

# Obblighi dichiarativi per immobili esteri, *favor rei e voluntary disclosure bis*

di Carlotta Benedet (\*) e Gabriele Labombarda (\*\*)

Il possesso di immobili esteri comporta, in capo al titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale, residente in Italia, una serie di obblighi dichiarativi, inclusi gli obblighi di cui all'art. 4 del D.L. n. 167/1990 (c.d. monitoraggio fiscale). Alla luce delle modifiche apportate al predetto art. 4 dal D.L. n. 193/2016, aventi ad oggetto gli immobili esteri il cui valore non è mutato nel corso del periodo d'imposta, si procede ad un'analisi (i) degli adempimenti fiscali previsti per i soggetti residenti che detengono immobili esteri, (ii) degli obblighi in tema di monitoraggio fiscale degli immobili esteri prima e dopo le modifiche apportate all'art. 4 dal D.L. n. 193/2016, (iii) del principio del *favor* applicato alla mancata compilazione del quadro RW e gli effetti nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure bis*.

## 1. Premessa

Ai sensi dell'art. 1 del T.U.I.R., il presupposto per l'applicazione dell'IRPEF è rappresentato dal "possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6", ossia di (a) redditi fondiari, (b) redditi di capitale, (c) redditi di lavoro dipendente, (d) redditi di lavoro autonomo, (e) redditi d'impresa e (f) redditi diversi.

Nel nostro ordinamento il **criterio della residenza**, rappresenta il presupposto per l'applicazione del principio di assoggettamento a tassazione in Italia del *worldwide income*, cioè del reddito ovunque prodotto dai soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano (definiti ai sensi dell'art. 2, commi 2 e 2-bis del T.U.I.R.), con la conseguenza che tali soggetti sono tenuti al versamento in Italia delle imposte sui redditi di cui alle categorie dell'art. 6 del T.U.I.R., indipendentemente dal luogo in cui gli stessi si sono generati.

Ne consegue che, anche i redditi derivanti da immobili ubicati all'estero di cui il soggetto residente in Italia detiene il **possesso o altro diritto reale** rientrano nel c.d. *worldwide income taxation principle* di cui all'art. 3, comma 1, del T.U.I.R. e scontano le imposte in Italia (in via esclusiva o concorrente con lo Stato estero, salva l'eliminazione della doppia imposizione, come si dirà nel prosieguo).

In particolare, indi, troveranno applicazione le imposte sui redditi e l'"IVIE" (imposta a carattere patrimoniale), e occorrerà adempiere all'obbligo di monitoraggio fiscale di cui agli artt. 4 e seguenti del D.L. n. 167 del 28 giugno 1990.

Mentre il possesso, non in regime di impresa, di un immobile nel territorio dello Stato italiano, genera un **reddito di natura fondiaria** di cui all'art. 25 del T.U.I.R., il legislatore riconduce il reddito generato dall'immobile estero ai **redditi diversi** di cui all'art. 67, comma 1, lett. f), del T.U.I.R. (1), da quantificare ai sensi dell'art. 70,

(\*) Dottore commercialista e Revisore legale, Bernoni Grant Thornton.

(\*\*) Dottore commercialista e Revisore legale, Partner Bernoni Grant Thornton.

(1) "Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capi-

tale ovvero se non conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali (...) i redditi di beni immobili situati all'estero" (art. 67, comma 1, lett. f), del T.U.I.R.).

comma 2, (a) nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero, oppure (b) nell'ammontare complessivo percepito nel periodo d'imposta, ridotto del quindici per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese, da indicare nel quadro RL (2), del "Mod. REDDITI PF" (che dall'anno corrente sostituisce il precedente "Mod. UNICO PF").

