



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
“M.FANNO”**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

CORSO DI LAUREA MAGISTRALE IN ECONOMIA E DIRITTO

TESI DI LAUREA

**LA RINNOVATA PROCEDURA DI “COLLABORAZIONE
VOLONTARIA”, TRA PROFILI STRUTTURALI E
INCERTEZZE APPLICATIVE, NELL’ORDINAMENTO
TRIBUTARIO ITALIANO**

RELATORE:

CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI

LAUREANDO: TOBIA CAVEDON

MATRICOLA N. 1056913

ANNO ACCADEMICO 2016-2017

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

SOMMARIO

Introduzione.....	5
1. Evoluzione della materia delle sanatorie fiscali.....	9
- 1.1 Il condono fiscale	9
- 1.2 Lo scudo fiscale	15
- 1.3 Classificazione	28
2. La procedura di Collaborazione Volontaria.....	31
- 2.1 La prima versione della Collaborazione Volontaria	31
- 2.1.1 La procedura “internazionale”	38
- Presupposti di applicazione	40
- Ambito temporale: raddoppio dei termini e presunzione di evasione ...	43
- Accesso alla procedura e perfezionamento	51
- Cause ostative	61
- Effetti della procedura: riduzioni sanzionatorie e copertura penale	65
- 2.1.2 La procedura “nazionale”	77
- 2.2 La seconda versione della Collaborazione Volontaria	81
- Facoltà di autoliquidazione e alternativa del ravvedimento operoso	82
- Ultrattività dei periodi d’imposta ordinariamente chiusi	86
- Modifiche alla determinazione delle sanzioni	89
- Regolarizzazione di contanti e valori al portatore	93
- Coordinamento tra la prima e la seconda versione della procedura	96
3. Lo scambio di informazioni e la collaborazione fiscale tra Stati.....	101
- 3.1 Il superamento del principio di non collaborazione.....	101
- 3.2 Lo scambio di informazioni previsto dal Modello OCSE e dall’UE	104
- 3.3 L’implementazione del Common Reporting Standard	110
- 3.4 Le attività a sostegno della cooperazione	115
- 3.5 La (possibile) fine della ciclica riproposizione di sanatorie fiscali	123
Conclusioni.....	129
Bibliografia.....	133

Introduzione

Con l’emanazione del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 24 ottobre 2016, il Governo ha previsto la riapertura dei termini per l’accesso alla procedura di collaborazione volontaria (cosiddetta *voluntary disclosure*); quest’ultima, a sua volta introdotta nell’ordinamento Italiano dalla Legge 15 dicembre 2014, n. 186, ha rappresentato l’ultimo di una serie di interventi di pacificazione fiscale che si sono susseguiti periodicamente nell’ambito dell’evasione internazionale nel corso degli ultimi anni¹.

La necessità di porre un freno alla detenzione all’estero di attività finanziarie ed elementi di natura patrimoniale ha portato gli stati appartenenti all’OCSE a mettere in primo piano il contrasto a tali fenomeni indirizzando l’attenzione verso un più concreto ed efficiente meccanismo di scambio di informazioni di natura fiscale attraverso la modifica dell’art. 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni e con la presa di coscienza che l’introduzione di programmi di *compliance* volontaria può rappresentare un utile strumento per il ritorno alla legalità.

A tal scopo, nel 2010, l’OCSE ha emanato un documento apposito² che funge la linea guida per l’attuazione di programmi di collaborazione volontaria, con precise raccomandazioni per evitare che tali strumenti si traducano, in realtà, in dei premi all’originaria infedeltà fiscale e col fine ultimo di garantire la regolarità degli adempimenti futuri.

In secondo luogo, nel corso del 2014, è stato sviluppato il *Common Reporting Standard (Crs)* ovverosia il nuovo standard globale per lo scambio automatico di informazioni di natura finanziaria; allo stato attuale sono 101 i paesi che si sono impegnati ad attuare il *Crs* ed a scambiare le informazioni a partire dal 2017 e dal 2018; a livello europeo lo *standard* è stato inserito nella legislazione con la Direttiva n. 2014/107/UE con ciò garantendo a tutte le Amministrazioni Fiscali

¹ Il riferimento è, in particolare, alle discipline previste dai D.L. 25 settembre 2001, n. 350, D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, e D.L. 1 luglio 2009, n. 78, comunemente noti come *scudi fiscali*.

² “*Offshore Voluntary Disclosure Comparative Analysis, guidance and policy advise*”.

l'accesso alle informazioni sui conti correnti dei soggetti residenti nei paesi sottoscrittori e mettendo a disposizione uno strumento uguale per tutti, il quale garantirà facilità di accesso e una maggiore efficacia dell'azione di contrasto³.

Tali ultime considerazioni fanno capire come il contesto attorno al quale si è sviluppata la prima esperienza di *disclosure* nel corso del 2015 e l'attuale seconda versione sia stato pesantemente influenzato, dal punto di vista dei contribuenti chiamati ad aderire alla procedura, dall'imminente implementazione dello scambio automatico di informazioni; con lo *standard* pienamente operativo nei prossimi anni il legislatore ha voluto dare (forse) un'ultima possibilità a coloro che detengono illecitamente attività all'estero di ritornare nella legalità, con un regime sanzionatorio agevolato, prima di incorrere nell'inevitabile attività di repressione quando le informazioni perverranno direttamente all'Amministrazione Finanziaria per il tramite degli Stati esteri ove i capitali sono localizzati.

Come si avrà modo di illustrare successivamente il programma di *disclosure* si differenzia in maniera sostanziale dalle precedenti sanatorie, motivo per il quale la trattazione non potrà prescindere, nella sua fase iniziale, da una sintetica ricostruzione della materia.

Alla luce dei rimandi che la normativa sulla *voluntary-bis* fa all'originale si renderà necessario approfondire la prima versione della collaborazione volontaria attivata nel 2015 per concludersi, nei programmi dell'Agenzia delle Entrate, con l'invio dei provvedimenti di liquidazione di quanto dovuto non oltre il 31 dicembre 2016⁴; verrà data evidenza del complesso della materia e delle problematiche sorte durante la sua prima applicazione in vista di una più chiara comprensione della rinnovata procedura.

Infine verranno fatte alcune considerazioni sulle prospettive future riguardanti l'attività di contrasto all'evasione e la *compliance* dei contribuenti alla luce dei, già citati, meccanismi di scambio di informazioni tra autorità fiscali che nei prossimi anni dovrebbero divenire pienamente operativi garantendo un vantaggio

³ “Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva”, p. 141, pubblicata sul sito del Ministero delle Finanze in data 29 settembre 2016.

⁴ Il termine è stato prorogato al 30 giugno 2017 da parte del D.L. 193/2016.

decisivo nella lotta agli illeciti fiscali internazionali; auspicabilmente il nuovo assetto dovrebbe far superare la necessità, da parte del legislatore, di porre in essere periodicamente dei programmi speciali atti a far rientrare nel territorio dello Stato i capitali illecitamente detenuti all'estero.

1. Evoluzione della materia delle sanatorie fiscali

Il presente capitolo analizza l'evoluzione della categoria delle sanatorie fiscali che si sono susseguite in Italia nel corso degli anni al fine di proporre una classificazione dei diversi programmi predisposti, basata su determinate caratteristiche strutturali che verranno illustrate nel corso della trattazione.

Il tema della *voluntary disclosure* verrà quindi preliminarmente analizzato alla luce dello schema individuato in modo da evidenziarne da subito le peculiarità principali, le quali ne fanno uno strumento sostanzialmente diverso dai programmi predisposti dal legislatore in precedenza. A tale proposito si rende necessario dedicare la prima parte della trattazione all'analisi del generale tema dei condoni fiscali per passare, successivamente, a delineare la disciplina del più recente *scudo fiscale*⁵ emanato, al fine di meglio comprendere il netto stacco che la *collaborazione volontaria* ha rappresentato, e rappresenta tutt'ora, nella lotta all'evasione fiscale internazionale rispetto al passato.

- 1.1 Il condono fiscale

La produzione legislativa che viene comunemente ricompresa nell'alveo dei condoni fiscali ha origini ben antecedenti le vicende dell'Italia Repubblicana⁶; per definire in modo corretto il concetto è necessario dare sinteticamente conto di alcuni aspetti dell'evoluzione normativa che la materia ha attraversato.

Come è stato rilevato da autorevole dottrina⁷ nella pratica si è sempre assistito ad una definizione di condono fiscale come mero agglomerato di norme aventi lo scopo di eliminare sanzioni tributarie ma, anche, amministrative e civili senza operare le opportune distinzioni tra i diversi ambiti dell'ordinamento; tali considerazioni sono importanti con riguardo, principalmente, alla tipologia di potere che in tali settori viene ad essere esercitato.

⁵ Art. 13-bis del Decreto Legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni dalle Legge 3, agosto 2009, n. 102, istitutivo del c.d. "scudo fiscale-ter".

⁶ La Legge 27 dicembre 1900, n. 478, viene ritenuta essere il primo esempio in tal senso.

⁷ Preziosi C., 1987, *Il condono fiscale natura giuridica, funzione, effetti*, Milano, Giuffrè Editore, p. 10.

La problematica risulta più importante laddove, nell'analisi, si è evidenziata chiaramente una differenza tra le forme di condono *tradizionale* e quelle, emerse a partire dal secondo dopoguerra ed in corrispondenza di grandi cambiamenti dell'assetto fiscale del paese, di condono *premiale*.

I condoni *tradizionali* sono stati storicamente espressione del potere di clemenza dello Stato mentre i condoni *premiali*, i quali nella pratica si presentano come norme atte ad estinguere le sanzioni al verificarsi di talune fattispecie ritenute imprescindibili per l'adeguata tutela della perequazione tributaria e che il contribuente deve forzatamente mettere in pratica per garantirsi il suddetto *premio*, si ritengono espressione della *potestas puniendi*, ovverosia presiedono alla materiale funzione repressiva della norma⁸. Nonostante una sostanziale differenza sul piano giuridico formale tra le due fattispecie, gli obiettivi pratici tendono comunque a convergere⁹.

Ulteriore è la considerazione del condono *premiale* come autonomo *istituto giuridico*, da rilevarsi andando ad analizzare i due elementi *funzionale* (lo scopo) e *strutturale* (il contenuto delle norme) atti a definirlo come tale.

L'elemento *funzionale*, nel suo complesso, corrisponde all'interesse del legislatore a contrastare il fenomeno evasivo, con l'intento di realizzare un gettito ulteriore rispetto a quello ottenuto in precedenza, in un lasso di tempo contenuto e col sacrificio di determinate prerogative statali in favore del contribuente.

L'elemento *strutturale* viene in considerazione dal punto di vista del *premio* che si garantisce al contribuente (in genere il venir meno di sanzioni amministrative e civili) dopo che si è messa in atto la condotta prescritta; quest'ultima esemplificata solitamente nell'adempimento di obbligazioni, nell'adesione ad un

⁸ Preziosi C., *op. cit.*, p. 12.

⁹ Preziosi C., *op. cit.* p.15, l'autore, nonostante le differenze evidenziate, si esprime nel ritenere che nel tempo le forme di condono *tradizionale* abbiano "finito progressivamente per convertirsi nell'altro ovvero comunque per conformarsi ed indi per sottostare al medesimo"... "tant'è che ormai, almeno a partire da 1973 all'interprete sembrerebbe consentita la conclusione che si debba ravvisare una fattispecie clemenziale solo allorché il condono risulti in concreto assolutamente incondizionato ovvero quando sia incontestabilmente dimostrato che sul piano funzionale la remissione della pena risulti direttamente connessa all'effetto proprio della norma".

atto impositivo o, ancora, nell'attivazione di una particolare procedura¹⁰.

Accertata la qualificazione di *istituto giuridico* del condono l'analisi non può prescindere dal fare alcune considerazioni circa la costituzionalità della materia, la quale, peraltro, non è mai stata messa in dubbio da parte della Corte Costituzionale.

L'orientamento della Corte non si è mai discostato dalla consolidata pronuncia che ha ritenuto il condono come una *“forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisce il rapporto stesso mediante una definizione forfetaria e immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell'accertamento dell'imponibile”*¹¹; il concetto è stato successivamente ribadito considerando il condono come una mera attività procedurale alla quale si poteva aderire liberamente in quanto *“concessa a tutti i contribuenti, rappresenta la più efficace garanzia dei loro interessi e la dimostrazione che il sistema introdotto costituisce, in definitiva, un beneficio per i contribuenti medesimi: non può pertanto, profilarsi la prospettata violazione del principio di uguaglianza”*¹².

Tale impostazione è da sempre stata criticata dalla dottrina la quale ha costantemente ribadito l'incostituzionalità della materia condonistica laddove questa vada a confliggere con i principi di uguaglianza e capacità contributiva dettati dagli art. 3 e 53 della Costituzione.

La natura dell'imposta come obbligazione di riparto dovrebbe imporre allo Stato determinate cautele nella predisposizione di un programma di condono in ragione del fatto che il credito fiscale viene considerato come un *credito di ripartizione*¹³; se, infatti, l'imposta viene destinata al finanziamento della spesa comune si comprende quanto sia logicamente difficoltoso giustificare un'attività che, nella pratica, si sostanzia in una rinuncia dell'erario al credito spettante.

Tutto ciò in considerazione non della, pur incontestabile, dimensione economica

¹⁰ Preziosi C., *op. cit.*, p. 19-20.

¹¹ Corte Costituzionale sentenza 26 febbraio 1981, n. 33.

¹² Corte Costituzionale sentenza 7 luglio 1986, n. 172.

¹³ Falsitta G., 2003, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, Il Fisco, n. 6, p. 794 ss.

ma delle conseguenze che si presentano sul versante della perequazione tributaria; in altri termini, allo Stato non dovrebbe essere concessa la possibilità di rinunciare al credito tributario perché tale mancanza coincide con la lesione degli interessi di coloro che non possono accedere alla procedura dato che, paradossalmente, hanno adempiuto correttamente ai loro obblighi tributari, venendo a crearsi in tal modo una situazione di evidente disuguaglianza.

Nella discussione del tema entrano quindi in gioco gli indici di riparto, ovverosia le circostanze al verificarsi delle quali la norma tributaria fa discendere l'obbligo di contribuzione da parte di ogni singolo cittadino. Gli indici di riparto sono elemento essenziale per disciplinare il rapporto tra il contribuente e lo Stato ma anche, e soprattutto, per la questione che si sta trattando, a risolvere i potenziali problemi tra i contribuenti stessi con riguardo alla partecipazione alle spese¹⁴. Risulta quindi fondamentale, una volta fissati tali criteri, che questi non possano essere modificati a beneficio di singoli gruppi di contribuenti e a discapito di altri. Senonché la pratica legislativa ha proceduto ad elaborare schemi di condono che sono andati ad incidere proprio sugli indici di riparto contribuendo ad alimentare il dibattito sull'incostituzionalità di tali programmi¹⁵.

Nel dare evidenza delle differenze tra il condono *tradizionale* ed il condono *premiale* all'inizio del presente capitolo si è visto come, per quest'ultimo, il *premio* consistesse nel solo abbandono delle sanzioni a carico del contribuente; tuttavia, alla luce delle considerazioni appena esposte, si rende necessario dare conto di un'interpretazione evolutiva del concetto utile a definire le nuove categorie che verranno utilizzate nel prosieguo della trattazione, quando verranno affrontati i temi relativi agli *scudi fiscali* ed alla *voluntary disclosure*.

La natura del *premio* garantito al contribuente diviene, in questo contesto, la

¹⁴ Falsitta G., 2003, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, Il Fisco, n. 6, p. 794 ss. Scrive l'autore, a sua volta citando Berliri L.V., 1945, *La giusta imposta*, Roma, Edizioni dell'Istituto Italiano di studi legislativi, p. 341, che il potenziale conflitto tra coloro che sono interessati alla ripartizione si risolve in quanto "una volta stabilita la norma di riparto questa pone in essere un acquisito e intangibile diritto soggettivo individuale di ciascun singolo partecipante al riparto, nei confronti di ciascuno degli altri condebitori".

¹⁵ La Legge 27 dicembre 2002, n. 289, come si avrà modo di illustrare brevemente nel prosieguo, ne costituisce uno degli esempi più recenti.

discriminante che permette la distinzione tra le diverse tipologie di condono e si sostanzia generalmente:

- Nell'abbandono di sanzioni amministrative;
- Nel blocco dell'inizio dell'azione penale;
- Nell'abbandono degli interessi;
- Nella determinazione unilaterale degli imponibili con percentuali forfetarie diverse dai regimi ordinari;
- Nella modifica degli altri indici di riparto quali presupposti, aliquote, deduzioni, divieti di compensazione e rimborsi.

Si definiscono come condoni fiscali *puri* quelli che si limitano ad intervenire solamente sulle sanzioni mentre si definiscono condoni fiscali *impuri* quelli che intervengono sulle restanti fattispecie¹⁶.

I condoni *puri* non sembrano aver mai posto problemi sul piano della loro legittimità ed anzi sembra siano stati presi ad esempio dalla Corte Costituzionale per giustificare la fondatezza di quelli dell'altro tipo¹⁷; i condoni *impuri* d'altro canto, per i motivi di cui sopra, presentano delle problematiche difficilmente conciliabili con gli interessi protetti dalla Costituzione.

Una delle tesi proposte per corroborare l'asserita incostituzionalità dei condoni *impuri* prende ancora le basi dalla manipolazione retroattiva dei criteri di riparto, i quali vengono definiti come “*un profilo essenziale e qualificante della costituzione materiale della comunità*” che da aggregazione di persone vuole divenire una comunità politica¹⁸. La disciplina di tali criteri si compone a sua volta di due profili normativi, quello delle norme c.d. *sostanziali* (riguardanti presupposti, soggetti, base imponibile e aliquote) e quello delle norme c.d. *attuative* (riguardanti il rapporto tra i contribuenti e l'Amministrazione

¹⁶ Falsitta G., 2003, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, Il Fisco, n. 6, p. 794 ss.

¹⁷ De Mita E., 2003, *Il condono fiscale tra genesi e politica e limiti costituzionali*, Il Fisco, n. 47, p. 7313 ss.

¹⁸ Fedele A. 2002, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, Rivista di Diritto Tributario, I, p. 31 ss.

Finanziaria, sanzioni e contenzioso). Ebbene si ritiene che solamente queste ultime possano essere oggetto di eventuale modifica per l'intervenire di una fattispecie di condono in ragione del fatto che possono incidere sull'interesse Statale alla regolare percezione dei tributi, non anche le prime¹⁹.

Il tema riguardante i condoni fiscali, infine, necessita di essere considerato anche alla luce delle problematiche che tali programmi hanno ingenerato in sede Europea; il riferimento, in particolare, è agli artt. 8 e 9 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per l'anno 2003), in materia di Imposta sul Valore Aggiunto, i quali sono stati oggetto di condanna della Corte di Giustizia delle comunità Europee²⁰.

I richiamati articoli, in sintesi, garantivano ai contribuenti:

- La possibilità di integrare le dichiarazioni IVA, presentate nei periodi d'imposta dal 1998 al 2001, con modalità agevolate, senza incorrere in sanzioni per reati tributari e penali e garantendo, nel contempo, l'esclusione di ogni tipo di accertamento (Art. 8);
- La possibilità, per chi non avesse presentato le dichiarazioni nei periodi dal 1998 al 2001, di definire la propria posizione fiscale per il tramite di un'aliquota IVA agevolata nella misura massima del 2%, senza incorrere in sanzioni per reati tributari e penali e garantendo, nel contempo, l'esclusione di ogni tipo di accertamento (Art. 9).

Le contestazioni fatte dalla Commissione hanno riguardato l'incompatibilità di tali disposizioni con l'assetto comunitario disciplinato dagli artt. 2 e 22 della sesta Direttiva del Consiglio, n. 77/388/CEE, del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione degli Stati membri con riguardo all'Imposta sul Valore Aggiunto, nonché dell'art. 10 del Trattato Istitutivo della Comunità Europea laddove si paventava un generale ostacolo alla realizzazione degli scopi del Trattato medesimo ed il venir meno del dovere di collaborazione tra gli Stati e la

¹⁹ Falsitta G., 2003, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, Il Fisco, n. 6, p. 794 ss.

²⁰ Sentenza Corte di Giustizia delle comunità Europee Grande sez., n. 132/06, del 17 luglio 2008.

Comunità. Le argomentazioni addotte dalla Commissione si sono basate sulla circostanza che la normativa italiana ha previsto una vera e propria rinuncia all'accertamento di coloro che hanno realizzato fattispecie imponibili IVA; le violazioni si sarebbero sostanziate quindi in una modifica unilaterale delle condizioni per le quali una determinata fattispecie viene assoggettata a tassazione e nell'esclusione della generalità dei contribuenti dal sottostare a determinati obblighi contabili e dichiarativi²¹.

Nell'accogliere le tesi sostenute dalla Commissione la Corte ha argomentato la propria decisione evidenziando, per quel che interessa alla trattazione, che: sulla base degli artt. 2 e 22 della sesta Direttiva IVA e 10 CE, ogni Stato è obbligato ad adottare un sistema che garantisca che l'imposta venga interamente riscossa approntando gli opportuni meccanismi accertativi, la libertà di azione garantita a ciascuno Stato circa le modalità applicative del tributo non può generare differenze di trattamento tra i contribuenti all'interno dello Stato e nei rapporti tra Stati diversi, le somme che lo Stato intende ritrarre dall'applicazione delle norme sono pesantemente sproporzionate rispetto all'importo che il contribuente che abbia adempiuto correttamente ai propri obblighi ha dovuto versare e, infine, che le disposizioni oggetto di contestazione ostacolerebbero la realizzazione del mercato comune in quanto pregiudicative del principio di neutralità fiscale²².

Le motivazioni della sentenza hanno quindi tradotto in sede comunitaria i medesimi concetti, espressi in precedenza, riguardanti la difficile compatibilità col dettato Costituzionale delle normative sui condoni (*impuri*) che vanno ad alterare le normali regole di ripartizione tra i contribuenti.

- 1.2 Lo scudo fiscale

Una adeguata comprensione del tema della *voluntary disclosure* non può prescindere da una, ancorché sintetica, analisi della disciplina dei c.d. *scudi fiscali*; pur nelle diversità che li caratterizzano, entrambi gli istituti condividono il

²¹ Sentenza Corte di Giustizia delle comunità Europee *cit.*, punti 25 e 26.

²² Sentenza Corte di Giustizia delle comunità Europee *cit.*, punti 37, 39, 42 e 45.

medesimo presupposto di applicazione rappresentato, come si vedrà, dalla violazione della normativa sul *monitoraggio fiscale*²³. La legislazione riguardante gli *scudi* ha visto nell'ordinamento tre diversi momenti di attuazione a partire dagli inizi del nuovo secolo²⁴; in questa sede ci si limita ad analizzare l'ultima di queste discipline, lo *scudo-ter*, stanti i richiami espressi che vengono fatti rispetto alle edizioni precedenti²⁵.

In prima approssimazione è possibile definire lo *scudo* fiscale come un programma, predisposto a vantaggio di determinate categorie di contribuenti, atto a far rientrare nella legalità le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero in violazione della normativa sul *monitoraggio fiscale*; per il tramite di due procedure alternative, che si risolvevano con il versamento di un'imposta straordinaria (comprensiva di interessi e sanzioni), agli aderenti venivano garantiti la preclusione dell'attività accertativa e l'anonimato, nonché la non punibilità di alcuni reati tributari e penali²⁶. Le pagine che seguono, partendo da tali caratteristiche, ne analizzano i tratti fondamentali.

-Ambito di applicazione soggettivo e oggettivo

Come già si è anticipato la disciplina dello *scudo-ter* era strettamente correlata a quella sul *monitoraggio fiscale*; quest'ultima, oggetto di costanti modifiche sin dal momento della sua emanazione, consiste in una serie di meccanismi atti a dare evidenza all'Amministrazione Finanziaria dell'entità degli investimenti e delle disponibilità finanziarie detenuti all'estero, per il tramite dei quali possono essere conseguiti redditi imponibili in Italia, da parte di soggetti che per la loro natura avrebbero potuto sottrarsi in maniera agevole all'attività di controllo (segnatamente, coloro i quali non sono obbligati alla tenuta delle scritture

²³ Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227, e successive modificazioni.

²⁴ Decreto Legge 25 settembre 2001, n. 350, Decreto Legge 22 febbraio 2002, n. 12, e Decreto Legge 1 luglio 2009, n. 78.

²⁵ L'art. 13-bis, D.L. n. 78/2009 che disciplina l'attuazione dello *scudo-ter* rimanda agli artt. 11, 13, 14, 15, 16, 19, co. 2 e 2-bis, 20, co. 3 del D.L. n.350/2001 ed al D.L. n. 12/2002 in quanto compatibili.

²⁶ Ferranti G., 2009, *Lo scudo-ter: opportunità e problematiche*, in *Il nuovo scudo fiscale*, Milano, Ipsoa, p. 16.

contabili)²⁷.

L'ambito di applicazione *soggettivo* dello *scudo*, pertanto, si individuava nelle persone fisiche, negli enti non commerciali, nelle società semplici e nelle associazioni equiparate a queste ultime ai sensi dell'art. 5, co. 3, lett c) del TUIR (in buona sostanza si tratta delle associazioni tra professionisti) fiscalmente residenti in Italia nel corso del periodo d'imposta nel quale avrebbero aderito allo *scudo*²⁸, costoro sono comunemente individuati come i soggetti che, sottostando alla disciplina sul *monitoraggio*, sono tenuti alla compilazione del quadro RW della dichiarazione. Una particolarità dello *scudo-ter* è stata quella di consentire l'adesione anche alle imprese estere controllate e collegate di cui agli artt. 167 e 168 del TUIR per il tramite del soggetto residente, detentore del controllo di tali imprese, da individuarsi tra coloro che sono sottoposti alla normativa sul *monitoraggio*, dato che era solamente costui il destinatario ultimo degli effetti dello *scudo*²⁹³⁰. Tra i soggetti esclusi vi erano quindi le società di capitali e le società di persone commerciali.

