarsi su base analitica.

Ricostruite, pertanto, le linee essenziali delle precedenti misure di regolarizzazione, chi scrive non può sottrarsi dall'evidenziare una difficoltà di inquadramento tra la nuova disciplina del mini scudo fiscale, ed. 2018, e le precedenti misure, in termini di mera incompatibilità, soprattutto in caso di mancato perfezionamento della procedura di *voluntary disclosure*, I^a o II^a ed.

Un'attenta dottrina^[17], sul punto, ricordava che in caso di mancato perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria, le possibili conseguenze sarebbero potute essere le seguenti:

- a) quello della causa d'inammissibilità che negava l'accesso all'istante;

^[16] Sia le precedenti edizioni di scudo fiscale, che quelle di collaborazione volontaria (prima e seconda versione), precludevano l'accesso all'iniziativa in sanatoria, a coloro che erano stati raggiunti da processi verbali di constatazione o di avvisi di accertamento relativi alle attività oggetto di regolarizzazione: tale preclusione, tuttavia, operava solo limitatamente all'anno oggetto di verifica o accertamento, non potendo per ciò solo impedire al soggetto interessato l'adesione per le annualità d'imposta esenti da controllo.

^[17] GIANLUCA BOCCALATTE, "Voluntary Disclosure" e tutela giurisdizionale tributaria, in: *Corr. Trib.*, Milano 2018, pp. 1789 ss.

- b) quello della mancata condivisione da parte del contribuente della qualificazione operata dall'Ufficio e della liquidazione dei tributi dovuti, nemmeno come eventualmente riformulata dopo la fase di contraddittorio formale (e, quindi, nel procedimento di accertamento con adesione "classico" instauratosi per effetto della comparizione nella data indicata dall'invito e nel provvedimento di irrogazione di sanzioni seguente alle deduzioni difensive);
- c) quello di mancato versamento di una delle rate previste, in caso di pagamento rateale.

Preso nondimeno atto che l'adesione al mini scudo fiscale, ed. 2018 sarebbe precluso per regolarizzare attività "già oggetto di collaborazione volontaria", verrebbe da chiedersi perché escludere l'accesso alla sanatoria di cui all'art. 5-septies D.L. n. 148/2017, in tutti i casi di mancato perfezionamento della collaborazione volontaria per inammissibilità per cause diverse da quelle conseguenti all'"inizio di altre attività amministrative di accertamento" sulle attività oggetto di regolarizzazione (che, come detto, è elemento di ostacolo comune alle collaborazioni volontarie e al mini scudo fiscale, ed. 2018). In questi casi, infatti, verrebbe da dire che il fatto che le attività da regolarizzare sarebbero comunque ancora ignote all'AdE, dovrebbero consentire al soggetto interessato di sanare le attività detenute in violazione al monitoraggio, magari proprio al fine di evitare l'aggravamento della sua posizione di fronte all'AdE.

L'AdE, di contro, con la Circolare n. 12/E del 13 giugno 2018, in relazione al concetto di "già oggetto di collaborazione volontaria" fissa i seguenti punti interpretativi in relazione all'accesso alla sanatoria da mini scudo edizione 2018:

- precludono l'accesso al mini scudo, in generale, le collaborazioni volontarie, I^a o II^a ed., già perfezionate;
- precludono l'accesso al mini scudo le collaborazioni volontarie, I^a o II^a ed., dichiarate inammissibili per mancato versamento nei termini o da mancata adesione agli inviti al contraddittorio/accertamenti di adesione;
- in ragione del singolo periodo di imposta: con la conseguenza che il soggetto che ha perfezionato la *voluntary disclosure* o *voluntary disclosure-bis* fino al 2013, p. es., ben potrebbe, al ricorrere delle condizioni soggettive ed oggettive, accedere al mini scudo fiscale, ed. 2018, per gli anni successivi.

Non precludono, di contro, l'accesso alla sanatoria da mini scudo, ed. 2018, le collaborazioni volontarie, I^a o II^a ed., dichiarate inammissibili per difetto delle condizioni di accesso alle *voluntary disclosure* (p. es. notizie di reato di matrice penale tributaria, consegne di processi verbali di contraddittorio, inviti, richieste o questionari relative alle attività sanabili), quelle dichiarate improcedibili per incompletezza, ovvero la notifica di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi sulle annualità interessate dalla sanatoria.