La rilevanza fiscale in Italia del reddito dell'immobile sito all'estero, pertanto, si manifesta esclusivamente quando tale immobile è produttivo di reddito, ossia quando lo stesso è (a) **locato** - in tal caso rilevano in Italia (i) il reddito locativo dichiarato nello Stato estero che esercita la propria potestà impositiva in qualità di Stato della fonte, oppure (ii) il reddito locativo percepito nel periodo d'imposta e ridotto del quindici per cento a titolo di spese forfettarie, quando lo Stato della fonte non applica alcuna tassazione - o (b) **soggetto a tassazione nello Stato della fonte**, anche se tenuto a disposizione - in tal caso il reddito rilevante in Italia è rappresentato dalla valutazione netta effettuata dallo Stato estero ai fini dell'applicazione dell'imposta locale sugli immobili a disposizione.

Non genera alcun reddito fiscalmente rilevante in Italia, invece, l'immobile tenuto a disposizione in uno Stato estero che non applica alcuna tassazione a tale tipologia di investimento.

Il contribuente che nello Stato estero versa le imposte sul reddito relativo all'immobile ivi detenuto, ha la possibilità in Italia di vedersi riconosciuto il **credito d'imposta** ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R. (nel limite dell'imposta italiana dovuta su tale reddito, salva la possibilità ai sensi del comma 6 dell'art. 165 di riportare l'eccedenza fino all'ottavo esercizio successivo e di utilizzarla qualora l'imposta italiana sul medesimo reddito ecceda l'imposta estera), a condizione che la **tassazione estera sia effettuata**

**a titolo definitivo** (3) ed opportunamente certificata.

A decorrere dal periodo d'imposta 2012, a seguito dell'introduzione dell'**IVIE** (4), la previsione di cui all'art. 70, comma 2, del T.U.I.R. non si applica agli immobili esteri non locati per i quali in Italia si versa l'IVIE, in virtù del "Principio di sostituzione" di cui all'art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011, per effetto del quale anche l'IVIE, analogamente all'IMU per gli immobili italiani, è sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali dovute sui redditi per i beni non locati (5). In tal caso, la compilazione del quadro RL del Mod. REDDITI PF è comunque richiesta, ma a mero titolo informativo (6), senza che il valore ivi indicato assuma rilevanza reddituale.

L'IVIE, introdotta a decorrere dal periodo d'imposta 2012 quale imposta sugli immobili esteri in capo alle persone fisiche residenti in Italia ai sensi dell'art. 2, commi 2 e 2-bis, del T.U.I.R., titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale - da applicarsi nella misura dello 0,76% ad un valore che può essere il costo storico di acquisto o di costruzione dell'immobile, il valore che emerge da un atto di donazione o successione, o il valore di mercato, come si dirà di seguito - è stata indi modificata per effetto dell'art. 1, comma 16, della Legge n. 208 del 28 dicembre 2015, che ne ha escluso l'applicazione all'**abitazione principale** e alle relative pertinenze, ad eccezione delle unità immobiliari che in Italia risultano classificate nelle **categorie catastali A/1, A/8 e A/9** (7), per le quali restano, pertanto, in vigore l'aliquota dello 0,40% e la detrazione di 200 euro previste in passato per tutte le tipologie di abitazioni principali detenute all'estero. La base imponibile, nella maggior parte dei casi è rappresentata dal **costo di acquisto o di costruzione** dell'immobile (qualora l'immobile sia stato edificato dal contribuente stesso), com-

(2) Quadro RL, rigo 12, colonna 2 del Mod. REDDITI PF 2017 - periodo d'imposta 2016 "Redditi di beni immobili situati all'estero".

(3) La definitività del versamento all'estero può manifestarsi (a) prima del termine ultimo previsto per la presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia - ci si riferisce al termine ordinario del 30 settembre, che per l'anno 2017 è posticipato al 2 ottobre - oppure (b) in un momento successivo, rendendo necessaria in tale seconda ipotesi, ai sensi del comma 7 dell'art. 165 del T.U.I.R., la riliquidazione dell'imposta italiana nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le imposte estere hanno assunto carattere di definitività.

(4) L'IVIE è stata introdotta dall'art. 19, comma 13, del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011 convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 214 del 22 dicembre 2011, la cui entrata in vigore fis-

sata in un primo momento per il periodo d'imposta 2011 è stata successivamente posticipata al periodo d'imposta 2012 dall'art. 1 della Legge n. 228 del 24 dicembre 2012.