L'ambito di applicazione *oggettivo* consisteva nella violazione degli obblighi di *monitoraggio fiscale*, i quali si sostanziano nella mancata indicazione in sede dichiarativa delle disponibilità, finanziarie e patrimoniali detenute all'estero suscettibili di generare redditi imponibili in Italia. Più precisamente tra le attività

²⁷ Russo V., 2009, *L'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dello scudo fiscale*, in *Il nuovo scudo fiscale*, Milano, Ipsoa, p. 26.

²⁸ Il concetto di residenza per le persone fisiche è disciplinato dall'art. 2, TUIR, per gli enti non commerciali dall'art. 73, co.3, TUIR, per le società semplici ed equiparate dall'art. 5, co. 3, lett. d), TUIR.

²⁹ Russo V., *op. cit.*, p. 21.

³⁰ Le motivazioni alla base dell'inserimento di tali imprese tra i *soggetti* che (indirettamente) potevano avvalersi dello *scudo-ter* debbono essere ricercate nello stesso D.L. n. 78/2009, laddove, all'art. 13, vennero predisposte delle modifiche agli artt. 167 e 168 del TUIR riguardanti l'imputazione per trasparenza dei redditi da queste prodotti ai soggetti italiani residenti controllanti o collegati. La finalità di tale previsione era quindi quella di garantire "la possibilità al contribuente residente di ottenere un percorso di completa regolarizzazione delle situazioni connotate dall'operare della disciplina CFC, sanando sia le violazioni relative agli obblighi di *monitoraggio fiscale*, sia la mancata dichiarazione di redditi imponibili per trasparenza" come osserva Poggioli M., 2009, *Scudo fiscale, presunzione legale di evasione per equivalente e disciplina CFC*, in *Scudo fiscale e azione di contrasto ai paradisi fiscali*, Maggioli Editore, p. 49 ss.

finanziarie si ricomprendevano valute estere, azioni o quote di società non residenti, contratti derivati, polizze assicurative emesse da società estere eccetera mentre, tra le attività patrimoniali si ricomprendevano, tra gli altri, immobili, oggetti preziosi, opere d'arte, imbarcazioni.

La violazione, come detto, deriva dalla circostanza che tali attività avrebbero dovuto essere oggetto di dichiarazione in quanto idonee a generare redditi imponibili in Italia. Le attività finanziarie, a riguardo, sono state considerate come naturalmente atte a generare redditi da parte dell'Agenzia delle Entrate³¹. Per le attività patrimoniali, invece, tale automatismo, allora, non era presente; a titolo esemplificativo, si pensi ad un immobile non locato situato in uno Stato estero che non assoggetta a tassazione tale bene sulla base di un reddito figurativo, in tal caso l'immobile non generava reddito imponibile in Italia e non avrebbe dovuto essere dichiarato nel quadro RW; discorso analogo per ciò che riguardava gli altri beni patrimoniali indicati in precedenza laddove non fossero stati impiegati in attività commerciali occasionali³².

-Le modalità di emersione: rimpatrio e regolarizzazione

L'emersione delle attività illegalmente detenute all'estero poteva essere fatta attraverso due modalità: il *rimpatrio*, che consisteva nel rientro in Italia delle attività, e la *regolarizzazione*, che consentiva di mantenere le attività all'estero col solo obbligo di dichiararle in Italia.

Nelle versioni precedenti lo *scudo-ter* la scelta tra le due era essenzialmente rimessa al contribuente, il quale incontrava il solo limite della tipologia di attività da far emergere³³, laddove infatti quest'ultima fosse oggettivamente impossibile da rimpatriare l'opzione per la regolarizzazione era l'unica strada disponibile, a

³¹ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 9/E, del 30 gennaio 2002; l'orientamento è stato ribadito anche nella Circolare n. 43/E, del 10 ottobre 2009 specificatamente riferita allo *scudo-ter*.

³² Russo V., *op. cit.*, p. 41. L'autrice evidenzia, tuttavia, che nella Circolare n. 43/E 2009 viene espresso un diverso orientamento circa la valutazione delle attività suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, in quanto vi è la necessità di indicare in dichiarazione anche le attività "*la cui produzione dei predetti redditi sia soltanto astratta e potenziale*". La posizione, come si dirà, si ritiene tutt'ora valida nell'ambito della *disclosure*.

³³ Tabellini P.M., 2009, *Rientro dei capitali e scudo fiscale*, Milano, Giuffrè Editore, p. 50.

riguardo l'esempio più evidente era quello dei beni immobili.

Nella terza edizione dello *scudo* tuttavia il legislatore ha imposto un vincolo territoriale alla possibilità di *regolarizzazione* rappresentato dall'appartenenza o meno degli Stati esteri all'Unione Europea, dall'adesione allo Spazio Economico Europeo o, in ultima battuta, dalla circostanza di avere stipulato con l'Italia accordi sullo scambio di informazioni secondo lo Standard OCSE³⁴³⁵. Per gli Stati diversi da questi l'unica opzione disponibile era quella del *rimpatrio*, stante il fatto che non si poteva consentire al contribuente di mantenere le attività in luoghi in cui le stesse non potevano essere monitorate.

Il *rimpatrio*, a sua volta, poteva realizzarsi con due modalità:

- *Materiale*: con il trasferimento delle attività effettuato tra gli intermediari finanziari estero e italiano, oppure con trasporto al seguito da parte del contribuente³⁶;
- *Giuridico*: che si realizza con il mantenimento delle attività all'estero le quali però vengono affidate in deposito ad un intermediario italiano, passando quindi da uno *status* estero ad uno *status* italiano³⁷.

La procedura di emersione, che verrà descritta nelle pagine successive, imponeva obbligatoriamente la costituzione di un rapporto con l'intermediario italiano abilitato ad effettuare movimentazioni di mezzi di pagamento e attività di custodia, deposito e intermediazione di strumenti finanziari; in tale contesto il *rimpatrio* di attività finanziarie avveniva proprio in funzione di tale idoneità.

Il *rimpatrio* di attività patrimoniali, per converso, ha fatto sorgere alcune problematiche in ragione del fatto che tali attività (immobiliari in genere) non fossero idonee ad essere affidate in custodia o gestione agli intermediari finanziari

³⁴ Boccalatte G., 2009, *Il rimpatrio e la regolarizzazione: peculiarità e differenze*, in *Il nuovo scudo fiscale*, Milano, Ipsoa, p. 43-44.

³⁵ La Circolare n. 43/E 2009 fornisce l'elencazione puntuale dei 36 Stati dove veniva consentita l'opzione per la *regolarizzazione*.

³⁶ Quest'ultima opzione poteva però creare problemi al mantenimento dell'anonimato del contribuente, stante l'obbligo disciplinato dall'art. 3 del Decreto Legislativo, 19 novembre 2008, n. 195 che imponeva l'obbligo di presentare una specifica dichiarazione all'Agenzia delle Dogane, al momento di entrata e uscita del territorio nazionale di somme in contanti superiori ad € 10.000.

³⁷ Boccalatte G., *op. cit.*, p. 49.

e che, di conseguenza, l'adesione allo *scudo-ter* fosse preclusa nel caso di detenzione negli Stati in cui il *rimpatrio* era la condizione obbligatoria.

Una proposta di soluzione a tale problematica è stata quella di consentire l'effettuazione di un *rimpatrio* indiretto, conferendo o cedendo le attività patrimoniali in una società per poi procedere alle operazioni di *rimpatrio* delle azioni o quote della società medesima³⁸; ipotesi che è stata confermata successivamente anche dall'Amministrazione Finanziaria³⁹.

Nell'ambito della *regolarizzazione*, stante il mantenimento delle attività all'estero, venivano individuati solamente alcuni obblighi documentali da parte degli intermediari esteri riguardanti la certificazione che le attività finanziarie fossero effettivamente in custodia presso di loro, da allegare al momento dell'adesione allo *scudo*, mentre per quelle patrimoniali non era imposto nessun obbligo oltre alla predisposizione di una perizia di stima del loro valore, che il contribuente era tenuto a conservare, ma non ad allegare alla documentazione⁴⁰.

-La dichiarazione riservata e l'imposta straordinaria

La procedura di emersione si attuava mediante la presentazione di una *dichiarazione riservata* all'intermediario, al quale, a seconda della modalità di emersione, veniva conferito l'incarico di ricevere le attività in deposito o di predisporre la loro regolarizzazione.

Nel documento confluivano le informazioni riguardanti le attività finanziarie e patrimoniali oggetto di *rimpatrio* o *regolarizzazione*. Il valore attribuito complessivamente a queste acquisiva importanza fondamentale ai fini della procedura, in quanto non solo andava a formare la base imponibile sulla quale veniva calcolata l'imposta straordinaria ma, soprattutto, costituiva anche l'entità della copertura garantita nei confronti dell'attività accertativa, o, in altri termini, l'entità dello *scudo* medesimo.

³⁸ Boccalatte G., *op. cit.*, p. 54.

³⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 43/E 2009, a condizione che la società fosse costituita nel medesimo Stato in cui le attività erano detenute e che il soggetto che effettuava il *rimpatrio* dovesse essere il proprietario delle attività conferite e la società non dovesse essere intestataria di ulteriori beni.

⁴⁰ Boccalatte G., *op. cit.*, p. 57.

Per coloro che aderivano allo *scudo* infatti non vi era l'obbligo di indicare nella *dichiarazione riservata* tutto ciò che detenevano irregolarmente all'estero ma, al contrario, veniva garantito un ampio margine di discrezionalità nelle scelte di pianificazione fiscale⁴¹.

All'atto della presentazione della *dichiarazione riservata* presso l'intermediario, il contribuente doveva fornire contestualmente la provvista per il pagamento dell'imposta straordinaria.

Quest'ultima veniva calcolata sulla base imponibile rappresentata, come detto, dall'ammontare delle attività indicate nella *dichiarazione* alle quali veniva applicato un *rendimento lordo presunto* pari al 2% annuo per i 5 anni precedenti, su tale valore veniva applicata un'aliquota sintetica del 50% (comprensiva di interessi e sanzioni); in buona sostanza quindi, l'imposta dovuta era pari al 5% del valore delle attività indicate nella *dichiarazione riservata*⁴². A tale riguardo era stato sollevato un possibile problema per coloro i quali avevano detenuto attività all'estero non per tutti i 5 anni precedenti ma solo per alcuni di essi e per coloro che avevano avuto un rendimento effettivo inferiore al 2%, prevedendo, in questo senso, una presunzione assoluta⁴³.

Un ulteriore aspetto riguardante il valore attribuito alle attività (diverse dal denaro) nella *dichiarazione riservata* riguardava la possibilità di assumere il primo come nuovo costo fiscalmente riconosciuto rilevante ai fini dei redditi che dalle seconde sarebbero potuti derivare in futuro, in ragione della loro destinazione economica da parte del contribuente⁴⁴; si precisa che ciò veniva consentito in mancanza della documentazione di acquisto e che, ad ogni modo, il

⁴¹ Tabellini P.M., *op. cit.*, p. 13-14.

⁴² Ferranti G., 2009, *L'imposta straordinaria sulle attività finanziarie e patrimoniali*, in *Il nuovo scudo fiscale*, Milano, Ipsoa, p. 104.

⁴³ Ferranti G., *op. cit.*, p. 108. L'autore cita Stizza P., 2009, *La natura dell'imposta straordinaria e le sue modalità applicative*, in *Lo scudo fiscale*, a cura dello Studio Uckmar, Milano, nella parte in cui si riteneva auspicabile dare la possibilità ai contribuenti di fornire le evidenze riguardanti il periodo di detenzione ed il rendimento effettivo ritenendo ciò "coerente sia con l'ordinamento nazionale che con quello comunitario, secondo cui sono inammissibili presunzioni assolute, ma che risulta, altresì, evidente che l'imposta è comprensiva di sanzioni e interessi, la cui misura non viene differenziata rispetto al pagamento dell'imposta sui redditi derivanti da attività detenute all'estero, le quali non hanno scontato alcuna imposizione in Italia".

⁴⁴ Tabellini P.M., *op. cit.*, p. 13.

valore attribuito non poteva eccedere quello determinato sulla base dell'art. 9 del TUIR (valore normale). Come rilevato quindi, tale possibilità consentiva, per le attività che potevano generare plusvalenze oppure per quelle il cui valore corrente era superiore al costo di acquisto, con l'indicazione del valore normale nella *dichiarazione riservata* (come nel caso di una partecipazione societaria), di poter operare una rivalutazione con un costo del 5%⁴⁵; la normativa si prestava quindi ad essere abusata sul versante della pianificazione fiscale dei *capital gain* in mancanza della documentazione attestante il costo di acquisto⁴⁶.

La procedura di adesione allo *scudo* si concludeva all'atto di consegna di una copia controfirmata della *dichiarazione riservata* al contribuente, da parte dell'intermediario, con la previsione che solo questa fosse considerata come documento idoneo ai fini di garantire la validità dell'intera operazione⁴⁷.

-Le cause ostative di accesso alla procedura

Le cause ostative di accesso alla procedura si dividevano in due tipologie a seconda della loro natura tributaria ovvero penale.

Per il primo ambito si negava l'adesione a coloro ai quali, alla data di presentazione della *dichiarazione riservata*, fosse già stata contestata una violazione della normativa sul *monitoraggio fiscale* e, in ogni caso, quando fossero già iniziate le attività di accesso, ispezione e verifica o altre attività di accertamento tributario (come richieste, inviti e questionari) e costoro ne avessero avuto formale conoscenza; per il secondo ambito non si consentiva l'accesso ai contribuenti avverso i quali erano già stati avviati i procedimenti penali per i reati

⁴⁵ Tomassini A., 2009, *Gli effetti e i vantaggi dello scudo*, in *Il nuovo scudo fiscale*, Milano, Ipsoa, p. 129. L'autore porta l'esempio di una partecipazione societaria iscritta nella *dichiarazione riservata* ad un valore normale di € 1.500 rispetto all'originario costo di acquisto pari a € 1.000 (con una plusvalenza latente di € 500); in tal caso se tale partecipazione venisse successivamente venduta ad un valore di € 1.600 il contribuente pagherà un *capital gain* del 12,5% solamente sulla differenze di 100 mentre la plusvalenza latente di € 500 avrà già scontato l'aliquota dell'*imposta straordinaria* pari al 5%.

⁴⁶ Monti A., 2002, *Rientro e regolarizzazione dei capitali detenuti irregolarmente all'estero*, Corriere Tributario, n. 14, p. 1234 ss.

⁴⁷ Boccalatte G., 2009, *La dichiarazione riservata da presentare all'intermediario*, in *Il nuovo scudo fiscale*, Milano, Ipsoa, p. 177.

coperti dallo *scudo*⁴⁸ e costoro ne avessero avuto formale conoscenza⁴⁹.

Le ragioni alla base della predisposizione di tali cause ostative coincidevano in sostanza con la volontà del legislatore di *premiare* coloro i quali avessero deciso di cooperare con l'Amministrazione Finanziaria in maniera spontanea, non ritenendo possibile, al contrario, tutelare coloro i quali avrebbero aderito allo *scudo* per sfuggire alle imminenti contestazioni derivanti dall'attività accertativa o penale in corso di svolgimento⁵⁰.

- *Gli effetti dell'adesione*

Il corretto adempimento degli obblighi di presentazione della *dichiarazione riservata* e di versamento dell'*imposta straordinaria* garantivano al contribuente una serie di rilevanti vantaggi: il blocco dell'attività di accertamento nei limiti del valore delle attività oggetto di emersione, l'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali (in quanto ricomprese nel calcolo dell'*imposta* versata), la protezione dalla contestazione di determinati reati penali, l'aggiornamento del valore fiscalmente riconosciuto delle attività (del quale si è fatto cenno in precedenza), la garanzia dell'anonimato ed il fatto che l'adesione non poteva rappresentare una circostanza, utilizzabile in futuro, a sfavore del contribuente in ogni sede amministrativa, giudiziaria, civile o tributaria⁵¹.

Il blocco dell'attività accertativa per i periodi d'imposta in cui normalmente sarebbe stata ancora esperibile, come più volte richiamato, doveva essere posto in relazione alle risultanze emergenti dalla *dichiarazione riservata*.

Sul tema, centrale ai fini della disciplina dello *scudo*, si rendono necessarie alcune precisazioni.

Innanzitutto la preclusione non operava nei confronti delle semplici attività conoscitive, le quali potevano essere esperite anche dopo l'opposizione della

⁴⁸ Individuati, tramite rinvio, dall'art. 8, co. 6, lett. c), della Legge 27 dicembre 2002, n. 289.

⁴⁹ Tabellini P.M., *op. cit.*, p. 39-40.

⁵⁰ Boccalatte G., 2009, *I limiti all'impiego dello scudo: violazioni già constatate, accertamenti, procedimenti penali*, in *Il nuovo scudo fiscale*, Milano, Ipsoa, p. 69.

⁵¹ Tomassini A., *op. cit.*, p. 125-126.

dichiarazione nella fase accertativa⁵².

In secondo luogo, il dettato normativo, che identificava nello *scudo* gli “*imponibili rappresentati dalle somme o dalle altre attività costituite all'estero*”, si prestava a diverse interpretazioni in ragione del problema di definire rispetto a quali imposte lo *scudo* avrebbe potuto opporre i propri effetti; o, in altri termini, se la protezione veniva accordata nei confronti di tutte le imposte o solamente per quelle che presentassero un collegamento con i redditi oggetto di emersione.

A tale riguardo il dato lessicale non risultava decisivo in quanto non individuava in maniera puntuale le imposte avverso le quali si sarebbe potuto opporre il blocco dell'attività accertativa, oltre a quelle sul reddito. In questi termini le imposte dovevano essere considerate solamente come strumenti idonei ad esprimere delle ricchezze da sottoporre a tassazione; di conseguenza, per individuarne la rilevanza ai fini della preclusione, l'attenzione si sarebbe dovuta spostare sulla natura del rapporto tra dette ricchezze e le attività detenute all'estero⁵³.

Un'interpretazione estensiva si sarebbe tradotta in una protezione del contribuente contro qualsiasi accertamento di valore inferiore a quanto fatto emergere accordando a costui una notevole protezione, mentre un'interpretazione eccessivamente restrittiva avrebbe imposto un *sinallagma*, tra le attività emerse ed il tipo di accertamento, di difficile giustificazione considerata la natura, tutt'altro che analitica, della *dichiarazione riservata* ed il rovesciamento dell'onere della prova in capo al contribuente chiamato a dimostrare il collegamento⁵⁴. La questione è stata risolta in via amministrativa⁵⁵, laddove lo *scudo* si considerava operante in via automatica (senza oneri di prova posti in capo al contribuente quindi) nei casi in cui fosse possibile, anche in astratto, ricondurre l'attività di accertamento alle disponibilità detenute o costituite all'estero⁵⁶. Tuttavia anche

⁵² Tomassini A., *op. cit.*, p. 139.

⁵³ Beghin M., 2009, *Scudo fiscale e preclusione dell'attività di accertamento*, in *Scudo fiscale e azione di contrasto ai paradisi fiscali*, Maggioli Editore, p. 22.

⁵⁴ Tomassini A. *op. cit.*, p. 141-142.

⁵⁵ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 43/E 2009.

⁵⁶ Sulla base di tali considerazioni quindi la preclusione non opererebbe per le fattispecie di accertamento riferite a redditi fondiari, redditi determinati forfetariamente, IRAP su interessi passivi e costi del personale, imposta di bollo, imposta di registro, meccanismi di applicazione dell'Iva, in quanto non riferibili, nemmeno in astratto, alle attività estere oggetto di emersione.

tale impostazione è stata criticata rilevando come il blocco dell'attività accertativa conducesse alla mancata acquisizione delle imposte ordinariamente applicabili e come, viste le modifiche ai criteri di riparto che l'applicazione dello *scudo* operava, si sarebbe dovuta limitare la preclusione ai soli casi in cui fosse dimostrato che la ricchezza accertata corrispondesse a quella indicata nella *dichiarazione riservata* in maniera concreta e non meramente astratta⁵⁷.

Risolta la questione relativa ai rapporti tra le somme e l'attività accertativa resta da evidenziare che, qualora operante, la preclusione ha avuto l'effetto di bloccare qualunque tipologia di accertamento (analitico, induttivo, parziale o sintetico). Con riferimento all'accertamento sintetico si escludeva la possibilità, per gli anni successivi, di considerare quanto fatto emergere come un idoneo indice di capacità contributiva nonostante, di regola, lo *scudo* operasse solo per il passato⁵⁸; la previsione, tuttavia, non si estendeva alle eventuali spese per il mantenimento dei beni, che si sarebbero potute rendere necessarie in futuro, se questi fossero stati ricompresi nel redditometro, dato che quest'ultimo valorizza la disponibilità del bene (e le spese a questo riferite) e non il momento dell'acquisto⁵⁹.

Infine si evidenzia la possibilità per il contribuente di presentare più *dichiarazioni riservate* facendo emergere ulteriori attività finanziarie o patrimoniali anche con l'ausilio di più intermediari; conseguentemente, all'atto dell'avvio del procedimento accertativo il soggetto poteva liberamente scegliere quali *dichiarazioni* opporre, facendo le opportune valutazioni di convenienza, pur sempre nei limiti di quanto fatto emergere e tenendo presente il necessario collegamento tra le imposte accertabili e le suddette disponibilità⁶⁰.

A conclusione del tema si rendono necessarie alcune considerazioni riguardanti il momento temporale in cui il contribuente avrebbe potuto opporre all'Amministrazione Finanziaria gli effetti della *dichiarazione riservata*;

⁵⁷ Beghin M., *op. cit.*, p. 28.

⁵⁸ Tomassini A. *op. cit.*, p. 150. Sulle stesse posizioni Tosi L., 2001, *Lo "scudo" fiscale: efficacia ai fini dell'accertamento amministrativo e penale*, Il Fisco, n. 44, p. 13931 ss.

⁵⁹ Beghin M., *op. cit.*, p.29.

⁶⁰ Boccalatte G., *op.cit.*, p.196-197.

nonostante le indicazioni provenienti dalla prassi amministrativa⁶¹ propendessero per l'opposizione al momento dell'inizio dell'attività di accertamento si ritiene che il contribuente avrebbe potuto autonomamente decidere il momento opportuno date le conseguenze che la perdita dell'anonimato avrebbero potuto comportare.

Nella circostanza in cui il contribuente fosse stato obbligato fin da subito a sollevare l'eccezione di adesione allo *scudo*, infatti, nulla avrebbe vietato al Fisco la possibilità di concentrare la propria attività su ulteriori manifestazioni di capacità contributiva diverse da quelle oggetto di emersione⁶².

Il blocco delle contestazioni penali riguardava una moltitudine di reati non limitata solamente a quelli previsti dal Decreto Legislativo di riforma del 10 marzo 2000, n. 74⁶³ ma comprendeva anche una serie di fattispecie, disciplinate dal Codice Penale che, per la loro natura, venivano ritenute funzionali alla commissione dei summenzionati reati penal-tributari⁶⁴. Sul tema potevano sorgere alcuni problemi con riferimento al reato di *riciclaggio*⁶⁵ (che punisce la sostituzione, il trasferimento o il reimpiego di beni o altre utilità provenienti da reati c.d. *presupposto*), il quale non era previsto tra le fattispecie coperte dalla procedura; a riguardo si poneva la circostanza che l'esibizione della *dichiarazione riservata* rappresentava una situazione, ancorché non utilizzabile come prova, quantomeno meritevole di approfondimento quale elemento indiziario circa la commissione del reato di riciclaggio da parte del terzo, configurando in tal modo

⁶¹ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 43/E 2009.

⁶² Beghin M., *op. cit.*, p. 26. L'autore ritiene che *"l'immediata opposizione al Fisco della suddetta dichiarazione potrebbe tradursi in un vero e proprio invito a muoversi su altri fronti, pur di conseguire, alla fine, un qualche risultato"*.

⁶³ Segnatamente i reati previsti dagli artt. 2-Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, 3-Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, 4-Dichiarazione infedele, 5-Omessa dichiarazione, e 10-Occultamento o distruzione di documenti contabili.

⁶⁴ Il riferimento è agli artt. 482-Falsità materiale commessa da privato, 483-Falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico, 484-Falsità in registri e notificazioni, 485-Falsità in scrittura privata, 489-Uso di atto falso, 490-Soppressione, distruzione e occultamento di atti veri, 491-Documenti equiparati agli atti pubblici agli effetti della pena, 491-bis-Documenti informatici, 492-Copie autentiche che tengono luogo degli originali mancanti.

⁶⁵ Art. 648-bis c.p.

un'ipotetica situazione di *denuncia indiretta*, di quest'ultimo, da parte del contribuente⁶⁶.

All'operazione di emersione si accompagnava, come anticipato, la garanzia dell'anonimato a favore del contribuente; ciò in considerazione del fatto che gli intermediari non erano tenuti a comunicare le informazioni in loro possesso all'Amministrazione Finanziaria nemmeno nell'ipotesi in cui quest'ultima inviasse richieste di *informazioni finanziarie*⁶⁷, inoltre, veniva previsto l'esonero dagli obblighi di comunicazione di operazioni sospette, di cui alla normativa antiriciclaggio⁶⁸, limitatamente ai reati coperti dallo *scudo*.

A rigore quindi il soggetto rimaneva sconosciuto al Fisco sino al momento in cui costui non avesse opposto la *dichiarazione riservata* al fine di bloccare l'attività di accertamento; tuttavia la regola non era priva di eccezioni.