Orbene, chi scrive non può esimersi dal rilevare la difficile comprensibilità della posizione di prassi dell'AdE, proprio

nella parte in cui comunque impedisca l'accesso alla regolarizzazione di quei soggetti che, avendo i requisiti soggettivi ed oggettivi per aderire al mini scudo fiscale, ed. 2018, non ne possano beneficiare, per non aver aderito, p. es., ad un accertamento con adesione del corso della *voluntary disclosure*, in occasione della quale l'Ufficio abbia prospettato e liquidato la situazione reddituale del contribuente in modo del tutto distorto dalla realtà o per non aver potuto pagare nei termini.

Si pensi al caso in cui, banalmente, un *ex* soggetto AIRE, rimpatriato in Italia nel corso del 2015, abbia avuto difficoltà a supportare nei termini nel corso della procedura di collaborazione volontaria l'origine delle attività depositate all'estero, frutto di vendita di un immobile posseduto nello Stato dove ha prestato attività di lavoro autonomo per anni e si sia visto prospettare dall'AdE la presunzione, poi non condivisa, dei redditi sottratti a tassazione in Italia per gli anni dal 2010 al 2013. A seguito della morte del medesimo soggetto, ben potrebbero gli eredi decidere, al rinvenimento del materiale probatorio, di accedere alla sanatoria da mini scudo fiscale, rimanendone tuttavia preclusi per il mancato perfezionamento della *voluntary disclosure* dipesa da mancata condivisione del loro dante causa.

Qualche ulteriore dubbio, infine, potrebbe derivare dalla richiesta di adesione al mini scudo fiscale, ed. 2018, da parte dei soggetti collegati a colui che si è visto negare il perfezionamento della collaborazione volontaria.

Ove prevalesse il senso letterale pieno di "*già oggetto di collaborazione volontaria*", infatti, è innegabile che la preclusione andrebbe ad estendersi anche a tutti i soggetti che, in modo diretto o indiretto, avrebbero una posizione rilevante ai fini della normativa sul monitoraggio fiscale rispetto alle attività finanziarie e patrimoniali oggetto di regolarizzazione (magari proprio per il fatto di aver conseguito, a loro volta, i predetti redditi da attività di lavoro comune al primo aderente).

Ecco allora che il coordinamento tra mini scudo fiscale, ed. 2018, con le precedenti edizioni di collaborazione volontaria non appare di agevole soluzione e che, in ogni caso, sarebbe auspicabile una rivisitazione in dettaglio delle posizioni finora espresse dell'AdE.

V. Conclusioni

La platea di effettivi destinatari della misura speciale in sanatoria denominata "mini scudo fiscale", ed. 2018, appare apparentemente molto ridotta, anche in presenza di costi poco significativi, ove confrontati con quelli delle precedenti edizioni di collaborazione volontaria.

La formulazione carente e, a tratti ambigua, dell'art. 5-*septies* D.L. n. 148/2017, e dei relativi provvedimenti attuativi e di prassi, le ombre sul piano degli effetti ed i termini molto ristretti per la relativa adesione (31 luglio 2018), saranno molto probabilmente causa di un prevedibile scarso successo e di conseguenti esigui incassi per l'AdE.

La norma, ciononostante, potrebbe prestarsi a strumento di soluzione, sul piano pratico, in relazione a perduranti sacche di evasione esistenti sulle zone di confine, frutto di guadagni leciti, ma mai dichiarati.

Nel contempo, è intuibile che il mini scudo fiscale, ed. 2018, potrebbe anche prestarsi ad evidenti abusi, magari non regolarizzati con le precedenti forme di collaborazione volontaria per gli alti costi, nei casi di soggetti rimpatriati che mirino a condonare e, quindi, riciclare guadagni illeciti, mascherati da forme di consulenze prestate all'estero.

Tali aspetti saranno ovviamente sotto l'occhio vigile dell'AdE italiana e, a questo punto, degli organi inquirenti, che avranno a disposizione strumenti molto efficienti per validare, nella fase istruttoria, le tesi esposte nella Relazione di accompagnamento da parte dell'aderente.