(5) In tal senso l'art. 19, comma 15-ter, del D.L. n. 201/2011, così come modificato dalla Legge n. 228 del 24 dicembre 2012 e la circolare Agenzia delle entrate n. 13 del 9 maggio 2013, risp. n. 5.2.

(6) Quadro RL, rigo 12, colonna 1 del Mod. REDDITI PF 2017 - periodo d'imposta 2016 "Redditi di beni immobili situati all'estero non locati per i quali è dovuta l'IVIE e dei fabbricati adibiti ad abitazione principale".

(7) Trattasi delle abitazioni di tipo signorile (A/1), delle abitazioni in ville (A/8) e di castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici (A/9).

preensivo degli oneri accessori ad esclusione degli interessi passivi (8), ricorrendo, invece, al **valore di mercato** rilevato nel luogo di ubicazione dell'immobile, qualora non si sia in possesso di idonea documentazione che ne attesti il costo.

Per gli immobili siti nei **Paesi UE e SEE** (Islanda e Norvegia) - ad eccezione di alcuni Paesi, quali Francia, Belgio, Irlanda e Malta (9) - il valore da utilizzare quale base imponibile è prioritariamente il **valore catastale** così come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale (prediligendo il valore rilevante ai fini delle imposte patrimoniali laddove applicate) (10), a seguire il costo d'acquisto o di costruzione opportunamente documentato ed in ultimo, qualora non si disponga di nessuno di tali valori, ci si riferisce al valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile. In alternativa ai valori di cui sopra, qualora lo Stato estero di riferimento preveda un **reddito medio ordinario**, la base imponibile IVIE può essere quantificata applicando a tale valore i coefficienti stabiliti ai fini dell'IMU e le eventuali rettifiche previste nella legislazione locale.

Anche per l'IVIE è riconosciuta al contribuente la possibilità di scomputare le imposte patrimoniali versate nello Stato estero (11), nel limite dell'IVIE dovuta e, relativamente ai Paesi UE e SEE è possibile scomputare anche l'eventuale eccedenza d'imposta reddituale gravante sull'immobile e non utilizzata quale credito IRPEF ai sensi dell'art. 165 del T.U.I.R.

In caso di cessione a titolo oneroso dell'immobile estero, dalla quale scaturisce una plusvalenza determinata ai sensi dell'art. 68 del T.U.I.R. come differenza tra il corrispettivo di cessione ed il costo di acquisto o di costruzione (comprensivo

degli oneri accessori), si applicano le medesime disposizioni previste per le plusvalenze da cessione di immobili italiani, pertanto, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R., l'eventuale plusvalore non è redditualmente rilevante se la cessione avviene decorsi almeno cinque anni dall'acquisto (12).

## 2. Obblighi in tema di monitoraggio fiscale degli immobili esteri

In capo alle persone fisiche, società semplici ed altri enti non commerciali residenti in Italia ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R., che nel corso del periodo d'imposta detengono a titolo di proprietà o di altro diritto reale (13), immobili situati all'estero, vige l'obbligo dichiarativo di cui all'art. 4 del D.L. n. 167/1990, al quale si adempie compilando il **quadro RW** della dichiarazione annuale dei redditi.

Tale obbligo sussiste sia per gli immobili all'estero detenuti direttamente o per interposta persona (14), che per gli immobili in Italia detenuti per il tramite di fiduciarie estere o di soggetti interposti residenti all'estero (15).

**Fino al periodo d'imposta 2008** tale obbligo sussisteva esclusivamente per gli **immobili produttivi di reddito** - da locazione o in quanto ubicati in uno Stato estero che assoggettava a tassazione gli immobili tenuti a disposizione - ed escludeva, pertanto, gli immobili tenuti a disposizione in Stati in cui non era prevista alcuna forma di tassazione per tale tipologia, per i quali l'adempimento è divenuto obbligatorio a decorrere dall'anno fiscale successivo (16).