Si è già accennato in precedenza come l'attività di *rimpatrio* mediante trasporto al seguito avesse come conseguenza l'obbligo di fornire determinate informazioni all'Agenzia delle Dogane. In secondo luogo, l'anonimato poteva venir meno in ragione della sua natura *personale*, ovverosia la circostanza che la riservatezza non veniva estesa ad eventuali soggetti delegati ad operare sui conti nei quali le attività erano depositate, con la conseguenza che, nel caso fossero pervenute richieste *finanziarie* nei confronti di questi ultimi sarebbero emerse anche le informazioni riguardanti il delegante⁶⁹.

Infine è necessario dare conto della previsione che l'adesione allo *scudo* non avrebbe potuto, in futuro, “*costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria, civile amministrativa ovvero tributaria*”⁷⁰.

La norma, sconosciuta alle precedenti edizioni dello *scudo*, sembra rilevare essenzialmente nell'ambito probatorio; in tale contesto si viene a creare

⁶⁶ Tomassini A., *op.cit.*, p. 157. Il tema verrà ripreso successivamente con riguardo alla *disclosure*.

⁶⁷ Di cui agli artt. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 51 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁶⁸ Segnatamente l'art. 41 del Decreto Legislativo 21 novembre 2007, n. 231.

⁶⁹ Tomassini A., *op. cit.*, p. 131.

⁷⁰ Art. 13-bis, co. 3, D.L. 78/2009.

un'ulteriore livello di tutela, oltre al blocco dell'attività di accertamento, che opera nella direzione di impedire l'uso *distorto* delle informazioni contenute nella *dichiarazione riservata*, oltre ad un meccanismo di protezione rispetto alle notizie apprese nel corso di procedimenti contro soggetti terzi rispetto al contribuente che ha aderito allo *scudo*, è il caso della società di capitali ipoteticamente coinvolta nell'evasione sanata del soggetto⁷¹.

Ad ogni modo non viene fatto alcun cenno all'ambito penale che sembrerebbe escluso dalla *tutela*, lasciando aperta, ad esempio, la problematica riguardante il reato di *riciclaggio* citata in precedenza.

- 1.3 Classificazione

Esaminati i tratti salienti dello *scudo fiscale-ter* è ora possibile collocarne la disciplina all'interno delle categorie dei *condoni* delineate nel primo paragrafo del presente capitolo; le medesime considerazioni sono operate, in via preliminare, anche per la disciplina della *voluntary disclosure*.

Lo *scudo-ter*, al pari delle due edizioni precedenti, ha avuto tra le sue caratteristiche quella di intervenire sugli indici di riparto tramite l'introduzione dell'*imposta straordinaria*, infatti:

- La base imponibile, rappresentata dal valore delle attività indicate nella *dichiarazione riservata*, poteva non comprendere l'intero ammontare di ciò che era irregolarmente detenuto all'estero ma solo una parte di esso, a discrezione del contribuente;
- Veniva applicata un'aliquota *ad hoc*, comprensiva di interessi e sanzioni, diversa rispetto alla disciplina ordinaria.

Alla luce della classificazione operata precedentemente quindi la disciplina dello *scudo fiscale* si colloca all'interno della, criticata, categoria dei programmi *impuri*.

⁷¹ Tomassini A., *op.cit.*, p. 153-154.

In questo contesto vale la pena, sin 'ora, dare evidenza di come la disciplina della *collaborazione volontaria*, pur essendo rivolta ai medesimi contribuenti in ragione delle medesime violazioni, non prevede nessuna alterazione dei criteri di riparto; l'aderente, infatti, è obbligato all'integrale versamento delle imposte dovute (sui redditi connessi a tutte le attività irregolarmente detenute all'estero) con l'applicazione delle aliquote ordinarie.

Non vi è quindi alcuna rinuncia alla pretesa tributaria passibile di alterare i rapporti tra i soggetti chiamati alla contribuzione; posto che la procedura resta incardinata negli ordinari schemi di accertamento, i vantaggi sono limitati ad una, notevole, riduzione delle sanzioni e nella protezione dalla contestazione di reati penali.

La voluntary disclosure può essere di conseguenza inserita all'interno della tradizionale categoria dei programmi di *condono (premiale) puri* che, limitando il *premio* alla dimensione sanzionatoria, vengono ritenuti compatibili con l'ordinamento tributario.

2. La procedura di Collaborazione Volontaria

Il presente capitolo prende in esame i programmi di *collaborazione volontaria* introdotti nell'ordinamento Italiano a partire dall'anno 2015; verrà analizzata la prima esperienza di *disclosure* dando conto delle sue caratteristiche strutturali e delle problematiche sorte durante la sua applicazione sia dal punto di vista pratico che, soprattutto, da quello interpretativo.

Sulla base delle considerazioni emergenti nella prima parte verrà successivamente esaminata la novella legislativa che ha introdotto, riaprendo i termini, la seconda versione attualmente in vigore; in quella sede, oltre a dare conto delle novità introdotte nella disciplina, si renderà opportuno valutare se le questioni sorte in precedenza siano state risolte o se l'adesione alla procedura riproponga inalterati i medesimi dubbi.

- 2.1 La prima versione della Collaborazione Volontaria

Il primo programma di *voluntary disclosure* è stato introdotto nell'ordinamento italiano ad opera della Legge 15 dicembre 2014, n. 186, al termine di un *iter* piuttosto travagliato⁷²; la suddetta, all'art. 1, co. 1, ha provveduto ad inserire nella disciplina del c.d. *monitoraggio fiscale*⁷³ i nuovi artt. da 5-quater a 5-septies disciplinanti la *collaborazione volontaria internazionale* (avente ad oggetto l'emersione delle attività detenute fuori dal territorio dello Stato ed i redditi a queste eventualmente connessi) e, all'art. 1, co. 2-3-4, ha provveduto a disciplinare la *collaborazione volontaria nazionale* (avente ad oggetto le

⁷² La procedura in parola ha rappresentato, infatti, il culmine di un percorso iniziato nell'anno 2013 laddove, inizialmente, in sede amministrativa, l'Agenzia delle Entrate aveva predisposto una versione embrionale della procedura incardinata presso l'Ufficio Centrale per le Informazioni Finanziarie (UCIFI) con l'emanazione della Circolare n. 25/E del 31 luglio 2013; successivamente la materia è stata rielaborata in sede legislativa con l'emanazione del Decreto Legge 28 gennaio 2014, n. 4, tuttavia stralciato in sede di conversione dalla Legge 28 marzo 2014, n. 50 a seguito del dibattito parlamentare.

L'impianto della procedura previsto dal D.L. n. 4/2014 è stato quindi modificato e trasfuso nella L. n. 186/2014 che, tra le altre, ha introdotto nella procedura la c.d. *collaborazione volontaria nazionale* della quale si tratterà nel prosieguo.

⁷³ Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227.

omissioni dichiarative riferite ad attività detenute in Italia).

L'ambito di applicazione di dette tipologie è sovrapponibile solamente dal punto di vista degli aspetti formali delle procedure (richiesta di accesso e perfezionamento) e dei vantaggi che queste garantiscono agli aderenti (riduzione delle sanzioni e copertura da determinati reati penali); tuttavia le sostanziali differenze in termini di obiettivi perseguiti e di attivi regolarizzati ne suggeriscono, nel prosieguo, una trattazione separata.

Prima di iniziare a delinearne nello specifico la disciplina ed ai fini di una più agevole comprensione della materia, si ritiene necessario interrogarsi circa la *natura* della *disclosure* onde capire, fin da subito, quali ripercussioni sulla sua sfera giuridica può subire il contribuente, stante il fatto che l'adesione comporta una spontanea ed autonoma indicazione delle attività, estere o nazionali, occultate all'Amministrazione Finanziaria.

Come anticipato al termine del capitolo precedente è possibile inserire preliminarmente i programmi di *collaborazione volontaria* all'interno della categoria dei *condoni (premiali) puri*, con ciò volendo evidenziarne semplicemente una portata non lesiva dei criteri di riparto; in questo senso le varie definizioni che della *disclosure* sono state date (scudo fiscale allargato, paracondono, strumento di pacificazione in generale, strumento di integrazione della dichiarazione, forma particolare di ravvedimento operoso) non sembrano utili a coglierne la reale natura⁷⁴.

Per inquadrare correttamente l'istituto è necessario analizzare quindi le modalità attraverso le quali la procedura, internazionale ovvero nazionale, si dipana ed esplica i propri effetti.

Il punto di partenza è rappresentato dalla *apposita richiesta di accesso*⁷⁵ (o *istanza*) alla procedura che rappresenta l'atto di impulso iniziale preordinato all'emanazione di un provvedimento finale, sia quest'ultimo riguardante il

⁷⁴ Glendi C., 2015, *Voluntary disclosure: le ripide procedure*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 3, p. 10351 ss.

⁷⁵ Art. 5-quater, co. 1, lett. a), D.L. n. 167/1990.

corretto perfezionamento o, per converso, la mancata produzione degli effetti della procedura; come si avrà modo di definire specificatamente in seguito l'*istanza* deve presentare determinate caratteristiche che la norma individua nell'*oggetto* dell'attività di emersione (internazionale), ovverosia il complesso delle attività finanziarie e degli investimenti detenuti all'estero, nella *documentazione di supporto* atta a consentire la corretta individuazione dei redditi impiegati per l'acquisizione delle suddette disponibilità nonché i redditi derivanti dalla loro vendita o dismissione e l'*ambito temporale* di riferimento rappresentato dai periodi d'imposta per i quali, al momento di presentazione dell'*istanza*, non siano ancora chiusi i termini per l'accertamento e quelli per la contestazione delle violazioni in materia di *monitoraggio fiscale*⁷⁶⁷⁷.

Risulta evidente quindi come la stessa *istanza*, da un punto di vista strutturale, non individui una procedura connotata da tratti di specialità o autonomia quanto, piuttosto, presenti le caratteristiche della normale attività impositiva⁷⁸.

In via ulteriore la circostanza che l'*istanza* non può essere presentata successivamente alla formale conoscenza, da parte del potenziale aderente, dell'inizio di accessi, ispezioni e verifiche o di qualsivoglia ulteriore attività accertativa o dell'inizio di procedimenti penali⁷⁹, conferma la stretta relazione tra la *collaborazione volontaria* e gli ordinari poteri a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria.

In secondo luogo il legislatore, dopo aver definito il contenuto della *richiesta di accesso*, si è immediatamente occupato di individuare il momento conclusivo della procedura, ovverosia il versamento delle somme dovute sulla base dell'invito al contraddittorio o dell'accertamento con adesione⁸⁰ e dell'atto di irrogazione delle sanzioni⁸¹⁸² che rappresentano la sintesi delle elaborazioni fatte

⁷⁶ Art. 4, co. 1, D.L. n. 167/1990.

⁷⁷ Le medesime considerazioni, di seguito riportate, possono essere estese anche alla presentazione dell'*istanza di collaborazione volontaria nazionale*.

⁷⁸ Glendi C., 2015, *Voluntary disclosure: le ripide procedure*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 3, p. 10351 ss.

⁷⁹ Art. 5-quater, co. 2, D.L. n. 167/1990.

⁸⁰ Il riferimento è, rispettivamente, agli artt. 5, co. 1, e 7 del Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

⁸¹ Di cui all'art. 16 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate incaricati di esaminare la documentazione fornita dagli aderenti all'atto della richiesta di accesso alla procedura.

Si rileva, innanzitutto, che la norma lega il corretto perfezionamento della *disclosure* al verificarsi della circostanza *fattuale* del versamento di quanto dovuto (in un'unica soluzione o in, massimo, tre rate mensili di pari importo) prevedendo, in mancanza, il venir meno degli effetti della procedura stessa con ciò volendo, presumibilmente, consentire in ogni caso la potenziale chiusura dell'operazione anche in presenza di problematiche sorte in itinere⁸³ e che, inoltre, la *collaborazione volontaria* è incardinata nei predeterminati schemi dell'invito a comparire o dell'accertamento con adesione potendo essere quindi definita come una *variante interstiziale* degli stessi^{84,85}.

Se l'obiettivo quindi è quello di fornire un inquadramento della procedura che funga da linea guida per comprendere l'ambito in cui la *disclosure* si è muove e con l'auspicio di non cadere in definizioni potenzialmente ingannevoli si può allora parlare della *collaborazione volontaria* nei termini di una procedura complessa caratterizzata dal fatto di non prevedere un procedimento autonomo ma di essere inserita a pieno titolo nell'alveo delle ordinarie figure dell'accertamento per adesione e dei procedimenti di irrogazione delle sanzioni, e comportante la

⁸² Art. 5-quater, co. 1, lett. b), D.L. n. 167/1990.

⁸³ Glendi C., 2015, *Voluntary disclosure: le ripide procedure*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 3, p. 10351 ss. L'autore si esprime nei termini di considerare che il mancato perfezionamento della procedura consiste "nel «non versamento» delle somme dovute, così come determinate dagli atti che lo precedono. Il che sta precisamente a significare che gli effetti della procedura sono propriamente ancorati ad un fatto giuridico, dato appunto da siffatto versamento, così come, di converso, il momento preclusivo degli effetti discende da non essersi comunque verificato tale fatto, così da escludere che, in ogni caso, l'eventuale patologia degli atti che precedono il verificarsi del perfezionamento o del non perfezionamento della procedura possa influire direttamente sugli effetti stessi, in quanto parametrati unicamente al versamento o al non versamento delle somme anzidette".

⁸⁴ Glendi C., 2015, *Voluntary disclosure: le ripide procedure*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 3, p. 10351 ss. In senso conforme si veda Cardillo M., 2015, *Voluntary disclosure: aspetti critici*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 6., p. 10906 ss.

⁸⁵ Come si avrà modo di precisare nel prosieguo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 10/E del 13 marzo 2015, ha specificato che il perfezionamento della procedura non preclude l'esercizio di ulteriori attività di accertamento (nel caso in cui l'ufficio rilevi maggiori imponibili non comunicati dall'aderente) sulla base del fatto che la natura della *disclosure* è quella di accertamento parziale.

spontanea e completa comunicazione all'Amministrazione Finanziaria della propria situazione fiscale in funzione del versamento delle somme dovute (imposte e sanzioni) per garantirsi determinati vantaggi (abbattimento delle sanzioni medesime e copertura da alcuni reati penali), con la precisazione, tuttavia, che una successiva attività di accertamento non è preclusa nel caso in cui emergano ulteriori disponibilità non comunicate nel corso della procedura.

Definiti i tratti strutturali sui quali poggia l'applicazione della *collaborazione volontaria* si rende ora necessario approfondire la questione riguardante la natura delle informazioni da comunicare all'Amministrazione Finanziaria nella documentazione fornita all'atto della presentazione della *richiesta di accesso*.

Se è vero infatti che la *disclosure* si risolve nell'emissione di un provvedimento di natura accertativa teso a modificare, per i periodi ancora aperti, le risultanze delle dichiarazioni presentate (o omesse) sulla base della spontanea, completa e veritiera comunicazione della propria posizione fiscale da parte dell'aderente, non è possibile prescindere dall'inquadramento teorico di tale *autodenuncia*.

La questione si è posta in dottrina con riguardo al considerare l'*autodenuncia* al pari di una confessione stragiudiziale ovvero di una dichiarazione di scienza; problematica non di poco conto nelle ipotesi di impugnazione in giudizio degli esiti della procedura o nei casi di mancato perfezionamento.

A propendere per la prima ipotesi è stata Assonime⁸⁶, laddove, in considerazione del fatto che le informazioni comunicate all'Agenzia (si ribadisce, caratterizzate da tratti di spontaneità, veridicità e completezza) siano connotate altresì sul versante dell'irretrattabilità, si è espressa nei termini di considerare “*l'istanza non qualificabile come dichiarazione di scienza (al pari della dichiarazione dei redditi), ma si connoti, piuttosto, come confessione stragiudiziale, che provenendo “dalla parte o da chi la rappresenta ha la stessa efficacia probatoria di quella giudiziale”, giusto quanto stabilisce l'art. 2735 del codice civile*”.

Le conseguenze di tale impostazione sarebbero, secondo l'Associazione, piuttosto

⁸⁶ Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 20.

gravi per la difesa del soggetto in quanto, nell'eventualità del mancato perfezionamento della procedura, verrebbero riaperti i termini per l'accertamento scaduti, oltre all'applicazione di sanzioni piene ed alle, eventuali, contestazioni in ambito penale. La dottrina concorde con tale posizione ha sottolineato inoltre che, nell'eventuale fase contenziosa, l'*autodenuncia* farebbe prova piena contro il contribuente, potendo essere utilizzata liberamente dall'Amministrazione Finanziaria in giudizio, sulla base della circostanza che sarebbero presenti i tratti caratteristici della confessione (l'essere rivolta alla controparte e l'essere fondata su uno spontaneo *animus confitendi*)⁸⁷.

Per converso chi sostiene la natura di dichiarazione di scienza dell'*autodenuncia*, pur riconoscendo l'apparente logicità della posizione contraria, parte, innanzitutto, dalla considerazione che nella dichiarazione tributaria non è possibile rinvenire una esplicita volontà negoziale, dato che gli effetti vengono già individuati nella legge e che, pertanto, è ormai pacifico che questa non può essere considerata come una forma di confessione stragiudiziale⁸⁸.

La dichiarazione tributaria, nella sua funzione di mezzo atto a comunicare all'Amministrazione Finanziaria la situazione fiscale del contribuente, può comunque presentare determinati elementi di manifestazione di volontà i quali, tuttavia, non modificano lo scopo generale cui l'atto è preposto; ciò che si intende dire, in altri termini, è che la natura di dichiarazione di scienza attribuita alla dichiarazione tributaria non viene messa in dubbio nonostante possano presentarsi situazioni assimilabili alla confessione giudiziale, se queste ultime hanno una rilevanza marginale rispetto alla funzione assolta dalla prima⁸⁹.

⁸⁷ Cavallaro V.J., 2015, *La natura delle Voluntary Disclosure dal confronto con il ravvedimento*, Corriere Tributario, n. 8, p. 578 ss. L'autore sottolinea il fatto che la confessione è utilizzabile in giudizio sulla base dell'analisi dell'art. 7, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, per il quale, nel contenzioso tributario, non sono ammissibili solamente il giuramento e le prove testimoniali. Il medesimo autore si era espresso negli stessi termini già in occasione dell'emanazione del D.L. n. 4/2014, si veda a riguardo, Cavallaro V.J., 2014, *Voluntary Disclosure: confessare per regolarizzare*, Corriere Tributario, n. 10, p. 764 ss.

⁸⁸ Cardillo M., 2015, *Voluntary disclosure: aspetti critici*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 6., p. 10906 ss. Sul tema l'autore rinvia a Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 175, Cicognani, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977, p. 293, Lupi, *Diritto Tributario – Parte generale*, Milano, 1995, p. 138.

⁸⁹ Boria P., 2012, *La dichiarazione tributaria*, in *Diritto Tributario*, a cura di Fantozzi A., Milano,

Nell'ambito della *disclosure* non sembrerebbero presentarsi elementi ulteriori e diversi rispetto a quanto appena richiamato, con ciò intendendosi che l'accento posto sulla veridicità e completezza delle informazioni contenute nell'*istanza* non sembra un carattere decisivo per far propendere verso una qualificazione dell'*autodenuncia* quale atto confessorio; nemmeno il pur innegabile elemento dell'irretrattabilità (sconosciuto nell'ambito della dichiarazione tributaria) parrebbe risolutivo, in quanto l'effetto che si ottiene dall'accesso alla procedura è proprio quello di emendare le erronee dichiarazioni presentate in passato (o non presentate), il che risulterebbe compatibile con l'inquadramento nell'ambito della dichiarazione di scienza⁹⁰.

In via ulteriore si è evidenziata la necessità, essendo la *disclosure* incardinata presso le ordinarie figure dell'accertamento, di garantire la piena tutela del diritto di difesa del contribuente che decidesse di ricorrere in giudizio avverso le risultanze dell'Agenzia; la problematica sarebbe tanto più rilevante in conseguenza del fatto di iniziare un contenzioso avendo precedentemente fornito informazioni contro i propri interessi alla controparte⁹¹.

La questione non può che risolversi in sede di eventuale impugnazione; circostanza, quest'ultima, particolarmente infelice in considerazione del fatto che tali dubbi possono avere influito (e potrebbero ancora influire nell'ambito della seconda versione attualmente vigente) sulla decisione di aderire alla procedura da parte dei contribuenti.

UTET, p. 578 ss.

⁹⁰ Cardillo M., 2015, *Voluntary disclosure: aspetti critici*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 6., p. 10906 ss.

⁹¹ Tomassini A., 2015, *La Voluntary Disclosure internazionale nel sistema tributario italiano*, Corriere Tributario, n. 16, p. 1195 ss. L'autore, a riguardo, propende per un'interpretazione garantista in quanto "laddove si tentasse di forzare le maglie del nostro diritto amministrativo dei tributi e cercare di conferire a tale procedura un *quid* di confessorio (anche se non se ne comprende la ragione, essendo la novella un istituto "collaborativo" ed inserita in un contesto come detto amministrativistico, peraltro già sin troppo inquinato da altri rami dell'ordinamento), nel processo tributario la confessione, giudiziale o stragiudiziale, è meramente un elemento da sottoporre alla libera valutazione del giudice ex art. 116 c.p.c. e giammai una prova legale, posto che ciò si porrebbe in contrasto sia con la connotazione pubblicistica dell'obbligazione tributaria, sia con la natura inquisitoria del processo tributario (v., e plurimis, A. Fantozzi, *Diritto Tributario*, Roma, 2012, pag. 1033)".

Le informazioni testé riportate, oltre ad aver definito il quadro generale all'interno del quale l'istituto della *collaborazione volontaria* genera i propri effetti, fungeranno, altresì, da linee guida nel prosieguo della trattazione riguardante gli ambiti di applicazione *internazionale* e *nazionale* della procedura e saranno, di conseguenza, oggetto di richiamo o ulteriore approfondimento laddove ciò si rendesse necessario.

- 2.1.1 La procedura “internazionale”

L'ambito di applicazione *internazionale* della procedura di *collaborazione volontaria* rappresenta il principale elemento di interesse della trattazione, tanto dal punto di vista interpretativo (per la dottrina) quanto in riferimento alla rilevanza in termini di gettito e di futura *compliance* dei contribuenti (per lo Stato).

In questa sezione pertanto si vuole dare evidenza dei tratti generali della disciplina e delle problematiche sorte durante il suo periodo di vigenza in modo da offrirne una lettura evolutiva, da raffrontare con la *novella* legislativa che, riaprendone i termini, ha introdotto la seconda versione.

Come sinteticamente riportato in precedenza la disciplina della *voluntary internazionale* è stata sistematizzata tramite una modifica alla disciplina del *monitoraggio fiscale* delle disponibilità detenute all'estero, la quale ha introdotto nel D.L. n. 167/1990 i nuovi articoli:

- 5-quater – (Collaborazione volontaria) – Che individua l'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo della procedura nonché il contenuto della richiesta di accesso, le modalità di definizione delle sanzioni e delle imposte dovute, le cause ostative all'accesso, le esimenti per la disapplicazione del raddoppio dei termini per l'accertamento e per la contestazione delle sanzioni in violazione della normativa sul *monitoraggio*

*fiscale*⁹² e le scadenze temporali per l'attivazione della procedura;

- 5-quinquies – (Effetti della procedura di collaborazione volontaria) – Che individua i vantaggi garantiti al contribuente in caso di corretto perfezionamento della procedura quali la copertura da determinati reati di natura penale, la modulazione dell'abbattimento delle sanzioni in ragione del luogo ove le disponibilità vengono detenute e le modalità attraverso cui queste vengono definite, l'opzione per la determinazione forfetaria dei soli rendimenti delle attività finanziarie in luogo di quella analitica nonché le conseguenze negative derivanti dal mancato perfezionamento della procedura;
- 5-sexies – (Ulteriori disposizioni in materia di collaborazione volontaria) – Che demanda all'Agenzia delle Entrate la definizione di tutte le modalità applicative riferite alla procedura quali, tra le altre, la presentazione dell'istanza e il versamento del *quantum*⁹³;
- 5-septies – (Esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero) – Che introduce uno specifico reato che punisce l'utilizzo distorto della procedura oltre all'obbligo di rilascio, da parte del contribuente, di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio ad attestazione della veridicità dei dati e delle informazioni fornite.

Nel prosieguo della trattazione verrà data evidenza dei principali elementi di interesse emergenti dall'interpretazione del dato normativo talvolta, ove si rendesse necessario, facendo riferimento anche agli aspetti meramente procedurali della disciplina, i quali non possono essere trascurati ai fini di una corretta comprensione dell'istituto.

⁹² Di cui all'art. 12, co. 2-bis e 2-ter, del Decreto Legge 1 luglio 2009, n. 78, il quale individua una presunzione legale relativa che opera sul versante di considerare gli investimenti e le attività estere di natura finanziaria, detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, come costituite mediante redditi sottratti a tassazione in Italia; il tema sarà oggetto di approfondimento nel prosieguo della trattazione.

⁹³ Puntualmente individuate nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 2015/13193, del 30 gennaio 2015 che ha approvato il modello per la richiesta di accesso, cui hanno fatto seguito le Circolari n. 10/E del 13 marzo 2015 recante le prime indicazioni relative alla procedura, n. 27/E del 16 luglio 2015 e n. 30/E dell'11 agosto 2015 recanti risposte a quesiti.

- Presupposti di applicazione

L'ambito di applicazione *soggettivo* della *voluntary internazionale* coincide (e non potrebbe essere altrimenti visto il contesto normativo nel quale la disciplina è inserita) con i soggetti che debbono sottostare agli obblighi dichiarativi in materia di *monitoraggio fiscale* delle disponibilità detenute all'estero⁹⁴, ovverosia le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni a queste ultime equiparate ai sensi dell'art. 5, co. 3, del TUIR, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato (anche in uno solo dei periodi d'imposta ancora aperti ai fini della procedura, non essendo, la residenza fiscale, necessaria al momento della presentazione della *richiesta di accesso*⁹⁵).

In via ulteriore possono accedere alla procedura anche i *trust* residenti o esterovestiti in quanto sottoposti anch'essi agli obblighi in tema di *monitoraggio*, il *titolare effettivo* delle attività detenute all'estero⁹⁶, colui che detiene attività fuori dello Stato per il tramite di un soggetto interposto o di un'intestazione fiduciaria estera, il soggetto interposto medesimo nel caso abbia movimentato le attività o abbia potuto svolgere operazioni sui conti esteri dell'interponente, gli eredi del *de cuius* che abbia mancato ai propri obblighi in materia di *monitoraggio*, i cointestatari di attività per la propria quota parte e coloro i quali sono in possesso di deleghe di firma ad operare su un conto pur non avendole esercitate⁹⁷.

In buona sostanza la platea dei soggetti ammessi ad usufruire della procedura *internazionale* non si discosta da quella che ha potuto usufruire in passato degli *scudi fiscali* esaminati nel capitolo precedente; restano altresì escluse le società di

⁹⁴ Di cui all'art. 4, co. 1, del D.L. n. 167/1990.

⁹⁵ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 10/E 2015, p. 8.

⁹⁶ Figura introdotta nella disciplina del monitoraggio ad opera della Legge 6 agosto 2013, n. 97, la quale individua il *titolare effettivo*, in via generale, nella persona fisica che in ultima istanza risulti essere il soggetto per conto del quale viene realizzata una determinata operazione o attività.

⁹⁷ Questi ultimi sono sottoposti alla disciplina del *monitoraggio* in forza del consolidato orientamento della Suprema Corte di Cassazione nelle sentenze, Cass. n. 17051 e 17052 del 2010, n. 10332 del 2007 e n. 9320 del 2003. Stante l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate nelle Circolari n. 45/E del 2010, 28/E del 2011 e 10/E del 2014 si ritengono obbligati solamente i titolari di delega al prelievo e non coloro i quali operano sui conti in esecuzione di un mandato (come, ad esempio, gli amministratori di società che operano su conti esteri pur non essendo beneficiari dei relativi redditi).

capitali e le società di persone commerciali, le quali non sono tenute agli obblighi dichiarativi in materia di *monitoraggio*, sulla base del fatto che la tenuta delle scritture contabili è ritenuta elemento sufficiente a garantire la corretta individuazione delle disponibilità detenute all'estero⁹⁸.

L'ambito di applicazione *oggettivo* si riferisce a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della *richiesta di accesso*, non sono scaduti i termini per la contestazione delle violazioni in materia di *monitoraggio* e per l'emissione di provvedimenti accertativi, con riguardo a tre fattispecie tra loro collegate:

- L'oggetto principale della procedura, come già anticipato, consiste nell'emersione di tutte le *attività di natura finanziaria* e degli *investimenti* detenuti all'estero, passibili di generare redditi imponibili in Italia, in violazione della normativa sul *monitoraggio fiscale*, la quale impone di indicare annualmente tali disponibilità nel quadro RW della dichiarazione. Le attività finanziarie, come già si è accennato nel capitolo precedente parlando di *scudi*, rappresentano, per loro natura, elementi idonei a generare redditi (di capitale o diversi) di natura finanziaria imponibili⁹⁹. Nemmeno in tema di investimenti esteri si pongono particolari questioni, stante il fatto che questi debbono comunque essere dichiarati in RW anche laddove la capacità produttiva di reddito sia semplicemente astratta o potenziale¹⁰⁰;

⁹⁸ Piazza M., 2004, *Guida alla fiscalità internazionale*, Il Sole 24 ore, Milano, p. 344. In senso conforme, Ferranti G., Scafati I., 2012, *Redditi di natura finanziaria*, Ipsoa, Milano, p. 354.

⁹⁹ A titolo meramente esemplificativo e senza pretesa di esaustività, si ricomprendono tra le attività finanziarie: partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti (società estere, fondazioni e trust esteri), obbligazioni estere, titoli pubblici italiani ed equiparati messi all'estero, quote di OICR esteri, valute estere, depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero indipendentemente dalle modalità di alimentazione, contratti di natura finanziaria stipulati con controparti non residenti, polizze assicurative sulla vita stipulate con compagnie assicurative estere, contratti derivati stipulati fuori del territorio dello Stato, metalli preziosi allo stato grezzo o monetario detenuti all'estero, diritti all'acquisto di azioni estere o strumenti finanziari assimilati, forme di previdenza complementare organizzate o gestite da società di diritto estero nonché tutte le attività finanziarie italiane detenute all'estero e tutte le attività estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari finanziari.

¹⁰⁰ A titolo meramente esemplificativo e senza pretesa di esaustività, si ricomprendono tra gli investimenti: immobili situati all'estero o diritti reali immobiliari (usufrutto, nuda proprietà) o

- In secondo luogo vi è l'obbligo di indicare i *redditi connessi* agli attivi esteri, ovverosia i redditi sottratti a tassazione che, in passato, sono serviti per costituire o acquistare le attività finanziarie e gli investimenti, oltre a quelli derivanti dalla loro utilizzazione o dismissione.

La necessità di comunicare all'Amministrazione Finanziaria l'entità dei redditi evasi in passato (in maniera spontanea, veritiera e completa) ed il loro conseguente assoggettamento ad imposizione secondo le regole ordinarie rappresenta il principale elemento di distinzione rispetto alle misure di pacificazione fiscale adottate in passato.

Tali redditi scontano la presunzione di evasione di cui al già citato art. 12 del D.L. n.78/2009 e sarà quindi compito del contribuente, nel corso della procedura, fornire tutte le informazioni necessarie affinché sia dimostrata l'origine reddituale o meno delle provviste.

I redditi derivanti dall'utilizzazione o dismissione delle consistenze estere vengono ricondotti alle categorie dei redditi di capitale e diversi per le attività finanziarie mentre si fa riferimento, in genere, a canoni di locazione e a redditi diversi in presenza di investimenti;

- Infine viene imposto, in via ulteriore, di indicare gli eventuali maggiori *imponibili non connessi* con le suddette attività estere agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP, dei contributi previdenziali, dell'IVA e delle ritenute.

La prassi amministrativa ha definito le prime due situazioni come facenti parte dell'ambito *proprio* della procedura, avendo queste riguardo propriamente alle consistenze estere, mentre i redditi *non connessi* rientrano nell'ambito *derivato nazionale*, avendo riguardo alle sole consistenze occultate al Fisco presenti nel territorio dello Stato; l'attivazione della *voluntary internazionale* comporta l'effetto di attrarre alla procedura anche le consistenze nazionali per i soli periodi

quote di essi (comproprietà o multiproprietà), immobili ubicati in Italia posseduti per il tramite i fiduciarie estere, oggetti preziosi e opere d'arte fuori del territorio dello Stato (compresi quelli custoditi in cassette di sicurezza), imbarcazioni, navi da diporto o altri beni mobili detenuti all'estero e/o iscritti in pubblici registri esteri nonché quelli che, pur non essendo iscritti nei predetti registri, avrebbero i requisiti per essere iscritti in Italia.

d'imposta che coinvolgono l'ambito *proprio*¹⁰¹.

- Ambito temporale: raddoppio dei termini e presunzione di evasione

Nel paragrafo precedente si è evidenziato come il presupposto di applicazione oggettivo della *voluntary internazionale* ricomprenda tanto la violazione della normativa sul *monitoraggio fiscale* da cui derivano conseguenze sul piano meramente sanzionatorio, quanto l'occultamento di redditi (*connessi e non connessi*) la cui omessa o infedele dichiarazione comporta conseguenze anche sul piano accertativo.

A seguito di quanto appena ricordato, per entrambe le fattispecie viene necessariamente previsto che l'ambito temporale di riferimento della procedura sia legato ai periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della *richiesta di accesso*, non siano decaduti i termini per la contestazione delle violazioni da *monitoraggio* e per l'accertamento.

Per la mancata indicazione, nel quadro RW, delle attività finanziarie e degli investimenti esteri l'ordinario termine per la contestazione delle sanzioni viene fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui si è compiuto l'illecito¹⁰²; nel contesto della *voluntary* ciò si traduce nella necessità di comunicare all'Amministrazione Finanziaria l'entità di tutto ciò che si è detenuto all'estero a partire dal periodo d'imposta 2009 sino al periodo d'imposta 2013¹⁰³.

Considerazioni analoghe vengono fatte anche nell'ambito dei *redditi connessi e non connessi* per i quali gli ordinari termini di decadenza per la notifica degli avvisi di accertamento vengono fissati al 31 dicembre del quarto anno successivo, nel caso di dichiarazione infedele, o del quinto anno, nel caso di dichiarazione

¹⁰¹ Ferranti G., 2015, *La collaborazione volontaria "nazionale" e i rapporti con quella internazionale*, Il Fisco, n. 13, p. 1217 ss. Nel caso in cui il contribuente avesse necessità di regolarizzare maggiori imponibili "italiani" in periodi d'imposta non interessati dalla procedura internazionale dovrebbe attivarsi anche sul versante della procedura *nazionale*; in tale caso, tuttavia, la regolarizzazione ha riguardo a tutti i periodi d'imposta per i quali sono ancora aperti i termini di accertamento, sul tema si veda anche, Piazza M., 2015, *La procedura di voluntary disclosure secondo Assonime*, Il Fisco, n. 25, p. 2407 ss.

¹⁰² Art. 20 del Decreto Legislativo, 18 dicembre 1997, n. 472.

¹⁰³ Stante la circostanza che nella *prima* edizione della *disclosure* si poteva porre rimedio alle violazioni commesse sino al 30 settembre 2014.

omessa ¹⁰⁴; nel contesto della *voluntary* si è quindi in presenza di ricostruzioni delle dichiarazioni risalenti ai periodi d'imposta dal 2009 (2010 in caso di dichiarazione presentata) al 2013.

Se dal punto di vista dei termini di contestazione ordinari non si pongono particolari problematiche interpretative lo stesso non può affermarsi con riferimento alla portata applicativa della presunzione di evasione disciplinata dal previamente citato art. 12, del D.L. n. 78/2009; questa, infatti, opera sul versante di considerare le attività di natura finanziaria e gli investimenti detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, c.d. *black list*¹⁰⁵, in violazione degli obblighi di *monitoraggio*, come costituiti mediante redditi sottratti a tassazione in Italia, con la conseguenza di imporre il raddoppio dei termini sia per la contestazione delle sanzioni¹⁰⁶ che per l'attività di accertamento¹⁰⁷.

L'operare di tale presunzione comporta l'estensione a ritroso della procedura sino a partire dai periodi d'imposta 2004 (per la contestazione delle sanzioni da RW) o 2006 (per la notifica di avvisi di accertamento in presenza di dichiarazione infedele, o 2004 per l'omessa dichiarazione) fino al periodo d'imposta 2013.

La problematica riguardante la portata *retroattiva* della presunzione in parola rappresenta un tema ben noto alla dottrina e necessita di essere adeguatamente approfondito, prima di essere trasposto nell'ambito della *collaborazione volontaria*.

La questione ha da sempre trovato il suo fondamento nel tentativo di classificare la presunzione quale norma avente natura *sostanziale* ovvero *procedimentale*; le prime hanno ad oggetto l'individuazione della fattispecie impositive e si ritengono sottostanti al divieto di retroattività disciplinato dallo Statuto dei diritti del contribuente¹⁰⁸ mentre per le seconde, che disciplinano le modalità di applicazione

¹⁰⁴ Artt. 43 del D.P.R., 29 settembre 1973, n. 600 e 57 del D.P.R., 26 ottobre 1972, n. 633.

¹⁰⁵ Individuati nei Decreti del Ministro delle finanze, 4 maggio 1999, Gazzetta Ufficiale del 10 maggio 1999, n. 107 e del Ministro dell'economia e delle finanze, 21 novembre 2001, Gazzetta Ufficiale del 23 novembre 2001, n. 273.

¹⁰⁶ Art. 12, co. 2-ter, del D.L. n. 78/2009.

¹⁰⁷ Art. 12, co. 2-bis, del D.L. n. 78/2009.

¹⁰⁸ Art. 3, co. 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212.

dei tributi, entra in gioco il principio del *tempus regit actum* che si sostanzia nell'utilizzo delle regole in vigore al momento dell'avvio del procedimento impositivo, anche laddove il medesimo prenda le mosse da avvenimenti accaduti in passato ed allora disciplinati in maniera differente.

Ciò premesso, la presunzione è stata considerata dalla prassi dell'Amministrazione Finanziaria come avente portata *retroattiva*¹⁰⁹¹¹⁰; l'orientamento è stato criticato dalla dottrina la quale si è espressa nei termini di considerare la norma come avente natura *para-sostanziale*.

Tale ultima affermazione trova il suo fondamento nella controversa natura delle disposizioni riguardanti le *prove*. Queste ultime, infatti, pur andando a disciplinare un aspetto della fase attuativa di un procedimento possono, altresì, incidere anche sui profili *sostanziali* di effettività ed attualità della contribuzione¹¹¹; è stato quindi sostenuto che la presunzione, rientrando nello schema logico testé illustrato, ha la possibilità di incidere tanto sul presupposto quanto sulla base imponibile del tributo e non si possa che ritenere infondata l'asserita natura *procedimentale* della stessa da parte dell'Agenzia delle Entrate¹¹².

Sul tema, nel corso degli anni, si sono avute diverse pronunce le quali, tuttavia, non sono pervenute ad una definizione univoca della questione; ad aderire alle istanze provenienti dalla dottrina sono state, tra le altre, le sentenze delle Comm. trib. prov. di Vicenza¹¹³ e Lucca¹¹⁴ che hanno considerato la presunzione in esame

¹⁰⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 43/E 2009, laddove, intervenendo a disciplinare le modalità di attuazione dello *scudo fiscale-ter*, l'Amministrazione Finanziaria ha indirettamente confermato la portata *retroattiva* della disposizione in ragione della circostanza che l'adesione allo *scudo* avrebbe consentito al contribuente di non vedersi contestato un accertamento fondato sulla presunzione in parola per gli anni anteriori interessati dalla procedura.

¹¹⁰ Poggioli M., 2010, *La presunzione di evasione «per equivalente» tra procedimento e irretroattività*, Corriere Tributario, n. 8, p. 585 ss. L'autore evidenzia, in misura ulteriore, come il medesimo orientamento fosse già stato seguito da parte dell'Amministrazione Finanziaria con riferimento alla presunzione legale riguardante i prelievi bancari ad opera dei professionisti nella Circolare n. 32/E, del 19 ottobre 2006.

¹¹¹ Lupi R., 2013, *Disponibilità estere in violazione del «monitoraggio» e presunzione di evasione*, Dialoghi Tributari, n. 2, p. 155 ss.

¹¹² Raggi N., 2012, *Contenzioso «Falciani»: istruzioni per l'uso*, Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 8-9, p. 710 ss. In senso conforme, tra gli altri, Poggioli M., 2010, *La presunzione di evasione «per equivalente» tra procedimento e irretroattività*, Corriere Tributario, n. 8, p. 585 ss.; Lupi R., 2013, *Disponibilità estere in violazione del «monitoraggio» e presunzione di evasione*, Dialoghi Tributari, n. 2, p. 155 ss.

¹¹³ Comm. trib. prov. Vicenza, n. 61/3/12, del 18 giugno 2012.

non inquadrabile all'interno della categoria delle norme procedurali evidenziandone, invero, il carattere sostanziale¹¹⁵, di eguale avviso anche le successive sentenze della Comm. trib. prov. di Varese¹¹⁶, la quale ha sostenuto, tra le altre cose, che *“il contribuente non può essere tenuto a preconstituire prove nel momento in cui la legislazione vigente non le prevede”*, e delle Comm. trib. reg. del Lazio¹¹⁷ e della Lombardia¹¹⁸.

Si sono espresse, invece, a favore di una connotazione della presunzione quale norma avente natura procedimentale, tra le altre, le sentenze delle Comm. trib. prov. di Reggio Emilia¹¹⁹, secondo cui *“proprio al fine di rafforzare gli interventi antievasione ed antielusione internazionale e nazionale, il legislatore fiscale italiano ha introdotto l'art. 12 del D.L. n. 78/2009, norma di natura procedimentale applicabile anche ai periodi d'imposta antecedenti alla sua entrata in vigore”*, di Genova¹²⁰ e Verbania¹²¹, secondo cui *“va affermato trattarsi di norma che non istituisce nuovi tributi, o nuove basi imponibili, con effetto retroattivo, ma si limita a stabilire che talune attività rinvenute all'estero, a certe condizioni, debbono reputarsi costituite da redditi sottratti all'imposizione (...) la natura anzidetta è confermata dalla previsione della facoltà (...) di fornire adeguata prova contraria”* oltre ad una diversa sezione della stessa Commissione regionale della Lombardia¹²², la quale ha sostenuto che *“non è in discussione la sua [dell'art. 12, comma 2] applicazione - quale norma che regola il procedimento di accertamento tributario - agli anni d'imposta anteriori all'emanazione della norma”*¹²³.

Stanti i differenti orientamenti che la Giurisprudenza continua ad avere sul tema

¹¹⁴ Comm. trib. prov. Lucca, Sez. IV, n. 103, del 18 luglio 2012.

¹¹⁵ Per un commento a tali pronunce si veda, Cardone F., Disarro F., Mazza F., 2013, *L'irretroattività dell'art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78: una prima “apertura” della giurisprudenza di merito*, Il Fisco, n. 29, p. 4480 ss.

¹¹⁶ Comm. trib. prov. Varese, Sez. XII, n. 96, del 21 ottobre 2013.

¹¹⁷ Comm. trib. reg. Lazio, Sez. XIV, n. 3656, del 6 giugno 2014.

¹¹⁸ Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XLV, n. 3194, del 16 giugno 2014.

¹¹⁹ Comm. trib. prov. Reggio Emilia, Sez. I, n. 198, del 18 maggio 2012.

¹²⁰ Comm. trib. prov. Genova, Sez. IV, n. 193, del 5 giugno 2012.

¹²¹ Comm. trib. prov. Verbania, Sez. I, n. 15, del 21 febbraio 2013.

¹²² Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXIV, n. 26, del 6 marzo 2013.

¹²³ Per un commento a tali pronunce si veda, Vannini A., 2014, *Irretroattiva la presunzione di evasione per investimenti nei paradisi fiscali*, Corriere Tributario, n. 42, p. 3279 ss.

ed in mancanza, ad oggi, di un'interpretazione risolutiva da parte della Corte di Cassazione la problematica non pare potersi risolvere indagando solamente la *natura sostanziale o procedurale* della presunzione.

Una possibile soluzione, la quale propende per una connotazione *pro futuro* della presunzione, è stata proposta in ragione della necessità, per il contribuente, di fornire la prova contraria rispetto alle contestazioni che gli dovessero pervenire; si è ritenuto, infatti, che la circostanza di costringere il medesimo a dare evidenza di fatti che sono intercorsi nel passato e verso i quali non era tenuto a nessun obbligo di conservazione andrebbe a ledere tanto il principio di tutela dell'affidamento quanto il diritto alla difesa contemplato all'art. 24 della Costituzione¹²⁴. In altri termini, la prova contraria posta in capo al contribuente, necessita di poter essere concretamente fornita (circostanza, quest'ultima di difficile, se non impossibile, realizzazione laddove si pretende di avere un riscontro su situazioni diversamente disciplinate in passato) in sede di contraddittorio, tanto più in considerazione del fatto che i soggetti destinatari delle contestazioni non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili; in parallelo con tale problematica vi è, anche, la fondamentale verifica dell'attualità ed effettività degli indicatori di ricchezza emergenti dall'applicazione della presunzione, la cui mancanza contrasta con il principio di capacità contributiva dettato dall'art. 53 della Costituzione¹²⁵.

Nell'ambito della *collaborazione volontaria* è stato ribadito, sia da parte del legislatore che dall'Amministrazione Finanziaria, l'orientamento che prevede l'efficacia retroattiva della presunzione e, pertanto, il raddoppio dei termini per la

¹²⁴ Antonini M., 2009, *La presunzione di evasione per investimenti e attività finanziarie detenute in Paesi a fiscalità privilegiata*, Rivista di Diritto Tributario, n. 12, p. 207 ss. In senso conforme, Cardone F., Disarro F., Mazza F., 2013, *L'irretroattività dell'art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78: una prima "apertura" della giurisprudenza di merito*, Il Fisco, n. 29, p. 4480 ss.

¹²⁵ Vannini A., 2014, *Irretroattiva la presunzione di evasione per investimenti nei paradisi fiscali*, Corriere Tributario, n. 42, p. 3279 ss. L'autore evidenzia che *"in relazione alle presunzioni legali in materia fiscale, la Corte costituzionale ha più volte ribadito che, per poter essere considerate in armonia con l'art. 53 Cost., esse devono essere razionalmente giustificabili, in modo da garantire che "ogni prelievo abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta" (...) ammesso che la presunzione ex art. 12, comma 2, sia provvista di tali requisiti e che perciò costituisca traduzione normativa dell'id quod plerumque accidit, occorre porsi il seguente interrogativo: una presunzione legale che attiene ad un fatto già realizzato (e magari in periodi d'imposta lontani) è compatibile con i principi di "attualità" ed "effettività" della capacità contributiva?"*.

contestazione delle sanzioni da *monitoraggio* e la notifica di provvedimenti accertativi in caso di detenzione di attività finanziarie ed investimenti in paesi *black list*¹²⁶.

Ciò è agevolmente rinvenibile dall'impianto normativo della *disclosure internazionale* il quale, al co. 4 dell'art. 5-quater, ha esplicitamente previsto che il raddoppio (evidentemente riferito al passato) dei termini non si applichi in presenze di determinate condizioni¹²⁷.

Le esimenti in parola, valide esclusivamente nel perimetro di applicazione della *collaborazione volontaria*, debbono ricorrere congiuntamente e sono le medesime per entrambi gli ambiti interessati dall'eventuale raddoppio:

- Lo Stato o territorio estero *black list* presso il quale le disponibilità sono detenute deve aver stipulato con l'Italia, entro il 2 marzo 2015, un accordo che consenta l'effettivo scambio di informazioni conformemente all'art. 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE¹²⁸ (Art. 5-qui quies, co. 7);
- Il soggetto aderente alla *disclosure*, che desiderasse mantenere le attività nel paese *black list*, deve rilasciare all'intermediario, presso il quale sono detenute, un'autorizzazione a trasmettere alle Autorità Finanziarie italiane tutte le informazioni riguardanti tali disponibilità (c.d. *waiver*) ed allegarne una copia controfirmata dallo stesso intermediario all'atto della richiesta di accesso alla procedura; ciò in relazione ai periodi d'imposta successivi a quello in cui si è attivata la *disclosure* e fino a quando non sarà operativo il meccanismo di scambio di informazioni di cui al punto precedente (Art. 5-

¹²⁶ Tomassini A., 2015, *Questioni risolte e questioni aperte nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 32-33, p. 2459 ss.

¹²⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 10/E 2015, p. 46. L'Agenzia, a conferma dell'orientamento, ha evidenziato che "il legislatore, con la disposizione contenuta nell'articolo 5-quater, comma 4, del decreto legge, nell'introdurre la richiamata deroga al regime del raddoppio dei termini di decadenza introdotto dall'articolo 12, comma 2-bis [e 2-ter], del decreto legge n. 78 del 2009 ha confermato la natura procedurale di tale disposizione".

¹²⁸ In tale contesto sono stati stipulati accordi bilaterali con la Confederazione Elvetica in data 23 febbraio 2015, Liechtenstein in data 26 febbraio 2015 e Principato di Monaco in data 2 marzo 2015; le disponibilità ivi detenute, ai soli fini della *disclosure*, non sono state considerate come detenute in stati *black list* ed hanno goduto dei trattamenti sanzionatorio ed accertativo ordinari.

quinquies, co. 4, lett. c));

- Se il contribuente decidesse di trasferire le disponibilità, emerse al momento dell'attivazione della procedura, presso un altro intermediario localizzato fuori del territorio italiano o di quello dell'Unione Europea, deve rilasciare il suddetto *waiver* anche a quest'ultimo, a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale avviene il trasferimento (Art. 5-quinquies, co. 5).

In tale contesto è di primaria importanza, innanzitutto, chiarire quali siano i criteri da utilizzare per la corretta identificazione dello Stato o territorio nel quale le disponibilità estere sono detenute.

In via generale la questione si risolve identificando il paese nel quale le suddette sono ubicate in caso di detenzione *diretta*, mentre nel caso in cui tra il contribuente e le attività venga frapposto un veicolo societario (finalizzato ad occultarle) rileva lo Stato in cui quest'ultimo ha la sede¹²⁹.

È stato precisato, in via ulteriore che, nel caso di trasferimento in diversi paesi *black list* nell'arco dei periodi d'imposta tra il 2004 ed il 2013, per disapplicare il raddoppio dei termini, tutti gli Stati o territori interessati debbono aver sottoscritto gli accordi sullo scambio di informazioni di cui sopra¹³⁰. Discorso analogo per ciò che riguarda il c.d. *waiver*, il quale deve sempre essere presentato se si vuole evitare il raddoppio dei termini e mantenere l'ambito temporale della procedura all'interno dei periodi d'imposta ordinari¹³¹.

¹²⁹ Tomassini A., 2015, *Gli aspetti applicativi della "voluntary disclosure" internazionale*, Corriere Tributario, n. 17, p. 1286 ss. L'autore precisa che "la regola è che in presenza di Paesi *black list* al vertice della catena di possesso degli asset, questi si considerino detenuti in tale Paese *black list*, a meno che gli asset stessi non fossero già detenuti in un Paese non collaborativo. Esemplificando, la società (ma anche l'immobile o l'opera d'arte) in Francia, o anche in Italia, detenuta attraverso una società panamense si considera detenuta a Panama e varranno le regole sul raddoppio dei termini di accertamento. Il deposito in Svizzera intestato a una società panamense per evitare l'euroritenuta si considererà invece comunque in Svizzera, con i benefici connessi".