Il valore da indicare nella dichiarazione coincideva con il (a) costo storico di acquisto o di costruzione al netto degli interessi passivi (laddove opportunamente documentato), (b) il costo storico di acquisto o di costruzione del donante

(8) In caso di immobile acquisito mediante stipula di un finanziamento, il costo rileva per il suo intero ammontare.

(9) In tali Paesi non sono presenti imposte con una base imponibile catastale, pertanto, si fa riferimento al costo storico e, in assenza, al valore di mercato o al valore quantificato applicando i coefficienti IMU al reddito medio ordinario definito dallo Stato estero.

(10) Circolare n. 28 del 2 luglio 2012.

(11) Si rinvia alla circolare n. 28 del 2 luglio 2012 per l'analisi delle imposte applicate nei singoli Stati che possono essere scomputate dall'IVIE dovuta.

(12) Risoluzione n. 143 del 21 giugno 2007.

(13) L'obbligo sussiste sia per il titolare del diritto di proprietà che per coloro che sono titolari di altri diritti reali sul medesimo immobile (pertanto, ad esempio, in caso di usufrutto, sia il nudo proprietario che l'usufruttuario sono obbligati alla compilazione del quadro RW, in quanto entrambi i diritti so-

no in grado di generare redditi imponibili in Italia - risoluzione n. 142/E del 30 dicembre 2010). Anche in caso di immobile detenuto in comunione o in comproprietà, l'obbligo sussiste in capo a ciascun soggetto intestatario con riferimento all'intero valore e con l'indicazione della propria percentuale di possesso - circolare n. 45/E del 13 settembre 2010).

(14) La circolare n. 99/E del 4 dicembre 2001 relativa allo "scudo fiscale" a titolo esemplificativo considera "soggetto interposto" una società localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata, non soggetta ad alcun obbligo di tenuta delle scritture contabili, in relazione alla quale lo schermo societario appare meramente formale e ben si può sostenere che la titolarità dei beni intestati alla società spetta in realtà al socio (che effettua il rimpatrio).

(15) Risoluzione n. 134/E del 30 aprile 2002.

(16) Circolare n. 43 del 10 ottobre 2009, par. 2; circolare n. 45 del 13 settembre 2010, par. 2.2.

ex art. 68, comma 1 del T.U.I.R. (17), in caso di immobile pervenuto per donazione, (c) il valore indicato nella dichiarazione di successione in caso di immobile pervenuto per successione *mortis causa*, oppure, in assenza della documentazione probatoria, il valore di mercato rilevato al termine del periodo d'imposta nel Paese di riferimento.

**Successivamente**, dopo l'entrata in vigore della Legge n. 97 del 6 agosto 2013 (c.d. Legge europea 2013 che ha, tra l'altro, eliminato l'obbligo di compilazione delle Sezioni I e III del quadro RW relative ai trasferimenti), l'obbligo di monitoraggio si è esteso ai soggetti che, pur non detenendo direttamente o indirettamente tramite interposta persona, investimenti esteri, ne risultano essere i **titolari effettivi** in base alla definizione prevista dalla normativa antiriciclaggio.

Di conseguenza, coloro che detengono partecipazioni superiori al 25% in società estere localizzate in Paesi *Black List* (18), in virtù dell'approccio **look through** previsto dalla Legge n. 97/2013, devono indicare nel proprio quadro RW anche tutti gli investimenti esteri della società, oltre alla relativa quota partecipativa.

Ciò implica che, a decorrere dal periodo d'imposta 2013, l'obbligo di monitoraggio vige anche per gli investimenti esteri (e, quindi, anche per gli immobili esteri) detenuti dalle società *Black List* nelle quali il soggetto residente detiene una partecipazione qualificata.

La Legge n. 97/2013 ha inoltre unificato gli adempimenti relativi al monitoraggio fiscale con quelli relativi ad "IVIE" ed "IVAFE" nel quadro RW, pertanto, a decorrere dal periodo d'imposta 2013 muta anche il **valore** che deve essere dichiarato per gli immobili esteri, da determinarsi in base alle regole "IVIE".