¹³⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 10/E 2015, p. 43. Secondo la quale se il contribuente ha costituito attività Panama (paese non firmatario di accordo) nell'anno 2004 e le ha poi trasferite in Svizzera (paese firmatario di accordo) nel 2008, le violazioni per le annualità dal 2004 al 2007 devono essere oggetto della procedura.

¹³¹ Tomassini A., 2015, *Questioni risolte e questioni aperte nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 32-33, p. 2459 ss. L'autore porta l'esempio di somme "in precedenza detenute in Svizzera (Paese che ha sottoscritto un accordo con l'Italia) e poi trasferite nel 2011 a Panama (Paese che resta *black list*, in quanto non firmatario di accordi). Ebbene in questo caso, il *waiver*

In questa sede si segnala, con riferimento alla possibilità di raddoppio (retroattivo) dei termini per l'accertamento, la risoluzione di un possibile aspetto problematico il quale, almeno nei primi mesi di attivazione della procedura, ha alimentato dubbi e frenato l'adesione.

Il riferimento è al c.d. Decreto sulla "certezza del diritto"¹³² il quale è intervenuto a modificare le disposizioni contenute negli artt. 43, co.3, del D.P.R. 600/1973 e 57, co. 3, del D.P.R. 633/1972, imponendo che il raddoppio dei termini, in presenza di violazioni comportanti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale, per uno dei reati previsti dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, operi solamente nel caso in cui la suddetta denuncia sia presentata entro la scadenza degli ordinari termini per l'accertamento (ciò significando che il raddoppio ha rilevanza solamente *pro futuro*)¹³³.

La *ratio* della disciplina precedente alle suddette modifiche riguardava la volontà di garantire all'Amministrazione Finanziaria un periodo di tempo più lungo rispetto a quello ordinario, in presenza di fattispecie complesse emergenti dalle indagini dell'autorità giudiziaria¹³⁴; la volontà era quella di evitare il rischio di decadenza del poter accertativo in tutte quelle situazioni in cui l'attività amministrativa avrebbe potuto trarre dei vantaggi dalle informazioni pervenute dai paralleli procedimenti in ambito penale (anche in considerazione dei più penetranti poteri di indagine garantiti in questa sede)¹³⁵.

L'impulso iniziale si sarebbe dovuto avere, quindi, dallo svolgimento di

dovrà arrivare dall'intermediario finanziario panamense ma il raddoppio dei termini in ogni caso non opererà in quanto negli anni "raddoppiabili" (2004-2009) le attività erano in Svizzera".

¹³² Art. 2, del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

¹³³ Tomassini A., 2015, *Questioni risolte e questioni aperte nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 32-33, p. 2459 ss. Venendo così ad essere superata, secondo l'autore, la "discutibile interpretazione degli artt. 43 D.P.R. n. 600/1973 (ai fini delle imposte dirette) e 57 D.P.R. n. 633/1972 (ai fini IVA) avallata dalla Corte Costituzionale [Corte cost. n. 247 del 2011] per la quale in caso di denuncia per un reato tributario su di un anno decaduto ai fini fiscali era possibile riaprire retroattivamente tale annualità, raddoppiando il termine "all'indietro".

¹³⁴ In questi termini si esprimeva la relazione di accompagnamento al disegno di legge n. S.741 della XV legislatura, cui ha fatto seguito l'emanazione del Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223 introduttivo della disciplina recentemente modificata.

¹³⁵ Leo. M., 2015, *Raddoppio dei termini e voluntary disclosure: tutto risolto?*, Il Fisco, n. 21, p. 2017 ss.

un'indagine penale con l'emersione di elementi aventi rilevanza fiscale da riversare nella successiva istruttoria tributaria; senonché la formulazione normativa, in realtà, non ha fatto cenno alla necessità del previo svolgimento di un'indagine penale rendendo sufficiente la sola denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. e prestando così il fianco a possibili forme di abuso¹³⁶.

Secondo la prassi amministrativa la normativa sarebbe stata pacificamente applicabile¹³⁷ nell'ambito della *voluntary disclosure*, stante la possibile rilevanza penale delle condotte svelate al fisco nell'ambito della procedura; tale circostanza è stata criticata evidenziando che, nell'ambito della *disclosure*, non si è in presenza né di processi penali né di indagini giudiziarie atte ad essere trasposte nel procedimento accertativo e, pertanto, un'applicazione generalizzata della normativa (così come prospettata dall'Agenzia delle Entrate) sarebbe stata quantomeno incoerente con la *ratio* sottesa all'introduzione del raddoppio dei termini¹³⁸. La problematica, la quale avrebbe comportato una certa dose di incertezza rispetto alle valutazioni poste in capo ai contribuenti, come detto, è stata risolta *in itinere*.

- Accesso alla procedura e perfezionamento

Come si è avuto modo di anticipare all'inizio nella sezione introduttiva del presente capitolo i contribuenti che intendono aderire alla procedura di *collaborazione volontaria internazionale* (ma il medesimo discorso è valido anche per la procedura *nazionale*) debbono presentare all'Agenzia delle Entrate l'apposito modello di *richiesta di accesso* alla quale deve necessariamente aggiungersi anche una *relazione di accompagnamento*.

All'interno di quest'ultima vi è il dettaglio analitico di tutti gli elementi indicati sinteticamente nella *richiesta* e tutte le informazioni utili a renderli comprensibili.

¹³⁶ Renda A., 2015, *L'attuazione della legge delega nella disciplina del raddoppio dei termini di accertamento*, Corriere Tributario, n. 34, p. 2574 ss. Secondo l'autore "la precedente formulazione della norma dava luogo a dubbi sull'uso strumentale della denuncia fatta a termini scaduti solo per legittimare un'altrimenti tardiva azione di accertamento; la norma delegata ha, quindi, lo scopo di scongiurare questo tipo di uso strumentale del termine lungo".

¹³⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 10/E 2015, p. 46.

¹³⁸ Leo. M., 2015, *Raddoppio dei termini e voluntary disclosure: tutto risolto?*, Il Fisco, n. 21, p. 2017 ss.

La *relazione* quindi è lo strumento attraverso il quale il contribuente comunica all'Amministrazione Finanziaria la propria posizione fiscale nella sua interezza, stante la circostanza che, come detto, vi è l'obbligo di porre rimedio tanto a violazioni aventi ad oggetto disponibilità e redditi di fonte estera quanto a violazioni nazionali *non connesse*; il tutto, si ribadisce in un'ottica di comunicazione spontanea e veritiera, tesa al mantenimento della *compliance* tributaria anche per il futuro¹³⁹.

Ai fini della corretta determinazione delle sanzioni e delle imposte emergenti dalla procedura, la *relazione*, pertanto, deve indicare con precisione la tipologia, la composizione, il luogo di detenzione (paesi *black list*, *black list* con accordo, non *black list*) e le modalità di custodia delle disponibilità detenute all'estero, gli incrementi e decrementi del loro valore patrimoniale, nonché ricostruire la formazione delle provviste trasferite o formate all'estero (qualora ciò sia avvenuto in periodi d'imposta ancora accertabili)¹⁴⁰.

Sulla base delle delucidazioni fornite dal contribuente al momento dell'accesso, l'Agenzia delle Entrate avvia la fase istruttoria, la quale si conclude (dopo la riconciliazione dei valori indicati nella *richiesta* e nella *relazione*) con l'emissione *in primis* dell'invito a comparire¹⁴¹ e poi (nell'eventualità che il contribuente non concordi con la quantificazione operata dall'Agenzia nell'*invito* e non proceda al pagamento entro 15 giorni dalla data fissata per la comparizione) con la definizione dell'accertamento per adesione in conseguenza dell'avvenuto contraddittorio tra le parti (per le violazioni *redditali*) e dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni¹⁴² (per le violazioni da *monitoraggio fiscale*).

Il perfezionamento della procedura, con il conseguimento degli effetti premiali previsti, si ha al momento dell'integrale pagamento del *quantum*.

Nel caso in cui il contribuente non proceda a versare quanto dovuto, la procedura

¹³⁹ Cui si accompagna, si ricorda, l'introduzione del reato di esibizione e comunicazione di atti non rispondenti al vero nell'ambito della procedura, previsto dall'art. 5-septies, D.L. n.1677/1990.

¹⁴⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 10/E 2015, p. 37.

¹⁴¹ Ai sensi dell'art. 5, del Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

¹⁴² Ai sensi dell'art. 16, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

viene invalidata e l'Amministrazione Finanziaria procederà, di conseguenza, all'invio di un nuovo avviso di accertamento con determinazione piena delle sanzioni.

Nella presente sezione si procede a dare evidenza dei principali elementi di interesse riferiti allo schema procedurale testé, sinteticamente, riportato.

Innanzitutto si pone il tema della *valorizzazione* delle attività finanziarie e degli investimenti esteri da indicare nella *richiesta di accesso* e giustificare nella *relazione*; a tale riguardo è necessario fare riferimento alle istruzioni per la compilazione del Modello UNICO (quadro RW) per ogni periodo d'imposta interessato dalla procedura¹⁴³, circostanza che, preferibilmente, si sarebbe potuta evitare definendo dei criteri unici validi per tutti gli anni presi in considerazione¹⁴⁴. Sul tema si segnalano, anche, talune problematiche relative alla capacità del quadro RW di fornire un'adeguata indicazione della reale consistenza del patrimonio del contribuente in riferimento alla determinazione del valore degli immobili detenuti all'estero; questi ultimi, infatti, vengono indicati in dichiarazione non sulla base del loro valore corrente, come avviene per le attività finanziarie, ma, invece, prendendo in considerazione valori assimilabili al costo storico (il quale non sembra idoneo a rappresentare la reale ricchezza detenuta, a meno di operazioni verificatesi in tempi recenti)¹⁴⁵. Trasferendo tali considerazioni

¹⁴³ Assonime, Circolare n. 16 del 19 maggio 2015, p. 40. A tale riguardo l'Associazione ricorda che, stanti le modifiche apportate alla disciplina dalla Legge n. 97 del 2013, a partire dal periodo d'imposta 2013, i criteri di valorizzazione delle attività finanziarie debbono fare riferimento alle regole stabilite ai fini IVAFE (imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero), per gli immobili debbono essere utilizzati i criteri stabiliti ai fini IVIE (imposta sul valore degli immobili all'estero) mentre per le restanti attività patrimoniali, diverse dagli immobili, il riferimento è il costo di acquisto o il valore di mercato all'inizio e al termine di ciascun periodo imposta.

¹⁴⁴ Parisotto R., 2015, *L'assonime esamina i problemi che frenano l'adesione alla "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 29, p. 2254 ss.

¹⁴⁵ Crosti A., 2016, *Gli attivi all'estero, la loro regolarizzazione ed il quadro RW: realtà fattuale e virtuale*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 4, p. 30 ss. L'autore fornisce alcuni esempi di *ingegneria fiscale* i quali hanno l'effetto di ridurre o spalmare il valore imponibile con la conseguenza di rendere le informazioni indicate nel quadro RW meno attendibili; tra queste vengono citate la separazione tra il diritto all'usufrutto e il diritto alla nuda proprietà, l'intestazione dell'immobile ad una società semplice di diritto italiano e l'intestazione ad una société civile immobilière di Diritto Francese.

all'interno della procedura di *collaborazione volontaria* si pone il rischio, per il contribuente, di vedersi comminate delle sanzioni (calcolate sul valore delle consistenze immobiliari) se non errate, quantomeno, poco coerenti.

Le informazioni da comunicare all'Amministrazione Finanziaria per il tramite della relazione di accompagnamento debbono essere corredate da una serie di documenti che il contribuente presenta obbligatoriamente a giustificazione di ciò che egli ritiene essere una corretta comunicazione della propria posizione fiscale.

Si pone di conseguenza la questione riguardante la possibilità che la procedura non si perfezioni in mancanza di tale documentazione; in altri termini, bisogna distinguere le situazioni in cui la carenza è imputabile a difficoltà di reperimento oggettive o ad un comportamento volutamente scorretto da parte del contribuente (che può inficiare i principi di completezza e veridicità ai quali è informata la procedura).

Innanzitutto, non sembrano porsi problemi in riferimento ad omissioni commesse in buona fede dal contribuente e alle quali costui può porre rimedio integrandole successivamente alla richiesta di spiegazioni da parte dell'Agenzia¹⁴⁶.

La questione che si pone, in realtà, ha riguardo alla possibilità, per il contribuente, di poter utilizzare o meno degli strumenti di giustificazione alternativi alla documentazione integrativa (che egli dichiara di non aver modo di produrre).

Sul tema si ritiene che, laddove la mancata produzione dei documenti derivi da cause di obiettiva difficoltà, si debba garantire la possibilità di porre rimedio a tale carenze anche tramite la produzione di altri atti, fatti o documenti che garantiscono una definizione chiara e concordante della posizione fiscale del contribuente; ciò in considerazione di molteplici fattori quali lo spirito collaborativo sulla base del quale si fonda la procedura e la circostanza che la presentazione della *relazione di accompagnamento* è preceduta da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio¹⁴⁷, la quale si fa carico dell'attestazione

¹⁴⁶ Ascoli G., Pellicchia M., 2015, *Voluntary disclosure: cause di inammissibilità e patologie della procedura*, Il Fisco, n. 16, p. 1514 ss.

¹⁴⁷ Ai sensi del D.P.R. 445/2000, così come previsto dall'art. 5-septies, co. 2, del D.L. 167/1990.

della veridicità e completezza della documentazione fornita (e perciò anche di quella fornita *in alternativa* a quella richiesta espressamente dall'Amministrazione Finanziaria)¹⁴⁸. A tale riguardo si precisa che la dichiarazione sostitutiva non può essere messa in discussione preventivamente da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ma deve essere assunta come veritiera sino alla constatata incoerenza di ciò che è stato dichiarato in seguito all'attività di controllo¹⁴⁹.

Una volta terminata la fase di presentazione della *l'istanza di accesso* e di tutte le informazioni esplicative necessarie da parte del contribuente, l'Amministrazione Finanziaria procede con l'avvio della fase istruttoria. In tale contesto è importante capire se vi sia l'obbligo da parte dell'Agenzia di instaurare una fase di contraddittorio (endoprocedimentale) con il contribuente, stante il fatto che la successiva conclusione della procedura comporta un abbattimento variabile delle sanzioni in ragione dell'avvenuta acquiescenza all'invito a comparire oppure della definizione dell'accertamento per adesione.

Ci si chiede, in altri termini, se non sia possibile agire in via preventiva e definire le controversie prima dell'emissione dei provvedimenti accertativi di modo da garantire il reciproco consenso delle parti rispetto al *quantum* ed evitare che la

¹⁴⁸ Belotti R., 2015, *Voluntary disclosure tra principi di completezza e veridicità e difficoltà di fornire prove documentali*, Il Fisco, n. 46, p. 4428 ss. L'autore, a sostegno della tesi che prevede la possibilità di fornire le c.d. *prove indirette*, porta l'esempio di un soggetto, socio al 50% di Alfa srl, che nell'anno 2011 (annualità ancora accertabile) effettua un versamento in contanti per € 20.000 in un conto svizzero che non è in grado di documentare (mancando l'attestazione della movimentazione); nel contempo nell'anno 2010 Alfa ha ricevuto un accertamento per redditi evasi nell'anno 2008 per € 50.000. Il soggetto dichiara nella *relazione di accompagnamento* che le somme versate nel 2011 derivano dalla condotta di Alfa risalente al 2008 (annualità non più accertabile) e che le stesse erano state detenute privatamente nella sua cassaforte sino al versamento. Si ritiene possibile allegare copia dell'accertamento notificato ad Alfa come giustificativo della provvista, sostenendo che la fonte di finanziamento dell'investimento estero di € 20.000 è collegabile al 50% (partecipazione agli utili) al reddito 2008 non dichiarato da Alfa ma accertato dall'Agenzia, stante la circostanza che il quadro probatorio fornito risulta essere comunque preciso e concordante.

¹⁴⁹ Belotti R., 2015, *Voluntary disclosure tra principi di completezza e veridicità e difficoltà di fornire prove documentali*, Il Fisco, n. 46, p. 4428 ss. L'autore sottolinea che nel vigente regime delle autocertificazioni "*l'Amministrazione che, acquisita una dichiarazione sostitutiva da parte del cittadino, deve curarsi di provare se e in quale misura questa sia eventualmente falsa. Si ha, pertanto, implicitamente una presunzione juris tantum di veridicità della dichiarazione resa dal cittadino*".

procedura sollevi problematiche da risolvere, eventualmente, in contenzioso.

Come illustrato all'inizio del presente capitolo la normativa sulla *collaborazione volontaria* non si è preoccupata di definire i passaggi intermedi tra l'iniziale momento di accesso alla procedura e la fase finale di perfezionamento; non vi è, dunque, un esplicito obbligo di effettuare il contraddittorio tra le parti se non nella circostanza, eventuale, del confronto in sede di accertamento con adesione (che, tuttavia, comporta un abbattimento sanzionatorio inferiore rispetto a quello garantito al contribuente nel caso in cui egli aderisca in toto alle determinazioni contenute nel, prodromico, invito a comparire).

Il contraddittorio endoprocedimentale, pur in mancanza di espressi riferimenti normativi, sembra potersi ritenere applicabile anche alla fase istruttoria della *disclosure* in applicazione dei principi enunciati tanto dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea¹⁵⁰ che dalla Corte di Cassazione, la quale si è espressa nei termini di considerare il contraddittorio anticipato come “*principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario, che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'Amministrazione del contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo*”¹⁵¹. Tuttavia, sul tema, si rende necessario precisare l'orientamento oscillante della medesima Corte la quale, più di recente, si è espressa osservando che l'ordinamento tributario italiano “*non pone in capo all'Amministrazione finanziaria che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione un generalizzato obbligo di contraddittorio (endoprocedimentale) comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto*”¹⁵², mentre, nel campo delle imposte armonizzate tale obbligo sarebbe sussistente.

La conseguenza nell'aderire a tale orientamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria nell'ambito della *disclosure* sarebbe, quindi, quella di procedere al

¹⁵⁰ Corte di Giustizia della Comunità Europea, sentenza cause riunite C-129/13 e C-130/13, del 3 luglio 2014.

¹⁵¹ Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza n. 19668, del 18 settembre 2014.

¹⁵² Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza n. 24823, del 9 dicembre 2015.

contraddittorio preventivo solamente in riferimento alle imposte armonizzate per poi *obbligare* il contribuente a definire le restanti questioni in sede di accertamento con adesione; si precisa, tuttavia, che sul tema è intervenuta anche la Corte Costituzionale¹⁵³, la quale ha riconosciuto al contraddittorio anticipato lo status di principio di diritto la cui violazione determina le conseguenze dell'atto viziato¹⁵⁴.

Essendo la procedura inserita negli ordinari meccanismi dell'attività accertativa il perfezionarsi della stessa, al pagamento del *quantum* indicato nell'atto impositivo emanato dall'Agenzia, comporta la rettifica delle dichiarazioni presentate dal contribuente (o la presentazione delle dichiarazioni omesse) per i periodi d'imposta ancora accertabili.

Sulla base di tale circostanza si evidenziano, tuttavia, alcune problematiche relative al mancato riconoscimento, in sede di rettifica, di ciò che il contribuente ha pagato all'estero; ci si riferisce, in particolare, alla sorte dei *crediti per imposte estere* ed al rimborso della c.d. *euroritenuta*.

In relazione al riconoscimento del *credito per i redditi prodotti all'estero* che già hanno scontato in quella sede l'ordinaria imposizione, l'Agenzia si è orientata in senso sfavorevole al contribuente in ragione dell'operatività dell'art. 165, co. 8, del TUIR, il quale prevede che la detrazione non viene concessa nel caso di mancata indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione o di omessa presentazione della dichiarazione (circostanze queste certamente verificabili nell'ambito della *disclosure*).

L'interpretazione rigida di tale disposizione è stata criticata laddove andrebbe a contrastare con i principi, sovraordinati, emergenti dalla stipula di Convenzioni contro le doppie imposizioni¹⁵⁵; è stato sottolineato che queste ultime non prevedono alcun obbligo di tipo formale per la fruizione del credito (oltre alla

¹⁵³ Corte Costituzionale, sentenza n. 132, del 7 luglio 2015.

¹⁵⁴ Renda A., 2016, *La possibile interazione tra collaborazione volontaria e contraddittorio preventivo*, Corriere Tributario, n. 5, p. 361 ss.

¹⁵⁵ Tomassini A., 2015, *La proroga della "disclosure" e le sue prospettive*, Corriere Tributario, n. 40, p. 4023 ss.

definitività dell'imposta assolta all'estero e ad un limite di tipo quantitativo) e che, di conseguenza la lettura congiunta delle norme convenzionali e dell'art 169 del TUIR, il quale prevede che il caso di contrasto tra la disciplina domestica e quella internazionale si dovrebbe applicare quella più favorevole al contribuente, consentirebbe di affermare che il credito d'imposta non possa essere disconosciuto in caso di mancato *passaggio* in dichiarazione nell'ambito della *disclosure*¹⁵⁶.

Il tema è stato tanto più dibattuto in quanto si è effettivamente registrata un'apertura da parte dell'Agenzia delle Entrate la quale, in riferimento alle modifiche alla disciplina del *ravvedimento operoso*, ha concesso la possibilità di integrare le dichiarazioni presentate nei periodi d'imposta precedenti con l'indicazione del reddito estero originariamente omesso, sanando la violazione e consentendo la fruizione del *credito*¹⁵⁷. La circostanza, stanti le similitudini (e, come si dirà in seguito l'interscambiabilità) tra le due discipline, è stata ritenuta da più parti come sintomatica di una eventuale estensione analogica di tale orientamento anche alla *collaborazione volontaria*; auspicio evidentemente disatteso da parte dell'Agenzia¹⁵⁸.

In maniera analoga non è stato concesso, in sede di *disclosure*, lo scomputo della c.d. *euroritenuta*; ci si riferisce alla ritenuta alla fonte, prevista dalla Direttiva in materia di tassazione del risparmio¹⁵⁹ o dagli accordi stipulati dall'Unione Europea con Stati terzi¹⁶⁰, applicata dalle banche sul riporto degli interessi pagati o

¹⁵⁶ Quartana C., 2016, "*Foreign tax credit*": *tempestività e omessa dichiarazione*, *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 1, p. 12 ss. A riguardo l'autore cita anche la sentenza della Comm. trib. prov. di Milano, n. 2944, del 27 marzo 2015, la quale ritiene che il co. 8 dell'art. 165 TUIR, sarebbe "*norma incostituzionale in quanto si pone in aperto contrasto con i principi sanciti dalla Corte costituzionale, di uguaglianza (art. 3) e di capacità contributiva (art. 53)*".

¹⁵⁷ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 9/E, del 5 marzo 2015, p. 32.

¹⁵⁸ Si vedano a riguardo Cardillo M., 2015, *Voluntary disclosure: aspetti critici*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6., p. 10906 ss., Piazza M., 2015, *La procedura di voluntary disclosure secondo Assonime*, *Il Fisco*, n. 25, p. 2407 ss., Tomassini A., 2015, *Gli aspetti applicativi della "voluntary disclosure" internazionale*, *Corriere Tributario*, n. 17, p. 1286 ss., Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 78., così come il Gruppo di studio voluntary disclosure dell'ODCEC di Milano, *Documento di studio n. 1/2015*, p. 23.

¹⁵⁹ Consiglio dell'Unione Europea, Direttiva 2003/48/CE, del 3 giugno 2003. La direttiva è stata abrogata ad opera della Direttiva 2015/2060/UE, del 10 novembre 2015, la quale, tuttavia ha fatto salvi gli obblighi riferiti alla ritenuta in parola per l'anno 2016 e per i precedenti.

¹⁶⁰ Ci si riferisce, tra gli altri, agli accordi UE/Svizzera, del 26 ottobre 2004, UE/Principato di

accreditati da uno stato UE e dagli stati che applicano misure equivalenti ai beneficiari effettivi; vi è l'obbligo di applicare automaticamente la ritenuta sino al momento in cui l'investitore non autorizzi l'intermediario pagatore a trasmettere le informazioni riguardanti l'ammontare degli interessi all'ente nazionale preposto al controllo del sistema fiscale¹⁶¹.

La Direttiva, anche in questo caso, ha previsto il riconoscimento di un credito d'imposta nel caso in cui il reddito assoggettato a ritenuta subisca la tassazione nel paese di residenza del percettore (o il rimborso dell'eccedenza nel caso in cui l'importo dell'*euroritenuta* subita sia maggiore dell'imposta nazionale).

Si ritiene che l'orientamento negativo dell'Agenzia delle Entrate, avente le medesime motivazioni illustrate in precedenza in tema di *credito per imposte estere*, possa essere superato da una corretta lettura della Direttiva "*risparmio*"; lo scopo dell'introduzione della ritenuta in parola è stato, al tempo, quello di consentire che i redditi percepiti in forma di interessi fossero soggetti ad imposizione nello Stato di residenza grazie alla predisposizione di un meccanismo di scambio di informazioni automatico ma garantendo, nel contempo, l'eliminazione della doppia imposizione giuridica attraverso idonei meccanismi di credito o rimborso¹⁶². A tale riguardo è necessario precisare come, nel recepire la Direttiva, il legislatore abbia riconosciuto al beneficiario un credito d'imposta soggetto alle disposizioni di cui all'art. 165 del TUIR, oppure l'integrale rimborso, nel caso in cui quest'ultimo non si renda applicabile¹⁶³.

Sulla base di tali considerazioni e verificata la circostanza che, nell'ambito della *disclosure*, non è stato riconosciuto il suddetto credito, si ritiene presumibilmente possibile, tuttavia, procedere con la richiesta di rimborso successiva al perfezionamento della procedura¹⁶⁴.

Monaco ed UE/Liechtenstein, del 7 dicembre 2004.

¹⁶¹ Quartana C., 2016, "*Foreign tax credit*": tempestività e omessa dichiarazione, *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 1, p. 12 ss.