Qualora il valore rilevante sia espresso in **valuta estera**, è stato recentemente chiarito (19), che (a) quando si procede al monitoraggio del **costo dell'immobile**, lo stesso deve essere convertito applicando il cambio medio approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate per il mese in cui ricade la data di acquisto dell'immobile, senza necessità di aggiornare il valore da indicare in "RW" per gli anni successivi, mentre (b) quando a rilevare è il **valore di mercato**, occorre applicare i cambi medi approvati per il mese di dicembre o per il me-

se in cui ricade la data dell'ultimo o del primo giorno di possesso (in caso di detenzione per periodi *infra* annuali), generandosi la necessità di aggiornare annualmente il valore da indicare in dichiarazione.

A seguito delle modificazioni apportate al D.L. n. 167/1990 dal D.L. n. 193/2016 (20), non vi sono più obblighi in tema di monitoraggio fiscale per l'immobile estero il cui valore non è mutato nel corso del periodo d'imposta, con la conseguenza che, relativamente a detta detenzione patrimoniale, viene meno l'obbligo di compilazione del quadro RW della propria dichiarazione dei redditi, se non limitatamente agli obblighi connessi al versamento dell'IVIE.

### 3. Mancata compilazione del quadro RW, favor rei ed effetti nella procedura di *voluntary disclosure bis*

L'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 (principio di legalità o *favor rei*) ha recepito i criteri indicati all'art. 2 del Codice penale, estendendo pertanto i principi penalistici alle violazioni tributarie, prevedendo che la sanzione debba rispondere al **principio di legalità** nelle sue tipiche espressioni: (a) previsione della sanzione soltanto con disposizione di rango legislativo; (b) tipizzazione dell'illecito; (c) applicazione non retroattiva della norma sanzionatoria, salvi i casi di disposizioni sanzionatorie più favorevoli per il contribuente.

Proprio relativamente a tale ultimo punto, già previsto dall'art. 2 delle disposizioni preliminari al Codice civile, la Corte di cassazione (21) ha sancito l'applicabilità d'ufficio dello *ius supervenies* più favorevole nell'ipotesi di successione di leggi modificatrici, anche relativamente alle sanzioni amministrative e, l'Agenzia delle entrate con la successiva circolare n. 4/E del 4 marzo 2016, dopo breve disamina del principio del *favor rei*, ha condiviso l'impostazione assunta dalla Corte di cassazione, chiarendo che, al fine di stabilire quale sia la norma effettivamente più favorevole, l'Ufficio debba applicare i **principi generali seguiti nel diritto penale**, tenendo in debita considerazione le caratteristiche del diritto tributario.

Appurata, quindi, l'applicabilità del **favor rei anche in ambito amministrativo**, si ritiene che tale principio come ha già trovato applicazione

(17) Circolare n. 45/E del 13 settembre 2010.

(18) Ci si riferisce ai Paesi di cui al D.M. 4 settembre 1996, tenuto conto delle modifiche del D.M. 9 agosto 2016 e del D.M. 23 marzo 2017.

(19) Risoluzione n. 77/E del 16 settembre 2016.

(20) Art. 7-*quater*, comma 23, del D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016, convertito dalla Legge n. 225 dell'1 dicembre 2016.

(21) Sent. Cass. n. 1656 del 24 gennaio 2013.

nel passato recente per gli obblighi di monitoraggio fiscale, quando la Legge n. 97/2013 ha eliminato l'obbligo di compilazione delle Sezioni I e III (per quegli atti che alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni non erano ancora definitivi, nel pieno rispetto del principio di legalità), possa trovare applicazione anche relativamente all'eliminazione dell'obbligo di monitoraggio fiscale degli immobili il cui valore non è mutato, operata dal D.L. n. 193/2016, in virtù del comma 2 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 "Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. (...)".