¹⁶² Rolle G., Florio A., 2016, *La liquidazione delle imposte da "voluntary disclosure" e il rimborso dell'euroritenuta*, *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 5, p. 18 ss.

¹⁶³ Art. 10, del Decreto Legislativo 18 aprile 2005, n. 84.

¹⁶⁴ Rolle G., Florio A., 2016, *La liquidazione delle imposte da "voluntary disclosure" e il rimborso dell'euroritenuta*, *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 5, p. 18 ss.

In parallelo a tali problematiche vi è anche quella relativa al riporto delle *minusvalenze* per i redditi di capitale e diversi non compensate; ci si riferisce alla circostanza che, nell'ambito della *disclosure*, è stata consentita la compensazione delle plusvalenze imponibili solamente a fronte delle minusvalenze, appartenenti alla medesima categoria, realizzate nello stesso anno senza il riporto in avanti di queste ultime per i successivi quattro periodi (sempre per la ragione che ciò viene consentito solamente nel caso in cui la *minusvalenza* relativa ad una determinata annualità deve aver trovato indicazione nella dichiarazione a norma dell'art. 68 TUIR).

È stato fatto notare come la *ratio* sottostante a tale regola non sia quella di prevedere una condizione di tipo sostanziale, la cui inosservanza comporta la decadenza del diritto, ma, solamente, quella di prevedere una distinta indicazione nella dichiarazione delle plusvalenze e minusvalenze relative alla categoria dei redditi di capitale e diversi rispetto alle altre; per tali ragioni e per il fatto che, essenzialmente, la procedura comporta una l'integrazione delle dichiarazioni originariamente presentate, non dovrebbe essere negato il riporto in avanti delle *minusvalenze* nell'ambito della stessa¹⁶⁵.

Il perfezionarsi della procedura, secondo quanto indicato dall'Agenzia, non preclude l'ulteriore esercizio dell'attività accertatrice in riferimento ai periodi d'imposta presi in considerazione nell'ambito della medesima; ciò nell'eventualità che vengano rilevati ulteriori maggiori imponibili non indicati in *disclosure*, stante il fatto che la procedura ha natura di *accertamento parziale*¹⁶⁶.

L'impostazione pare giustificata, agli occhi dell'Agenzia, dalla volontà di consentire al contribuente di non preoccuparsi di definire con assoluta precisione ogni aspetto della propria posizione fiscale e quindi di tutelarla sul versante della validità della procedura (evitando il rischio che quest'ultima venga travolta da

¹⁶⁵ Baudino R., Covino C., 2015, *Voluntary disclosure: minusvalenze e perdite finanziarie nel calcolo analitico*, Il Fisco, n. 29, p. 2825 ss. In senso conforme, Tomassini A., 2015, *Questioni risolte e questioni aperte nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 32-33, p. 2459 ss.

¹⁶⁶ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 10/E, del 13 marzo 2015, p. 58.

situazioni di evasione “interpretativa” intaccanti la buona fede del soggetto)¹⁶⁷.

Per converso la fattispecie sembra prestarsi a qualche critica in ragione del fatto che l’Amministrazione Finanziaria avrebbe la possibilità di “rientrare” sempre e comunque sulla posizione del contribuente (laddove, nel caso in cui si propendesse per la considerazione della disclosure quale *accertamento ordinario*, l’Amministrazione andrebbe incontro a limitazioni oggettive e quantitative per svolgere un’ulteriore fase accertativa¹⁶⁸), oltre al fatto che la *parzialità* mal si coniuga con il più volte richiamato principio di completezza sul quale si basa la procedura¹⁶⁹.

Si evidenzia infine che il non perfezionamento della procedura in conseguenza del mancato versamento del *quantum* nei termini e nelle modalità previsti, comporta la notifica di un nuovo avviso di accertamento ed un nuovo atto di contestazione delle sanzioni (rideterminate in base alla gravità della condotta) entro il 31 dicembre dell’anno successivo a quello di notifica dei provvedimenti di chiusura della *disclosure*, anche nel caso in cui, nel frattempo siano venuti a scadenza i termini previsti dalla disciplina ordinaria per l’accertamento e la contestazione delle sanzioni; in tale situazione vengono meno anche i vantaggi in termini di copertura penale garantiti dalla procedura (elemento che consiglia prudenza nella scelta di non procedere al pagamento di quanto concordato, in vista della probabile fase contenziosa che seguirà)¹⁷⁰.

- Cause ostative

Le circostanze che impediscono l’accesso alla procedura di *collaborazione volontaria* sono individuate nella formale conoscenza da parte del soggetto potenziale aderente:

¹⁶⁷ Assonime, Assonime, Circolare n. 16 del 19 maggio 2015, p. 80.

¹⁶⁸ Art. 2, co. 4, lett a), del D.Lgs. n. 218/1997.

¹⁶⁹ Piazza M., 2015, *La procedura di voluntary disclosure secondo Assonime*, Il Fisco, n. 25, p. 2407 ss. Il quale cita, Deotto D., *Spazio a nuovi controlli anche dopo la disclosure*, in Il Sole 24 ore, del 28 maggio 2015. In conformità con tale posizione, Tomassini A., 2015, *La Voluntary Disclosure internazionale nel sistema tributario italiano*, Corriere Tributario, n. 16, p. 1195 ss.

¹⁷⁰ Piazza M., 2016, *Voluntary disclosure dopo il 30 dicembre 2015: gestione della “fase 2”*, Il Fisco, n. 9, p. 807 ss.

- Dell'inizio di accessi, ispezioni e verifiche;
- Dell'inizio di qualunque altra attività amministrativa di accertamento (inviti, richieste e questionari);
- Della condizione di imputato in procedimenti penali per la violazione di norme tributarie.

Il tutto, si precisa, in relazione all'ambito *oggettivo* della procedura (attività di natura finanziaria ed investimenti detenuti all'estero, redditi esteri *connessi*, redditi nazionali *non connessi*)¹⁷¹.

La *ratio* sottesa alla definizione di tali cause di preclusione è, evidentemente, quella di garantire la genuinità dell'accesso per coloro che spontaneamente decidono di aderire alla procedura¹⁷².

In tema è necessario specificare, innanzitutto, che le suddette cause di inammissibilità debbono essere verificate in ogni singolo periodo d'imposta e in relazione ad ogni singolo tributo; con ciò intendendosi che la verifica subita dal soggetto su una singola annualità non preclude l'accesso alla procedura per gli altri anni e che, del pari, la verifica subita, ad esempio, in materia di imposta sul valore aggiunto non preclude l'accesso per la regolarizzazione delle violazioni dell'imposta sul reddito¹⁷³.

Analogamente tali considerazioni sono valide anche rispetto alle singole procedure *internazionale* e *nazionale*; è questo il caso del soggetto che voglia attivare la procedura per la regolarizzazione delle disponibilità all'estero ma nel contempo abbia in essere un procedimento che coinvolge l'ambito *derivato nazionale* (i redditi *non connessi*) ed al quale, di conseguenza, viene consentita l'adesione alla procedura solamente per l'ambito *proprio*¹⁷⁴.

¹⁷¹ Art. 5-quater, co. 2, D.L. n. 167/1990.

¹⁷² Leo M., 2015, *Sulle cause di inammissibilità per i soggetti solidalmente obbligati sarebbe opportuno un chiarimento*, Il Fisco, n. 19, p. 1807 ss.

¹⁷³ Tomassini A., 2015, *Le cause ostative nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 18, p. 1355 ss.

¹⁷⁴ Ferranti G., 2015, *La collaborazione volontaria "nazionale" e i rapporti con quella internazionale*, Il Fisco, n. 13, p. 1217 ss.

In secondo luogo, la formale conoscenza delle fattispecie preclusive viene in considerazione anche con riferimento ai *soggetti solidalmente obbligati in via tributaria* ed ai *concorrenti nel reato*; tra i primi, che in relazione ai maggiori imponibili accertati o alle dichiarazioni omesse assumono la qualifica di coobbligati solidali d'imposta¹⁷⁵, è possibile annoverare, tra gli altri, le società di persone e i relativi soci, le società di capitali e relativi soci in regime di consolidato e trasparenza, i soci di Snc, i soci accomandatari di Sas e Sapa, i coniugi che presentano la dichiarazione congiunta, i liquidatori, i cessionari d'azienda e gli eredi.

Si ritiene che la questione necessiti di essere analizzata seguendo un criterio di *ragionevolezza* da parte dell'Agenzia delle Entrate, in quanto è certamente possibile che il contribuente non abbia contezza del fatto che il coobbligato o il concorrente abbiano avuto formale conoscenza delle cause ostative di accesso alla *voluntary* e che quindi debba essere onere dell'Amministrazione provare la colpevole ignoranza della situazione (così come è necessario valutare la buona fede del contribuente nel caso in cui tale situazione emerga in un momento successivo alla presentazione dell'*istanza di accesso*)¹⁷⁶.

Ulteriore aspetto riguarda la possibilità di *rimuovere* la fattispecie ostativa aderendo ai rilievi fatti dall'Amministrazione Finanziaria nel procedimento che si ha in essere oppure correggendo gli errori o omissioni sfruttando la rinnovata disciplina del *ravvedimento operoso*¹⁷⁷ (al fine di ottenere la copertura dalla contestazione dei reati penali che solo il perfezionamento della *disclosure*

¹⁷⁵ Leo M., 2015, *Sulle cause di inammissibilità per i soggetti solidalmente obbligati sarebbe opportuno un chiarimento*, Il Fisco, n. 19, p. 1807 ss. L'autore osserva, tuttavia, che il riferimento alla coobbligazione d'imposta mal si concilia con le violazioni dichiarative del quadro RW (che è strumento atto al monitoraggio e dal quale non emergono consistenze reddituali) preferendosi, in questo caso un riferimento alla coobbligazione solidale al pagamento delle sanzioni per omessa o infedele dichiarazione.

¹⁷⁶ Tomassini A., 2015, *Le cause ostative nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 18, p. 1355 ss.

¹⁷⁷ Art. 1, co. 637, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 modificativo della disciplina dell'art. 13, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

garantisce)¹⁷⁸.

In relazione alla formale conoscenza dello status di imputato in procedimenti penali per la violazione di norme tributarie il riferimento è a tutti i reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 e non solamente a quelli coperti dall'adesione alla procedura. I reati diversi da quelli indicati nel summenzionato Decreto sono irrilevanti ai fini della preclusione anche se effettivamente connessi con ciò che si vuole regolarizzare (si pensi, ad esempio, ai reati di corruzione, contrabbando o truffa ai danni dello Stato).

In via ulteriore, si è detto, le cause ostative di natura penale debbono necessariamente riferirsi all'ambito *oggettivo* della procedura; con ciò intendendosi, ad esempio, che il soggetto, legale rappresentante ed azionista di una società che ha in essere un procedimento penale, è libero di accedere alla procedura *internazionale* per la regolarizzazione della propria posizione fiscale, non rilevando il contenzioso in capo alla società¹⁷⁹.

Si precisa, infine, che vi possono essere conseguenze particolarmente pesanti per il soggetto che occulta all'Amministrazione Finanziaria la formale conoscenza di una causa di preclusione in quanto è stabilito l'obbligo, per i funzionari, di procedere alla denuncia all'Autorità Giudiziaria (la quale è chiamata a valutare se la condotta del soggetto integri i presupposti per la contestazione del reato di utilizzo distorto della procedura¹⁸⁰). Nel caso in cui la causa preclusiva venga scoperta prima per perfezionamento della procedura quest'ultima non si realizza e le violazioni riferite ai periodi d'imposta e ai tributi (stante la separazione delle fattispecie delineata in precedenza) vengono adeguatamente sanzionate, mentre nel caso in cui ciò emerga in un momento successivo l'Agenzia si limita a

¹⁷⁸ Tomassini A., 2015, *La Voluntary Disclosure internazionale nel sistema tributario italiano*, Corriere Tributario, n. 16, p. 1195 ss.

¹⁷⁹ Tomassini A., 2015, *Le cause ostative nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 18, p. 1355 ss.

¹⁸⁰ Art. 5-septies, D.L. n. 167/1990.

comunicare l'accaduto all'Autorità Giudiziaria¹⁸¹.

- Effetti della procedura: riduzioni sanzionatorie e copertura penale

L'adesione alla procedura di *collaborazione volontaria* comporta una serie di vantaggi in termini di abbattimento dell'ammontare delle sanzioni applicabili tanto in violazione degli obblighi dichiarativi stabiliti dalla normativa sul *monitoraggio fiscale* che di quelle applicabili per le violazioni di natura reddituale mentre non vengono previste riduzioni dell'ammontare delle imposte, le quali a differenza del passato, debbono essere integralmente versate¹⁸².

Viene inoltre concessa la copertura dalla contestazione di alcuni dei reati penali-tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 e dei reati di riciclaggio e autoriciclaggio.

La mancata indicazione nel quadro RW del valore delle attività finanziarie e degli investimenti detenuti all'estero comporta, in via ordinaria, l'applicazione di una sanzione che va da un minimo del 3% ad un massimo del 15% dell'ammontare di ciò che non è stato dichiarato se le suddette disponibilità sono detenute in stati *white list* mentre, nel caso di detenzione in uno stato *black list* le percentuali passano da un minimo del 6% ad un massimo del 30% (fino al periodo d'imposta 2007 tali valori variavano dal 5% al 25% e permangono, in applicazione del *favor rei*, nel caso di raddoppio dei termini)¹⁸³.

Nell'ambito della *disclosure*, per incentivare l'adesione da parte dei contribuenti, è stata prevista una serie complessa di fattispecie al verificarsi delle quali è possibile ottenere un consistente abbattimento dell'ordinaria pretesa sanzionatoria. Il primo ordine di considerazioni riguarda gli Stati e territori con i quali l'Italia ha stipulato degli accordi sullo scambio di informazioni compatibili con l'art. 26 del

¹⁸¹ Ascoli G., Pellicchia M., 2015, *Voluntary disclosure: cause di inammissibilità e patologie della procedura*, Il Fisco, n. 16, p. 1514 ss.

¹⁸² Unica, limitata, eccezione a tale regola è rappresentata dalla possibilità, concessa dal co. 8 dell'art. 5-quinquies, D.L. n. 167/1990, di esercitare l'opzione per la determinazione forfetaria dei soli rendimenti delle attività finanziarie detenute all'estero, per le consistenze mediamente inferiori al valore di € 2 milioni al termine di ogni periodo d'imposta. Il calcolo operato dagli uffici avviene applicando la misura percentuale del 5% al valore complessivo delle consistenze alla fine dell'anno e determinando l'ammontare dell'imposta utilizzando un'aliquota del 27%.

¹⁸³ Art. 5, D.L. n. 167/1990.

Modello OCSE entro il 2 marzo 2015¹⁸⁴.

Tali paesi, pur rimanendo inseriti nelle *black list*, vengono equiparati, ai soli fini della procedura di *collaborazione volontaria*, agli stati *white list*; ciò comporta, per i contribuenti che detengono le disponibilità in tali luoghi, l'abbattimento delle sanzioni a partire dal minimo edittale del 3% (in luogo del 6%).

In buona sostanza, quindi, l'abbattimento delle sanzioni da *monitoraggio*, da calcolarsi a partire dai minimi edittali applicabili, opera col seguente schema:

- Per la sola circostanza di avere aderito alla *disclosure* viene prevista la riduzione dei minimi edittali di un quarto, pari al 2,25% (dal 3%) per i paesi *collaborativi* e al 4,5% (dal 6%) per i paesi *black list*;
- In caso di rimpatrio (fisico o giuridico) delle disponibilità detenute all'estero viene prevista la riduzione dei minimi edittali alla metà in ragione del luogo di provenienza, pari all'1,5% (dal 3%) se le attività rimpatriate provengono da paesi *collaborativi* e al 3% (dal 6%) se le attività rimpatriate provengono da paesi *black list*.

Tale riduzione viene garantita a condizione che, alternativamente: a) il trasferimento avvenga in Italia o in Stati dell'Unione Europea o in Norvegia e Islanda, b) le attività trasferite in Italia o nei predetti Stati erano o siano ivi detenute, c) l'autore delle violazioni rilasci all'intermediario finanziario estero, presso cui le attività sono detenute, l'autorizzazione a trasmettere alle autorità finanziarie le informazioni riguardanti tutte le attività oggetto di *collaborazione volontaria* (c.d. *waiver*);

- Per entrambe le situazioni indicate nei punti precedenti vi è la possibilità, in via ulteriore, di aderire all'atto di contestazione delle sanzioni (emanato dall'Agenzia delle Entrate al termine della fase istruttoria).

In applicazione dell'art. 16, co. 3, del D.Lgs. n. 472/1997, il soggetto può definire la controversia, entro i termini per la proposizione del ricorso, provvedendo al pagamento della sanzione pari ad un terzo del valore indicato nell'atto di contestazione; l'ammontare della sanzione effettiva

¹⁸⁴ Ci si riferisce, in particolare, a Svizzera, Principato di Monaco e Liechtenstein.

quindi si riduce allo 0,5% (dal 3%) per le attività rimpatriate detenute precedentemente in paesi *collaborativi* ed all'1% (dal 6%) per le attività rimpatriate detenute precedentemente in paesi *black list*¹⁸⁵¹⁸⁶.

La riduzione delle sanzioni da ultimo individuata si riferisce al minimo applicabile in ragione di un'unica violazione perpetrata in un unico periodo d'imposta, tuttavia l'evidente circostanza che le violazioni coprono, in genere, una pluralità di fattispecie e di periodi d'imposta comporta l'applicazione, anche nella procedura di *collaborazione volontaria*, della disciplina del concorso di violazioni e continuazione¹⁸⁷.

La disciplina riferita al c.d. *cumulo giuridico* ha riguardo all'applicazione di una sanzione unica (identificata nella sanzione più grave maggiorata di una determinata percentuale) in luogo della sommatoria delle sanzioni riferite ad ogni violazione commessa dal contribuente (c.d. *cumulo materiale*), laddove la prima risulti essere più favorevole rispetto alla seconda.

Si specifica che, normalmente, la definizione di una sanzione unica ha riguardo alle diverse situazioni di *concorso formale* (quando con una sola azione o omissione il contribuente viola diverse disposizioni anche se relative a tributi diversi) o di *concorso materiale* (quando con più azioni o omissioni il contribuente commette diverse violazioni formali della stessa disposizione)¹⁸⁸.

Tuttavia, constatato che il riferimento alla disciplina testé indicata è operato in termini piuttosto generici da parte dell'Amministrazione Finanziaria¹⁸⁹, è stato ritenuto compatibile con questo ambito della *disclosure* solamente il co. 5, dell'art. 12, D.Lgs. n. 472/1997 disciplinante la *continuazione*, la quale implica che “*quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di*

¹⁸⁵ Nel caso in cui non si proceda al rimpatrio le sanzioni minime applicabili saranno rispettivamente dello 0,75% (dal 3%) e dell'1.5% (dal 6%).

¹⁸⁶ Cordeiro Guerra R., 2015, “*Voluntary disclosure*” e sanzioni amministrative, Corriere Tributario, n. 26, p. 2009 ss.

¹⁸⁷ Art. 12, del D.Lgs. n. 472/1997.

¹⁸⁸ Beghin M., 2013, *Diritto tributario*, Padova, Cedam, p. 401. In entrambe le situazioni viene applicata la sanzione prevista per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio a norma dell'art. 12, co. 1, del D.Lgs. n. 472/1997.

¹⁸⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 10/E, del 13 marzo 2015, p. 52. La quale si limita a dire che “*si applicano le disposizioni di cui all'art. 12 del citato decreto legislativo n.472 del 1997*”.

imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo”; e proprio questa pare essere l’unica situazione che si presta all’applicazione del *cumulo* in tema di violazioni da *monitoraggio fiscale*¹⁹⁰.

Anche per l’ammontare della sanzione calcolata per il tramite del *cumulo giuridico* trova applicazione l’abbattimento ad un terzo prevista dal citato art. 16, co. 3, del D.Lgs. n. 472/1997. Tuttavia, in ragione del fatto che già il suddetto *cumulo* risulta essere una forma rilevante di attenuazione della sanzione, viene imposto un limite al di sotto del quale la riduzione non può scendere che, nell’ambito della *collaborazione volontaria*, si identifica nel valore *maggiore*¹⁹¹ derivante dal confronto tra l’un terzo della sanzione definita tramite il *cumulo giuridico* e l’un terzo della somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi¹⁹²¹⁹³.

In relazione all’obbligo di *rimpatrio* delle attività per poter fruire delle maggiori riduzioni sanzionatorie illustrate in precedenza si precisa che ciò può avvenire tanto *fisicamente*, ovverosia con la chiusura dei rapporti detenuti all’estero ed il materiale trasferimento delle attività presso un intermediario nazionale o diverso istituto di credito localizzato in stati UE (oltre a Norvegia e Islanda), quanto *giuridicamente*, con l’affidamento in gestione e amministrazione agli intermediari

¹⁹⁰ Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 57. L’Associazione porta l’esempio, quindi, di un’attività rimpatriata e proveniente da un paese *collaborativo* che non è stata monitorata per due periodi d’imposta per la quale si avrà una sanzione pari, complessivamente al 2,25% (derivante dalla sanzione base dell’1,5% a cui si aggiunge un valore pari alla sua metà, 0,75%) in applicazione del *cumulo giuridico* mentre se si applicasse il *cumulo materiale* si avrebbe una sanzione pari, complessivamente al 3% (derivante dalla sommatoria della sanzione minima dell’1,5% per i due periodi d’imposta violati). Si noti, in particolare, che il valore espresso dal *cumulo giuridico* rimane fisso, non dipendendo dal numero dei periodi d’imposta, mentre quello del *cumulo materiale* aumenta in proporzione alle annualità considerate.

¹⁹¹ Molinaro G., 2015, *I risvolti sanzionatori tributari della collaborazione volontaria*, Corriere Tributario, n. 4, p. 251 ss.

¹⁹² Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 59. Riprendendo l’esempio della nota precedente, il valore pari all’un terzo della sanzione definita con il *cumulo giuridico* pari allo 0,75% ($2,25\% : 3$) deve essere messo a confronto con il prodotto tra l’un terzo della sanzione minima applicabile anno per anno in *disclosure* pari all’1,5% ed il numero di anni violati ($1,5\% : 3 = 0,5\% \times n^\circ$ di anni, 2 anni= 1%, 3 anni= 1,5%, 4 anni= 2%, 5 anni= 2,5%).

In questa circostanza il valore da prendere in considerazione per il contribuente sarà sempre quello derivante dalla seconda situazione in quanto il valore di 0,75% è ritenuto troppo *vantaggioso* (almeno sino al quinto periodo d’imposta nel quale è possibile applicare l’intera sanzione calcolata con il *cumulo*, pari al 2,25% in luogo di quella del 2,5% della seconda ipotesi).

¹⁹³ Art. 5-quinquies, co. 6, D.L., n. 167/1990.

esteri, i quali hanno l'obbligo di effettuare le ritenute o di applicare le imposte sostitutive sui flussi finanziari e gli imponibili derivanti dalle suddette attività, oppure con l'intestazione ad una fiduciaria italiana stipulando un mandato avente ad oggetto il deposito, la custodia e l'amministrazione per conto terzi delle attività (in questo caso le attività vengono *trasferite* solo nominalmente in Italia restando custodite, per la verità, in sub-deposito all'estero, e la fiduciaria opera professionalmente come sostituto d'imposta adempiendo a tutti gli obblighi tributari concernenti le attività detenute)¹⁹⁴.

Anche riguardo alla riduzione delle sanzioni di natura reddituale in sede di accertamento bisogna fare riferimento, innanzitutto, ad un criterio di localizzazione delle attività (formatesi con le provviste evase o che hanno generato a loro volta imponibili evasi).

In precedenza, in tema di raddoppio dei termini per l'accertamento, si è fatto cenno alla disciplina prevista dall'art. 12, del D.L. n. 78/2009 la quale dispone, in via ulteriore, che l'operare della presunzione comporta anche il raddoppio delle sanzioni applicabili per l'omessa o infedele dichiarazione delle imposte dirette¹⁹⁵ nel caso in cui le attività siano detenute in Stati o territori *black list*.

Anche in questo caso, tuttavia, la disciplina della *collaborazione volontaria*, ha previsto delle esimenti a tale raddoppio in ragione della stipula di accordi sullo scambio di informazioni compatibili con l'art. 26 del Modello OCSE, i quali consentono, ai soli fini della procedura, di considerare tali stati equiparati a quelli *white list*.

La riduzione delle sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, IRAP e IVA opera, quindi, come segue:

- Per la sola circostanza di avere aderito alla *disclosure* viene prevista l'applicazione di una sanzione fissata nel minimo edittale, della maggiore imposta, ridotto di un quarto.

¹⁹⁴ Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 65.

¹⁹⁵ Art. 1, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Ciò comporta una sanzione pari al 75% (in luogo del 100%) della maggiore imposta per la dichiarazione infedele di redditi prodotti nel territorio nazionale e trasferiti successivamente all'estero.

Se si è in presenza, invece, di redditi prodotti all'estero, in paesi *white list* o *firmatari* di accordo, la sanzione ordinariamente applicabile viene, in primo luogo, aumentata di un valore pari ad un terzo¹⁹⁶(al 133,3% in luogo del 100%) e poi, successivamente, ridotta dell'un quarto previsto dalla *disclosure*, pari al 99,9% della maggiore imposta.

Per l'infedele dichiarazione di redditi prodotti in uno stato *black list* la sanzione subisce, in primo luogo, l'aumento di un terzo per i redditi prodotti all'estero ed il raddoppio dell'art. 12, D.L. n. 78/2009 (per un valore complessivo pari al 266,67%) per poi essere ridotta di un quarto in applicazione della disciplina della *disclosure*, pari al 200% della maggiore imposta¹⁹⁷¹⁹⁸;

- Le sanzioni così definite possono quindi essere ulteriormente ridotte sino ad un valore pari ad un sesto nel caso in cui il contribuente decidesse di aderire in toto alle determinazioni indicate nell'invito a comparire, effettuando il pagamento entro i quindici giorni precedenti la data fissata per l'avvio del contraddittorio¹⁹⁹.

Nel caso, invece, che il soggetto non concordi con le determinazioni fatte dall'Agenzia si può presentare presso gli uffici e definire la pretesa tributaria in sede di accertamento con adesione che, tuttavia, comporta la riduzione delle sanzioni sino ad un valore pari ad un terzo²⁰⁰.

Si precisa che anche in questo ambito, nel caso in cui le violazioni siano relative ad una pluralità di tributi e periodi d'imposta, le sanzioni sono definibili per il

¹⁹⁶ In applicazione dell'art. 1, co. 3, del D.Lgs. n. 471/1997.

¹⁹⁷ Le sanzioni testé delineate sono aumentate in ragione del 20% in caso di dichiarazione omessa.

¹⁹⁸ Cordeiro Guerra R., 2015, "*Voluntary disclosure*" e sanzioni amministrative, Corriere Tributario, n. 26, p. 2009 ss.

¹⁹⁹ Art. 5, co. 1-bis, del D.Lgs. n. 218/1997. Istituto abrogato dalla Legge n. 190/2014 ma che gode di un periodo di vigenza transitorio nel solo ambito della *collaborazione volontaria*.

²⁰⁰ Art. 2, co. 5, D.Lgs. n. 218/1997.

tramite del *cumulo giuridico* a norma dell'art. 12, del D.Lgs. n. 472/1997, il quale, all'ottavo comma, prevede, tuttavia, che in caso di accertamento per adesione le disposizioni per la determinazione di una sanzione unica in caso di progressione²⁰¹ debbano essere applicate separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta²⁰²(le medesime considerazioni valgono anche per l'invito al contraddittorio²⁰³).

I reati aventi conseguenze penali coperti dall'adesione alla *disclosure* sono quelli di natura dichiarativa indicati nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Nel dettaglio si prevede²⁰⁴ che non possano essere contestati i reati di:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2);
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- Dichiarazione infedele (art. 4);
- Omessa dichiarazione (art. 5);
- Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis);
- Omesso versamento di IVA (art. 10-ter).

Al fine di garantire una maggiore adesione alla procedura il legislatore ha altresì provveduto ad estendere la copertura per tali reati anche ai soggetti terzi che dovessero emergere, nel corso della procedura, come concorrenti nella

²⁰¹ La *progressione* è la situazione, assimilabile al concorso, tale per cui vengono commesse più violazioni che, proprio nella loro progressione, pregiudicano la determinazione dell'imponibile o la liquidazione dei tributi. Viene pertanto richiesto un legame funzionale tra le singole violazioni, si veda a riguardo, Beghin M., 2013, *Diritto tributario*, Padova, Cedam, p. 401.

²⁰² Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 62. L'Associazione osserva che ciò non debba essere inteso "*nel senso di un'inapplicabilità della disciplina del concorso e della continuazione, ma semplicemente come un'applicazione della stessa circoscritta nei limiti oggettivi (per singolo tributo) e temporali (per singolo periodo) voluti dal menzionato comma 8. E a tale proposito, è utile richiamare la circolare ministeriale n. 180 del 10 luglio 1998 la quale, esaminando il rapporto tra l'istituto dell'accertamento con adesione e la disciplina del concorso e della continuazione, ha riconosciuto che "per ciascun tributo oggetto dell'adesione sarà determinata un'unica sanzione per tutte le violazioni ad esso riferite nell'ambito del periodo di imposta interessato dalla definizione"*.

²⁰³ Sulla base delle indicazioni contenute nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 4/E, del 16 febbraio 2009.

²⁰⁴ Art. 5-quinquies, co. 1, lett. a), D.L. n. 167/1990.

commissione degli stessi²⁰⁵.

Si evidenzia, altresì, come la copertura non operi per i restanti reati previsti dal Decreto, quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8) e di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11), nonché per i delitti di falso, i reati fallimentari ed i reati societari (come le false comunicazioni sociali ex art. 2621 e 2622 c.c.), nonostante, si ritiene, questi possano essere commessi in concomitanza con i reati coperti²⁰⁶.

In particolare si pone la problematica riguardante l'autodenuncia della commissione del reato di emissione di fatture false in sede di *disclosure* per il soggetto che decide spontaneamente di aderire: è questo il caso di colui che ricopre contemporaneamente il ruolo di amministratore di entrambe le società coinvolte nel meccanismo di frode che, aderendo alla procedura per sanare la violazione dichiarativa dell'inserimento di costi fittizi, rischia, in forza dell'obbligo di fornire tutte le informazioni del caso in sede di *relazione accompagnatoria*, di svelare egli stesso al Fisco la commissione del reato in capo all'altra società a lui riconducibile²⁰⁷²⁰⁸.

Le medesime considerazioni valgono anche nel caso di denuncia del soggetto aderente nei confronti del terzo emittente in considerazione del fatto che le due fattispecie rappresenterebbero “due facce” del medesimo progetto criminale²⁰⁹.

A fronte di tale problematica è stata proposta una soluzione che tende, nel caso in cui emittente ed utilizzatore dovessero coincidere, a considerare integrato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di altri artifici²¹⁰(coperto dalla *procedura*); la questione, tuttavia, pare non essere stata ancora chiarita in via definitiva.

²⁰⁵ Art. 1, co. 5, Legge n. 186/2014.

²⁰⁶ Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 81.

²⁰⁷ Cardillo M., 2015, *Voluntary disclosure: aspetti critici*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 6., p. 10906 ss.

²⁰⁸ Sui profili di colpevolezza del soggetto emittente ed utilizzatore si veda la sentenza della Corte di Cassazione, sez. III pen., 8 marzo 2012, n. 19247.

²⁰⁹ Iannaccone G., 2016, *Voluntary disclosure. gli aspetti penali nella fase liquidatoria*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, p. 653 ss.

²¹⁰ Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 81.

In via ulteriore viene esplicitamente prevista la non punibilità delle condotte integranti i reati di *riciclaggio* (artt. 648-bis e 648-ter c.p.)²¹¹ ed *autoriciclaggio* (648-ter1 c.p.)²¹² commesse in relazione ai delitti tributari (coperti) individuati in precedenza.

In riferimento al reato di *riciclaggio*, il quale punisce la condotta di chi tenta di dare una parvenza di liceità ai capitali che costituiscono il profitto di un reato commesso in precedenza (c.d. *presupposto*) rendendone difficile l'identificazione, è necessaria qualche precisazione.

In primo luogo, il suddetto non può essere contestato a chi ha commesso, o concorso a commettere, il reato *presupposto* (circostanza che integrerebbe, infatti, il nuovo reato di *autoriciclaggio*), ciò comporta che la copertura offerta dalla *voluntary* si rivolge, in realtà, al *terzo riciclatore*, ovverosia colui che ha provveduto ad occultare i proventi a seguito del reato commesso da altri soggetti.

Si precisa, tuttavia, che la circostanza che l'autore del reato *presupposto* abbia aderito alla procedura di *collaborazione volontaria* non comporta l'automatica copertura del *riciclatore* in quanto anche costui deve aver personalmente aderito alla stessa.

In considerazione del fatto che, come delineato in precedenza, l'accesso alla *disclosure* viene garantito solamente a coloro i quali detengono disponibilità all'estero in violazione degli obblighi di *monitoraggio* o a chi ha commesso violazioni reddituali, il *riciclatore* che si fosse limitato alla sola movimentazione dei capitali (ma che non avesse violato alcuno dei presupposti *oggettivi*) si troverebbe ad essere esposto in ragione dell'impossibilità di accedere alla procedura.

Si precisa inoltre che il reato *presupposto*, prodromico alla commissione del *riciclaggio*, deve essere necessariamente compreso tra quelli coperti dalla *disclosure* medesima; risulta evidente, pertanto, quanto il *terzo riciclatore* debba avere una cognizione piena dell'origine dei capitali che ha occultato per potersi

²¹¹ Art. 5-quinquies, co. 1, lett. b), D.L. n. 167/1990.

²¹² Art. 5-quinquies, co. 3, D.L. n. 167/1990.

ritenere adeguatamente *al sicuro* nella decisione di aderire alla procedura²¹³.

Il reato di *autoriciclaggio* è stato introdotto nell'ordinamento ad opera della medesima Legge²¹⁴ disciplinante la procedura di *collaborazione volontaria*, nell'evidente logica di incentivare i contribuenti ad aderire alla stessa per non vedersi contestato il nuovo delitto²¹⁵, il quale punisce il soggetto che ha commesso, o concorso a commettere, tanto il reato *presupposto* che la condotta tesa ad occultare la provenienza delittuosa dei capitali (impiegandoli, per la precisione, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative ma non, invece, a scopo di godimento personale); si è venuto così a superare il precedente orientamento che vedeva nell'occultamento dei proventi la naturale prosecuzione del reato *presupposto* e, pertanto, una fattispecie non passibile di generare un autonomo illecito penale (si era quindi in presenza di un c.d. post-fatto non punibile)²¹⁶²¹⁷.

In tema di *riciclaggio* (e per analogia di *autoriciclaggio*) si rendono necessarie alcune precisazioni con riguardo al ruolo ricoperto dal professionista che si trova a dover analizzare preliminarmente la posizione fiscale del contribuente in vista di una possibile, successiva, adesione alla procedura di *disclosure*.

Come detto, la corretta adesione alla procedura copre tanto il soggetto che ha commesso il reato di *autoriciclaggio* quanto i concorrenti nel reato (compreso il professionista a cui è stato assegnato l'incarico); il problema si pone, tuttavia, quando il soggetto la cui posizione fiscale è stata esaminata da parte del professionista, decide (autonomamente o perché consigliato da quest'ultimo) di

²¹³ Iannaccone G., 2016, *Voluntary disclosure. gli aspetti penali nella fase liquidatoria*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, p. 653 ss. L'autore evidenzia quindi che il *riciclatore* aderente alla *disclosure* sarebbe coperto dalla contestazione del reato di *riciclaggio* solo qualora il reato *presupposto* riguardasse una violazione dichiarativa mentre, ad esempio, sarebbe pienamente punibile in caso di appropriazione indebita.

²¹⁴ Art. 3, Legge n. 186/2014.

²¹⁵ Piva D., 2015, *Effetti penali della "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 4, p. 259 ss.

²¹⁶ Iannaccone G., 2016, *Voluntary disclosure. gli aspetti penali nella fase liquidatoria*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, p. 653 ss. L'autore sottolinea, inoltre, come in futuro potranno venirsi a creare delle problematiche in riferimento al non semplice riscontro dei proventi dell'illecito come rientranti nella sfera personale del contribuente (fattispecie non punibile) ovvero come re-immessi nel circuito economico (fattispecie punibile).

²¹⁷ Con riguardo al superamento dell'orientamento precedente si veda la sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 25191 del 27 febbraio 2014 intervenuta a disciplinare il reato di intestazione fraudolenta di valori di cui all'art. 12-quinquies del D.L. n. 306/1992.

non procedere con la presentazione dell'*istanza di accesso*.

In quest'ultima situazione il professionista, in linea teorica, si trova nella situazione di non sapere se deve adoperarsi per assolvere gli obblighi previsti dalla normativa *antiriciclaggio*²¹⁸ in materia di *adeguata verifica della clientela*²¹⁹ e di *segnalazione di operazioni sospette*²²⁰ (e quindi di essere esposto alla violazione della suddetta normativa) oltre alla possibilità di vedersi contestato il concorso nella commissione del reato di *autoriciclaggio*²²¹.

In tema di *adeguata verifica* pare non si pongano particolari dubbi, stante il fatto che tali obblighi debbono comunque essere assolti all'atto del primo contatto con il cliente²²².

Per ciò che riguarda la *segnalazione di operazioni sospette*, invece, è stato fatto notare come l'art. 12, co. 2, del D.Lgs., n. 231/2007, prevede che l'obbligo non si applica per le informazioni ricevute nel corso dell'esame della posizione giuridica del cliente o nell'espletamento dei compiti di difesa o rappresentanza del medesimo in un procedimento giudiziario o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento²²³.

In senso contrario all'applicazione di tale disposizione è intervenuto il MEF²²⁴ il quale, in occasione dell'emanazione della disciplina del D.L. n. 4/2014 poi non convertito, si era espresso in senso favorevole all'obbligo di segnalazione in quanto "*le esimenti previste dal decreto-legge operano unicamente sul piano fiscale*" e "*l'applicazione delle predette norme non vale, in alcun modo, a qualificare di per sé come lecite le risorse o le attività, oggetto di volontaria*

²¹⁸ Di cui al Decreto Legislativo, 21 novembre 2007, n. 231.

²¹⁹ Art. 16 e ss., D.Lgs., n. 231/2007.

²²⁰ Art. 41, D.Lgs., n. 231/2007. A norma del quale i professionisti "*inviano una segnalazione di operazione sospetta quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio*".

²²¹ Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 83.

²²² Starola L., 2015, *Ruolo dei professionisti e obblighi antiriciclaggio nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 3, p. 163 ss. L'assolvimento di tale obbligo permette di capire se i redditi oggetto della procedura: 1) sono regolarmente tassati in Italia e poi trasferiti all'estero, 2) non sono assoggettati a tassazione e sono frutto di reati fiscali, 3) sono frutto di proventi possibilmente derivanti da condotte criminose diverse da reati fiscali.

²²³ Starola L., 2015, *Ruolo dei professionisti e obblighi antiriciclaggio nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 3, p. 163 ss.

²²⁴ MEF, Circolare n. 8624, del 31 gennaio 2014.

emersione, illegalmente detenute o stabilite all'estero", risultando pertanto immutati "gli obblighi di registrazione e di segnalazione di eventuali operazioni sospette, secondo quanto previsto dal D.Lgs. n. 231/2007"²²⁵.

Nel tentativo di risolvere la questione lo stesso Ministero ha successivamente assunto una posizione più *morbida* precisando che gli obblighi *antiriciclaggio* sorgono solamente al momento di effettivo conferimento dell'incarico al professionista da parte del cliente (escludendoli quindi nella fase di esame preliminare); ciò avrebbe dovuto risolvere il problema in quanto l'affidamento dell'incarico e l'attivazione della procedura avrebbero consentito ai professionisti di essere a loro volta *coperti*, grazie all'estensione garantita dal co. 3, dell'art. 5-quinquies, D.L. n. 167/1990.

Senonché la precisazione, nella stessa sede, che l'esonero dalla *segnalazione di operazioni sospette* dell'art. 12, D.Lgs., n. 231/2007, di cui sopra, si ritiene applicabile solamente all'ambito di consulenza in materia di *procedimenti giudiziari*, pare aver lasciato comunque aperta la problematica, stante l'incerta qualificazione attribuibile all'attività di analisi prodromica all'eventuale decisione di accedere alla *disclosure*²²⁶.

La garanzia della copertura da tutte le contestazioni penali testé riportate avviene, all'atto del perfezionamento della procedura, con la comunicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'avvenuta conclusione della stessa, all'Autorità Giudiziaria.

Ad ogni buon conto, stante il riscontro che vi possono essere delle situazioni (come quelle sopra indicate) in cui la copertura non è garantita con certezza, la natura di tali comunicazioni tra l'Agenzia e l'Autorità Giudiziaria dovrebbe essere meglio chiarita ai fini della sicurezza, per il contribuente, di non subire ulteriori

²²⁵ Chieppa G.P., 2015, "*Voluntary disclosure*" e obbligo di segnalazione delle operazioni sospette, Corriere Tributario, n. 13, p. 986 ss. L'autore evidenzia, peraltro, che il medesimo orientamento è stato espresso anche in occasione dell'emanazione della L. n. 186/2014 nella Circolare MEF del 9 gennaio 2015.

²²⁶ Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 84.

approfondimenti da parte delle Procure della Repubblica²²⁷.

- 2.1.2 La procedura “nazionale”

La procedura di *collaborazione volontari nazionale* viene disciplinata dall’art. 1, co. da 2 a 4, della L. n. 186/2014, è rappresenta una novità rispetto all’impianto originale della *disclosure* (previsto dal D.L. n. 4/2014 non convertito).

La procedura *domestica* ha potenzialmente una portata estremamente ampia, stante il fatto che la platea di soggetti che possono accedervi è maggiore rispetto alla *voluntary internazionale* e che le infedeltà dichiarative (o le omissioni) a cui è consentito porre rimedio hanno riguardo alle imposte sui redditi e relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, all’IRAP, all’IVA e alle violazioni della dichiarazione dei sostituti d’imposta.

Come si avrà modo di precisare nel prosieguo, tuttavia, pur nella considerazione della *domestica* come una procedura autonomamente esercitabile, questa ricopre in realtà una veste, per così dire, *conseguenziale* rispetto alla portata dell’*internazionale*.

Se da un lato infatti la *ratio* sottesa alla predisposizione di tale ulteriore meccanismo è da ricercarsi nella volontà da parte del legislatore di evitare disparità di trattamento tra coloro che hanno trasferito le provviste dell’evasione all’estero rispetto a quelli che le hanno occultate nel territorio dello Stato, dall’altro vi è da considerare la problematica che può venirsi a creare nei rapporti tra colui che presenta domanda per la *voluntary internazionale* ed i soggetti a questo *collegati* (come la società di cui è socio, la quale può aver contribuito a creare la provvista estera e che, pertanto, avrebbe potuto vedersi contestato automaticamente un provvedimento accertativo)²²⁸.

²²⁷ Iannaccone G., 2016, *Voluntary disclosure. gli aspetti penali nella fase liquidatoria*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, p. 653 ss. L’autore evidenzia il rischio, a suo parere, tutt’altro che remoto che le Procure, ricevute le informazioni da parte dell’Amministrazione Finanziaria, sfruttino le stesse per effettuare ulteriori indagini con l’obiettivo di sfruttare le zone di incertezza per contestare ulteriori reati, con buona pace della *ratio* collaborativa propria della *disclosure*.

²²⁸ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 10/E 2015, p. 22.

L'ambito di applicazione *soggettivo* della procedura, come detto, viene ampliato di modo da ricomprendere tanto i soggetti sottoposti agli obblighi dichiarativi in materia di *monitoraggio fiscale* che vi hanno correttamente adempiuto (ovverosia, lo si ricorda, le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni tra professionisti) quanto chi ad essi non deve sottostare; ecco quindi che possono presentare istanza di accesso alla *voluntary domestica* anche le società di capitali, le società di persone commerciali e gli enti commerciali.

L'ambito di applicazione *oggettivo* corrisponde a quello precedentemente individuato come *derivato* nella *voluntary internazionale*, corrispondente ai redditi *non connessi* alle disponibilità detenute all'estero e per tale ragione presenti nel territorio dello Stato (in violazione delle imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, IRAP, IVA e dichiarazione dei sostituti d'imposta)²²⁹.

Per espresso rinvio alla disciplina *internazionale* si rendono applicabili nella procedura *domestica* le disposizioni riguardanti:

- la presentazione della richiesta di accesso;
- il perfezionamento della procedura tramite il pagamento del *quantum* definibile con l'acquiescenza all'invito al contraddittorio o in sede di accertamento con adesione;
- le cause ostative;
- la comunicazione della conclusione della procedura da parte dell'Agenzia delle Entrate verso l'Autorità Giudiziaria;
- la copertura dalla contestazione di reati penal-tributari, del riciclaggio e dell'autoriciclaggio;
- le riduzioni sanzionatorie in materia di violazioni dichiarative (minimo edittale ridotto di un quarto);
- le conseguenze del mancato perfezionamento della procedura ed il reato che punisce l'uso distorto della stessa in conseguenza, tra l'altro, della falsità

²²⁹ Art. 1, co. 2, L. n. 186/2014.

delle informazioni comunicate²³⁰.

Per tali aspetti, salvo alcuni limitati chiarimenti, è possibile quindi rinviare a quanto è stato oggetto di analisi nei paragrafi precedenti.

Si precisa, innanzitutto, che l'ambito *derivato* della procedura *internazionale* e la procedura *domestica* viaggiano su piani paralleli (avendo a che fare con la medesima tipologia di regolarizzazione) ma non sono necessariamente coincidenti.

A tale proposito si è già accennato alla circostanza che il soggetto debba comunicare, se commesse, le violazioni riguardanti i redditi *non connessi* alle disponibilità detenute all'estero in riferimento ai soli periodi d'imposta in cui si è contestualmente consumata la violazione della disciplina sul *monitoraggio fiscale*. Colui che volesse aderire alla sola *voluntary nazionale* (perché in regola con le indicazioni del quadro RW o perché non detiene nulla all'estero) ha invece l'obbligo di regolarizzare le violazioni relative a tutti i periodi d'imposta passibili di essere accertati²³¹; in alternativa, al soggetto viene comunque garantita la possibilità di utilizzare i nuovi termini *lunghe* previsti dall'istituto del *ravvedimento operoso* per sanare errori ed omissioni relative a singoli tributi o periodi d'imposta senza l'obbligo di comunicare all'Agenzia l'intera posizione fiscale per gli anni ancora accertabili (l'alternativa tra le due discipline coinvolge importanti valutazioni concernenti tanto i periodi d'imposta da correggere quanto l'ammontare delle sanzioni da pagare e la circostanza che l'una offre anche coperture di tipo penale mentre l'altra no)²³².

²³⁰ Art. 1, co. 3 e 4, L. n. 186/2014.

²³¹ Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 73. In considerazione di ciò “chi ha omissso di dichiarare attività illecitamente detenute all'estero per il 2010 e il 2011, dovrà ricomprendere nell'istanza di adesione alla procedura internazionale anche la richiesta di sanatoria dell'ambito nazionale derivato per i medesimi periodi 2010 e 2011 (sempre che, ovviamente, siano state commesse violazioni); inoltre, qualora intenda regolarizzare anche altre violazioni relative al 2013, potrà attivare la procedura nazionale, da estendere necessariamente a tutti i periodi d'imposta per i quali non sia ancora spirato il termine per l'accertamento”.

²³² Santacroce B., 2015, *Nuovo ravvedimento operoso e voluntary disclosure: procedure a confronto*, Il Fisco, n. 19, p. 1811 ss. La disciplina del ravvedimento operoso sarà oggetto di approfondimento nel prosieguo della trattazione, nella sezione dedicata alla seconda versione della

Il rapporto che si viene a creare tra le due procedure è forse l'aspetto che rileva maggiormente nel tentativo di giustificare le motivazioni alla base dell'accesso alla *voluntary nazionale*.

Se infatti ci si trova nella situazione in cui, ad esempio, il socio di una Srl italiana (che decide di presentare istanza di accesso alla procedura *internazionale*) ha accumulato disponibilità estere non dichiarate grazie a dividendi occulti derivanti da pratiche di sottofatturazione della Srl nei confronti di una società estera a costui riconducibile, la prima potrebbe trovarsi ad essere esposta ad una pluralità di contestazioni derivanti dalla *denuncia* del proprio socio.

In conseguenza della scelta del soggetto, la società si trova *costretta* ad aderire alla procedura nazionale per porre rimedio alle violazioni dichiarative e contabili oltre che alla mancata effettuazione della ritenuta sui dividendi percepiti dal socio; in caso di corretto perfezionamento poi, agli amministratori non potranno essere contestati i reati di dichiarazione fraudolenta (oppure di dichiarazione infedele o dichiarazione omessa) e di omesso versamento IVA²³³.

Si segnala che in costanza di situazioni riferibili al suddetto esempio la metodologia di risoluzione più corretta pare essere quella di tassare in capo alla società i maggiori imponibili riferiti alla sottofatturazione e di accertare in capo al socio il dividendo al netto dell'imposta pagata dalla società (pratica che non sembra essere stata adottata in maniera uniforme dagli Uffici stante la circostanza che alcuni hanno optato per tanto la tassazione in capo al socio del dividendo al lordo delle maggiori imposte della società realizzando una forma di doppia imposizione del medesimo reddito²³⁴).

disclosure.

²³³ Ferranti G., 2015, *La collaborazione volontaria "nazionale" e i rapporti con quella internazionale*, Il Fisco, n. 13, p. 1217 ss. Le situazioni riguardanti i rapporti tra socio e società possono essere molto varie, per alcune esemplificazioni sul tema si veda, Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 42.

²³⁴ Maisto G., 2017, *Procedura di collaborazione volontaria*, in *Voluntary Disclosure 2.0*, Milano, Il Sole 24 ore, p. 12.

- 2.2 La seconda versione della Collaborazione Volontaria

La riapertura dei termini per l'adesione alla procedura di *collaborazione volontaria*²³⁵ ha comportato, al pari della prima versione, una modifica alla normativa sul *monitoraggio fiscale* tramite l'introduzione del nuovo art. 5-octies; con quest'ultimo il legislatore ha proceduto a disciplinare l'intero corpo normativo della *novella*, introducendo alcune significative novità ma creando, nel contempo, nuove criticità le quali si acquiscono in ragione del fatto che, allo stato attuale, le questioni interpretative sorte durante la vigenza della *prima disclosure* sono rimaste in gran parte irrisolte.

In buona sostanza i principali aspetti emergenti dalla rinnovata disciplina possono essere sintetizzati come segue:

- Introduzione di un meccanismo facoltativo di *autoliquidazione* del *quantum*, da determinarsi personalmente da parte del contribuente;
- Ultrattività dei periodi d'imposta in scadenza al 31/12/2015 i quali, nel solo ambito della collaborazione volontaria, vengono ritenuti ancora aperti (tanto per le violazioni degli obblighi di *monitoraggio fiscale* quanto per le violazioni reddituali);
- Diversa gradazione dell'abbattimento sanzionatorio in ragione dell'esercizio della facoltà di *autoliquidazione*;
- Introduzione di una procedura ad hoc per la regolarizzazione delle violazioni connesse alla detenzione, nel territorio dello Stato, di contanti o valori al portatore.