L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 4/E/2016 (22) ha, infatti, chiarito che la disposizione di cui al predetto comma 2 riguarda sia le ipotesi in cui la Legge abolisce la sola sanzione lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, quanto quelle in cui sia eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente, la previsione sanzionatoria (come nel caso dell'eliminazione dell'obbligo di compilazione delle Sezioni I e III nel 2013 e come oggi è avvenuto con l'eliminazione dell'obbligo di monitoraggio degli immobili esteri il cui valore non sia mutato).

Per tali ragioni, sembra legittimo ritenere che la modifica apportata all'art. 4 del D.L. n. 167/1990 dall'art. 7-*quater*, comma 23, del D.L. n. 193/2016, in virtù del principio di legalità e alla luce dei chiarimenti forniti dalla circolare Agenzia delle entrate n. 4/2016 potrebbe considerare non più sanzionabile l'omessa compilazione del quadro RW per quegli immobili esteri il cui valore non è mutato nel tempo, sia nell'ambito di un accertamento d'ufficio, che nell'ambito di una **regolarizzazione spontanea** (quali il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 e la procedura di cui agli artt. 5-*quater* e 5-*octies* del D.L. n. 167/1990, c.d. *voluntary disclosure bis*) (23), ferma restando la sanzionabilità per il mancato adempimento degli obblighi in tema di "IVIE".

La mancata applicazione del principio del *favor rei* per la regolarizzazione degli immobili esteri nell'ambito della **voluntary disclosure bis**, infatti, potrebbe rendere più conveniente attende-

re l'accertamento d'ufficio o, procedere al ravvedimento operoso esclusivamente per le annualità in cui è variato il valore dell'immobile estero, non premiando la denuncia spontanea del contribuente che aderisce alla *voluntary disclosure bis*.

L'intento del legislatore, peraltro ripreso dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 19/E del 12 giugno 2017 al par. 2.1.1, nel derogare all'applicazione del principio di legalità è quello di evitare che coloro che aderiscono alla c.d. *voluntary disclosure bis* beneficino di una norma più vantaggiosa rispetto a chi ha aderito alla prima versione, garantendo l'applicazione delle sanzioni nella **medesima misura** vigente prima della riforma delle sanzioni di cui al D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, alle **violazioni commesse** (24).

A titolo esemplificativo, analizzando il caso di mancato monitoraggio fiscale di un immobile ubicato in uno Stato estero quale, ad esempio, il Principato di Monaco, detenuto da lungo tempo e il cui valore non è mai mutato negli anni, si ritiene che aderendo alla *voluntary disclosure bis*, il contribuente, con applicazione del *favor rei*, dovrebbe potersi limitare a versare:

- l'IVIE, le sanzioni e gli interessi dall'anno 2012 per tutto il periodo rilevante ai fini della *voluntary disclosure bis* (fino al 2015, o al 2016 qualora si decidesse di includere anche tale annualità);

- le imposte sui redditi, le sanzioni e gli interessi su eventuali canoni di locazione percepiti in tutto il periodo rilevante ai fini della *voluntary disclosure bis* (dal 2009 o dal 2010 a seconda che si sia manifestato il caso di omessa o di infedele dichiarazione dei redditi, al 2015 o 2016).

Al momento di andare in stampa non risultano ulteriori chiarimenti ufficiali rispetto a quanto evidenziato nella circolare n. 19/E del 12 giugno 2017, pertanto, si auspica che gli stessi siano forniti entro il termine del 30 settembre 2017, previsto per la presentazione di eventuali istanze integrative e per il versamento degli importi dovuti.

Qualora gli stessi non dovessero pervenire in tempo utile, si riterrebbe coerente con lo spirito della novella e le intenzioni del legislatore procedere come indicato *supra*.

(22) Circolare n. 4/2016, par. 1 "Principi generali di applicazione a regime del *favor rei*", secondo capoverso.

(23) L'art. 5-*octies*, comma 1, lett. e), del D.L. n. 167/1990 "Riapertura dei termini della collaborazione volontaria" deroga

all'applicazione del principio di legalità di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997.

(24) Concetto, peraltro, riportato anche nella circolare n. 19/E del 12 giugno 2017 al par. 2.1.1.