Nel prosieguo verrà dato conto di tali novità e delle ulteriori precisazioni che si rendessero necessarie, anche alla luce dell'analisi svolta nei paragrafi precedenti, al fine di una migliore comprensione della portata del *nuovo* istituto.

²³⁵ Art. 7, del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193.

- Facoltà di autoliquidazione e alternativa del ravvedimento operoso

La facoltà di *autoliquidazione* disciplinata dalla nuova normativa, secondo i primi commentatori, farebbe diventare la *voluntary-bis* una sorta di surrogato dell'istituto del *ravvedimento operoso*, distanziando la stessa da quei connotati peculiari che ne permettevano l'inserimento negli ordinari meccanismi dell'accertamento tributario e, di conseguenza, diminuendo le garanzie di tutela nei confronti del contribuente²³⁶.

Ciò che si vuole sottolineare fin da subito è il fatto che viene a crearsi (pur se in via facoltativa) un ulteriore appesantimento del ruolo che i contribuenti e i professionisti sono chiamati a svolgere nella *nuova procedura* in quanto, non solo debbono raccogliere tutte le informazioni atte alla completa illustrazione della posizione fiscale da indicare nella *relazione di accompagnamento* ma, anche, fare loro stessi i calcoli necessari a far emergere il *quantum* dovuto (compito quest'ultimo che precedentemente spettava all'Amministrazione Finanziaria la quale, al termine dell'istruttoria, emetteva l'invito a comparire e il provvedimento di irrogazione delle sanzioni).

Si presenta innanzitutto un primo ordine di problemi derivanti dalla possibile (probabile) diversità di interpretazioni che il contribuente e l'Agenzia possono avere rispetto alla qualificazione da dare ad una determinata fattispecie presente in *voluntary*; in conseguenza di ciò si possono presentare ulteriori questioni laddove il controllo *a posteriori* delle Entrate, che accertasse un'errata liquidazione di quanto dovuto, comporterà un ulteriore aggravio sanzionatorio per i contribuenti.

Già in occasione della *prima voluntary* si è posta la questione riguardante l'utilizzo dell'istituto del *ravvedimento operoso* come strumento alternativo rispetto all'adesione alla procedura ed ora, stante l'incertezza che può derivare dal meccanismo di *autoliquidazione*, il problema si ripropone negli stessi termini.

²³⁶ Tomassini A., 2016, *La nuova procedura di "voluntary disclosure": conferme e (vecchie e nuove) criticità*, Corriere Tributario, n. 44, p. 3372 ss. A riguardo l'autore cita il contributo di, Glendi C., 2015, *Voluntary disclosure: le ripide procedure*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 3, p. 10351 ss., citato all'inizio del presente capitolo. Dello stesso avviso, anche se in termini più concilianti, Leo M., 2016, *La voluntary bis tra novità e aspettative*, Il Fisco, n. 44, p. 4207 ss.

L'istituto del *ravvedimento operoso* è stato pesantemente modificato ad opera della Legge di Stabilità per l'anno 2015²³⁷ la quale ha introdotto nel corpo dell'art. 13, del Decreto Legislativo n. 472/1997, un rinnovato meccanismo che prevede all'atto della correzione di errori ed omissioni dichiarative da parte del contribuente (tra cui, ovviamente, quelle afferenti all'ambito della *disclosure*), anche se incidenti sulla determinazione del tributo, diverse modalità di abbattimento del carico sanzionatorio in ragione della distanza temporale tra il momento in cui la violazione è stata commessa e quello in cui il soggetto si *ravvede*.

Ciò rileva, in tema di connessioni con la *disclosure*, per l'introduzione del c.d. termine *lungo*, con ciò intendendosi che la riforma ha previsto la possibilità di utilizzare l'istituto senza limiti di tempo, o meglio sino alla scadenza dei termini di accertamento, godendo, tuttavia, di un più modesto abbattimento sanzionatorio²³⁸ (circostanza, quest'ultima, tassativamente esclusa in precedenza laddove il termine massimo per potersi ravvedere coincideva con quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel corso del quale erano stati commessi l'errore o l'omissione).

Altrettanto rilevante è stata l'introduzione della possibilità, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, di utilizzare il *ravvedimento* anche dopo che il soggetto abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di accessi, ispezioni e verifiche o di qualsiasi altra attività di accertamento (purché prima della formale notifica di atti di accertamento o liquidazione)²³⁹.

Sulla base di tali circostanze è del tutto evidente come le due discipline in parola condividano tratti di similarità che consentono un loro utilizzo tanto congiunto (utilizzando, come si è detto, il *ravvedimento* per eliminare una causa ostativa di accesso alla *voluntary*)²⁴⁰ quanto alternativo.

Si rende necessario, quindi, chiarire quali conseguenze possono generarsi dalla

²³⁷ Art. 1, co. da 637 a 640, della L. 23 dicembre 2014, n. 190.

²³⁸ Art. 13, co. 1, lett b-ter), del D.Lgs. n. 472/1997.

²³⁹ Art. 13, co. 1-ter, del D.Lgs. n. 472/1997.

²⁴⁰ Tomassini A., 2015, *La Voluntary Disclosure internazionale nel sistema tributario italiano*, Corriere Tributario, n. 16, p. 1195 ss.

scelta di utilizzare il *ravvedimento operoso*.

Innanzitutto, è pacifica la circostanza che il fatto di effettuare da sé il calcolo di quanto deve versare a titolo di sanzioni in ragione del momento temporale in cui decide di ravvedersi, espone il soggetto a successive contestazioni da parte dell'Agenzia²⁴¹ (del pari, come detto, anche la *voluntary-bis*); si precisa, in via ulteriore, che nella determinazione della sanzione non è possibile applicare le disposizioni sul *cumulo giuridico* (ma ciò, si ritiene, potrebbe essere un problema relativo, in quanto sta al contribuente valutare la propria posizione fiscale in ragione della rilevanza delle attività estere non dichiarate e dei redditi *connessi*)²⁴². In secondo luogo, a differenze della *disclosure*, l'utilizzo di tale istituto non copre il contribuente dalla contestazione dei reati penal-tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000²⁴³, oltre ai reati di riciclaggio ed autoriciclaggio così come definiti in precedenza, dato che il pagamento spontaneo attraverso il *ravvedimento* comporta solamente il riconoscimento delle circostanze attenuanti, riconosciute dall'art. 13-bis del medesimo decreto²⁴⁴.

Ancora, si ricorda che solamente con la *disclosure* è possibile disapplicare il raddoppio dei termini per l'accertamento e la contestazione delle sanzioni in presenza di attività detenute in paesi *black list* firmatari di accordi sullo scambio di informazioni compatibili con il Modello OCSE, al di fuori della procedura, pertanto, la presunzione dell'art. 12, D.L. n. 78/2009 continua ad applicarsi.

In occasione della *prima voluntary* gli accordi, da firmarsi entro il 2 marzo 2015,

²⁴¹ Furlan A., 2016, *Strategie ed opportunità per chi non ha aderito alla "voluntary disclosure"*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 4, p. 5 ss.

²⁴² Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 87. Sul tema anche, Bonfanti L., Della Carità A., *Integrativa e ravvedimento "affiancano" la voluntary*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 11.

²⁴³ Si precisa, tuttavia, che con l'emanazione del D.Lgs. n. 158/2015, di riforma del sistema sanzionatorio, si è provveduto a modificare l'art. 13, del D.Lgs. n. 74/2000 prevedendo, al secondo comma, che l'utilizzo del *ravvedimento operoso* copre il soggetto dalla contestazione dei reati di Dichiarazione infedele (art. 4) ed Omessa dichiarazione (art. 5), se la violazione viene sanata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché ciò sia avvenuto prima che il soggetto abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Per una disamina di tali aspetti si veda, Sepio G., 2016, *Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente*, Il Fisco, n. 9, p. 854 ss.

²⁴⁴ Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 87.

hanno coinvolto Svizzera, Principato di Monaco e Liechtenstein mentre, per ciò che riguarda la *voluntary-bis*, il riferimento temporale è agli accordi entrati in vigore prima del 24 ottobre 2016, data in cui è stata emanata la *novella legislativa*²⁴⁵.

Ad ogni buon conto, il *ravvedimento* può essere utilizzato per correggere solo alcune delle violazioni commesse e, inoltre, in tempi diversi: non è, infatti, obbligatorio disvelare l'intera posizione fiscale (al pari delle informazioni riguardanti i soggetti collegati o i concorrenti nel reato) così come, lo si ricorda, è possibile *ravvedersi* anche dopo che siano iniziate attività di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate e sino a quando non vengono notificati formalmente i provvedimenti accertativi, tutte circostanze non previste dall'operare della, ben più rigida, procedura di *collaborazione volontaria*²⁴⁶.

Infine nell'ambito del *ravvedimento* vengono riconosciuti tanto il credito per le imposte assolte all'estero quanto lo scomputo dell'*euroritenuta*, il riporto in avanti delle *minusvalenze* e l'utilizzo dei crediti tributari in compensazione²⁴⁷.

La decisione riguardante lo strumento da utilizzare per regolarizzare la propria posizione fiscale, da parte del contribuente e del professionista che lo assiste, coinvolge, quindi, una moltitudine di aspetti tra loro collegati; in questo contesto, l'aver previsto una forma di *autoliquidazione* anche all'interno della procedura di *collaborazione volontaria*, con tutti gli appesantimenti che ciò comporta, sembra creare ulteriore incertezza.

A maggior ragione se, come prospettato da alcuni, la vera ragione alla base di tale novità è quella di sollevare gli Uffici delle Entrate dall'avvio delle istruttorie le

²⁴⁵ Tomassini A., Longo A., *Voluntary dai Paesi black list, attenuate le regole di sfavore*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 4. Gli autori portano l'esempio, tra gli altri, di Hong Kong e Isole Cayman che in ragione degli accordi conclusi sono state inserite nella *white list* di cui al Dm 4 settembre 1996 ma che permangono nella *black list* di cui al Dm 4 maggio 1999; nell'ambito della *voluntary-bis* tali Stati sono considerati certamente collaborativi ma nell'ambito del *ravvedimento operoso* il problema permane. Pur suggerendo un'interpretazione che privilegi le disposizioni sovranazionali e quindi la considerazione di tali stati come *white list* in ogni ambito, gli autori sono del parere che attivare la *voluntary-bis* sia comunque la scelta più prudente.

²⁴⁶ Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015, p. 88

²⁴⁷ Santacroce B., 2015, *Nuovo ravvedimento operoso e voluntary disclosure: procedure a confronto*, Il Fisco, n. 19, p. 1811 ss.

quali, all'epoca della *prima disclosure* si sono rivelate di particolare complessità²⁴⁸ cui si aggiunge, inoltre, la problematica riguardante i calcoli effettuati dal contribuente i quali sono da considerarsi definitivi, non essendo prevista, in questa situazione, una forma di contraddittorio²⁴⁹.

Sul tema si ritiene ragionevole la considerazione che la facoltà di *autoliquidazione* verrà esercitata solamente nelle ipotesi più semplici le quali, tuttavia, sembrano essere abbastanza circoscritte, soprattutto se messe in relazione alle violazioni attinenti alle disponibilità estere²⁵⁰.

- *Ultrattività dei periodi d'imposta ordinariamente chiusi*

La riapertura dei termini per l'adesione alla *voluntary-bis* comporta per chi decide di aderirvi, un arco temporale di regolarizzazione che copre, oltre ai periodi d'imposta 2014 e 2015, anche quelli ricompresi nell'ambito di applicazione della *prima* edizione, ciò per l'espressa deroga al divieto di *retroattività* previsto dall'art. 3, co. 1, dello Statuto dei Diritti del Contribuente²⁵¹.

Ai soli fini della procedura, quindi, vi è l'obbligo di includere anche i periodi d'imposta che sono (o per meglio dire, sarebbero) ordinariamente scaduti al 31 dicembre 2015; ciò comporta, per l'aderente, il fornire le informazioni sulla propria posizione fiscale per un periodo compreso tra il 2010 (2009 per le violazioni degli obblighi di *monitoraggio fiscale* e per l'omessa presentazione della dichiarazione) ed il 2015 mentre, in caso di raddoppio dei termini per la detenzione in paesi *non collaborativi*, per un periodo compreso tra il 2006 (2004) ed il 2015²⁵².

Al di là di ciò che si dirà in seguito con riguardo alle modifiche dell'ambito sanzionatorio, è del tutto evidente che già solo per la suddetta dilatazione temporale la procedura viene ad essere più onerosa rispetto alla precedente

²⁴⁸ Formica G. Formica P., 2016, *Novità procedurali per la voluntary bis*, Il Fisco, n. 44, p. 4211 ss.

²⁴⁹ Tomassini A., Benigni C., *Così si tassano i rendimenti con l'autoliquidazione*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 13.

²⁵⁰ Leo M., 2016, *La voluntary bis tra novità e aspettative*, Il Fisco, n. 44, p. 4207 ss.

²⁵¹ Art. 5-ocities, co. 1, lett b), D.L. n. 167/1990.

²⁵² Tomassini A., 2016, *La nuova procedura di "voluntary disclosure": conferme e (vecchie e nuove) criticità*, Corriere Tributario, n. 44, p. 3372 ss.

versione²⁵³.

La ragione alla base di tale impostazione pare doversi ricercare nella volontà del legislatore di non *premiare* l'atteggiamento di quanti non hanno usufruito della *prima disclosure*, preferendo attendere l'arrivo della nuova finestra, allo scopo di far decorrere i termini di accertamento e contestazione per i periodi d'imposta più remoti i quali, in ipotesi, potrebbero essere stati quelli quantitativamente più rilevanti²⁵⁴.

Tuttavia, a parere di chi scrive, tale impostazione non coglie il fatto che può esservi stato un consistente gruppo di contribuenti i quali, nella finestra temporale della *prima disclosure*, hanno deciso di non aderirvi a causa del fatto che l'Italia non ha stipulato con gli Stati e territori *black list*, nei quali costoro detengono le proprie attività, i più volte richiamati accordi sullo scambio di informazioni (condizione fondamentale per la disapplicazione del raddoppio dei termini) al fine di stimolare l'adesione.

Alla luce del fatto che, ai soli fini della *voluntary-bis*, si sono aggiunti diversi paesi alla schiera di quelli considerati *collaborativi*²⁵⁵, si rileva che l'aver previsto l'*ultrattività* dei periodi d'imposta comporta un aggravio per i soggetti, in termini di costi per la regolarizzazione e di informazioni da fornire, se non ingiustificato, quantomeno tendente in maniera eccessiva ad attribuire delle colpe quando, in ipotesi, il tutto è derivato da una mancanza a livello statale.

Ogni qual volta si sia in presenza di disposizioni che derogano al generale principio di irretroattività delle norme tributarie è necessario verificare, ai fini della loro validità, che gli indicatori di capacità contributiva presi in considerazione siano tanto *effettivi* quanto *attuali*²⁵⁶.

Per ciò che riguarda l'*effettività*, da intendersi come una manifestazione concreta ed economicamente misurabile di capacità contributiva, non si pongono particolari questioni dato che l'ambito di regolarizzazione, come noto, va ad

²⁵³ Leo M., 2016, *La voluntary bis tra novità e aspettative*, Il Fisco, n. 44, p. 4207 ss.

²⁵⁴ Formica G. Formica P., 2016, *Novità procedurali per la voluntary bis*, Il Fisco, n. 44, p. 4211 ss.

²⁵⁵ Ci si riferisce a Isole Cayman, Hong Kong, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Isole Cook, Gibilterra.

²⁵⁶ Beghin M., 2013, *Diritto tributario*, Padova, Cedam, p. 57.

incidere tanto sulla detenzione di disponibilità finanziarie e patrimoniali all'estero quanto sui redditi a queste *connessi* e *non connessi*.

In tema di *attualità* invece è necessario andare ad indagare se le ricchezze che apparentemente sembrano appartenere al contribuente, alla luce di quanto può emergere dalle informazioni fornite riguardo alla propria posizione fiscale, sono ancora presenti o non fanno più parte del patrimonio del soggetto; a tale riguardo i due periodi d'imposta 2010 e 2009 ordinariamente scaduti, ma ancora *aperti* nell'ambito della *voluntary-bis*, potrebbero essere considerati ancora relativamente vicini nel tempo per poter essere oggetto di incisione *retroattiva* mentre, in caso di raddoppio dei termini per la detenzione in paesi *black list*, l'arco temporale della nuova procedura, nella peggiore delle situazioni, prende in considerazione ben dodici periodi d'imposta²⁵⁷.

In sede di conversione del Decreto²⁵⁸ introduttivo della *voluntary-bis* sono state aggiunte alcune regole per i soggetti già aderenti alla *prima* versione; in particolare, a costoro è stato consentito di poter accedere, alternativamente, alla procedura internazionale se in passato hanno aderito solo a quella nazionale e viceversa (circostanza esclusa nel testo originario licenziato dal Governo).

A riguardo i primi commenti hanno evidenziato come il suddetto divieto di intraprendere, in questa nuova fase, la medesima procedura già utilizzata nella *disclosure* precedente debba comprendere tutte le violazioni commesse con riferimento a qualsiasi attività estera sussistente alla data del 31 dicembre 2013; in altri termini, chi si è già avvalso della *prima* edizione della *voluntary* non potrebbe aderire alla *nuova* per violazioni commesse dal 2014 in poi, sia in relazione ad attività estere rivelate sia a quelle che non lo sono state²⁵⁹.

²⁵⁷ Beghin M., 2013, *Diritto tributario*, Padova, Cedam, p. 63. L'autore, in tema di *attualità*, precisa che "tanto i fatti presi alla base della disposizione retroattiva si allontanano dal momento della promulgazione della legge fiscale, tanto più si accentua il divario tra ricchezza da tassare e idoneità del soggetto alla sopportazione di quell'onere. È in questa prospettiva che va letto l'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente".

²⁵⁸ Legge 1 dicembre 2016, n. 225.

²⁵⁹ Sepio G., Sbardella A., 2017, *Riapertura dei termini della voluntary disclosure*, Il Fisco, n. 1, p. 11 ss.

Sempre con riguardo ai soggetti che hanno aderito alla *prima voluntary*, si segnala che la Legge di Conversione ha previsto anche una *sanatoria* parallela per costoro nel caso si fossero manifestate problematiche afferenti l'ambito di applicazione della procedura; in particolare viene prevista la regolarizzazione senza sanzioni per le violazioni della disciplina del *monitoraggio fiscale* nei periodi d'imposta (2014 e 2015) successivi alla regolarizzazione.

A prima vista tale circostanza sembra contrastare con le espresse finalità di futura *compliance* proprie della *disclosure* ma si precisa che tale facoltà, oltre ad essere concessa per un tempo limitato (60 giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 193/2016), si ritiene applicabile solamente in presenza di violazione commesse *in conseguenza* (o *nelle more*) del perfezionamento della procedura medesima²⁶⁰.

- Modifiche alla determinazione delle sanzioni

La rinnovata disciplina ha modificato il sistema di definizione dell'abbattimento del carico sanzionatorio con lo specifico obiettivo di incentivare i contribuenti ad *autoliquidare* quanto dovuto.

A tale riguardo l'art. 5-octies individua il seguente schema:

- *Autoliquidazione* corretta: si applicano le medesime regole della *prima* edizione della *disclosure*.
Abbattimento pari all'1,5% del minimo edittale per il rimpatrio da paesi *collaborativi* (3% per il rimpatrio da paesi *black list* con *waiver*) per le violazioni da *monitoraggio fiscale* e pari al 75% dei maggiori imponibili per le violazioni reddituali;
- *Nessuna autoliquidazione*: nel caso in cui il contribuente non esercitasse la facoltà, il *quantum* viene determinato dall'Agenzia delle Entrate al termine

²⁶⁰ Sepio G., Sbardella A., 2017, *Riapertura dei termini della voluntary disclosure*, Il Fisco, n. 1, p. 11 ss. Gli autori ritengono che tale situazione sia finalizzata a non penalizzare chi ha comunque avuto un atteggiamento collaborativo, come coloro i quali “*dopo avere presentato la dichiarazione fiscale per gli anni 2014 alla luce di quanto indicato nelle proprie istanze di voluntary, abbiano poi perfezionato le relative procedure accettando eventuali rettifiche proposte dall'Amministrazione finanziaria*”, ad esempio, chi ha indicato in RW “*il valore proprio delle partecipazioni detenute nel capitale di società estere*” e si è visto rettificare dagli Uffici “*anche l'importo degli investimenti e delle attività di cui è titolare la società partecipata, come conti correnti, obbligazioni ed immobili, in base al criterio del look through*”.

dell'istruttoria sulla base delle informazioni comunicate nella *relazione di accompagnamento*, attraverso l'emissione dell'invito a comparire e del provvedimento di determinazione delle sanzioni.

In questo caso, tuttavia, la riduzione del carico sanzionatorio è di minore entità rispetto all'*autoliquidazione*.

Abbattimento pari all'1,8% del minimo edittale per il rimpatrio da paesi *collaborativi* (3,6% per il rimpatrio da paesi *black list* con *waiver*) per le violazioni da *monitoraggio fiscale* e pari all'85% dei maggiori imponibili per le violazioni reddituali;

- *Autoliquidazione* in difetto: se viene esercitata la facoltà di *autoliquidazione* ma l'Agenzia delle Entrate, *a posteriori*, determina che il contribuente ha liquidato quanto dovuto in difetto, vi è un ulteriore aggravio in ragione della portata degli errori di calcolo commessi.

L'Agenzia provvede a recuperare le somme ancora dovute:

- con una maggiorazione pari al 10% (rispetto alle sanzioni, già aumentate, previste in caso di mancata *autoliquidazione*), in caso di:
 - 1) mancato versamento per una frazione superiore al 10% delle somme da versare se queste sono afferenti a redditi soggetti a ritenuta o imposta sostitutiva;
 - 2) mancato versamento per una frazione superiore al 30% nelle altre fattispecie.
- con una maggiorazione pari al 3% (rispetto alle sanzioni, già aumentate, previste in caso di mancata *autoliquidazione*) in caso di:
 - 1) mancato versamento per una frazione uguale o inferiore al 10% delle somme da versare se queste sono afferenti a redditi soggetti a ritenuta o imposta sostitutiva;
 - 2) mancato versamento per una frazione uguale o inferiore al 30% nelle altre fattispecie.
- *Autoliquidazione* in eccesso: in tal caso l'eccedenza può essere richiesta a rimborso.

La *novella* ha quindi previsto che i maggiori benefici in termini di abbattimento delle sanzioni possano essere conseguiti con la definizione della procedura in *autoliquidazione*; benefici che, peraltro, sono i medesimi previsti nella *prima* versione della *disclosure*.

Il cambiamento non è di poco conto, state il fatto che tali vantaggi possono essere conseguiti solamente tramite il ricorso ad una facoltà circondata dalle incertezze cui si precedentemente accennato (diversità interpretative tra contribuente ed Agenzia, definitività dei calcoli e mancanza del contraddittorio); le perplessità aumentano se solo si considera che, nella *prima* *voluntary*, il soggetto godeva delle stesse prerogative senza l'obbligo di dover operare egli stesso la determinazione di quanto dovuto, compito che era demandato esclusivamente all'Agenzia delle Entrate.

Proprio a tale riguardo è stato ulteriormente previsto un abbattimento di minore entità nel caso in cui il contribuente decida di affidarsi all'Agenzia per la determinazione del *quantum*.

Quest'ultima circostanza è tutt'altro che da escludere anche in ragione dell'aggravio previsto nel caso in cui l'Agenzia individui un versamento in difetto da parte del contribuente; si precisa infatti che la base di calcolo da cui partire per individuare l'entità della maggiorazione non è quella prevista dagli abbattimenti fruibili in caso di esercizio dell'*autoliquidazione* ma, bensì, quella, maggiore, ottenibile in caso di non esercizio della medesima facoltà (motivo per cui commettendo un errore si verrà a *pagare* sempre di più rispetto alla situazione in cui è l'Agenzia ad effettuare i *conti*)²⁶¹.

L'art. 5-octies, alla lettera e) del primo comma, rende applicabile anche in caso di

²⁶¹ Cerrato M, *Le sanzioni si riducono per chi fa i calcoli da solo*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 10. Sul tema anche, Leo M., 2016. *La voluntary bis tra novità e aspettative*, Il Fisco, n. 44, p. 4207 ss. Ad opinione dell'autore "anche qualora si opti per l'*autoliquidazione*, la scelta di far gravare su eventuali errori di calcolo una maggiorazione del 3 o 10% desta perplessità: se, comprensibilmente, il legislatore ha voluto favorire una impostazione più snella e celere, poco comprensibile appare la predetta maggiorazione che - viste le ribadite difficoltà strutturali di qualificazione/quantificazione - rende, di fatto, la *voluntary bis* più onerosa della "vecchia" edizione. E ciò non solo per il suo più ampio ambito temporale di riferimento. La svolta dell'*autoliquidazione* avrebbe richiesto quantomeno l'invarianza di oneri rispetto al passato".

autoliquidazione le disposizioni riguardanti la definizione di una sanzione unica in caso di violazioni che insistano su più periodi d'imposta legate da un rapporto di progressione (*cumulo giuridico*); come in precedenza, tuttavia, viene comunque imposto il vincolo dell'art. 16, co. 3, del D.Lgs. n. 472/1997 il quale, materialmente, non consente di scendere al di sotto di una determinata soglia nella definizione della sanzione unica applicabile nell'ambito della *disclosure*²⁶²²⁶³.

Con riguardo, poi, alla tutela del contribuente in caso di controversie relative alla quantificazione della pretesa impositiva e sanzionatoria che si possono instaurare con dell'Agenzia delle Entrate sembra registrarsi, ancora una volta, qualche lacuna.

Si ricorda che il meccanismo di funzionamento nella *prima* edizione ha previsto, in caso di non accettazione di quanto indicato nell'invito a comparire o nell'atto di contestazione delle sanzioni, una forma di contraddittorio con gli Uffici allo scopo di pervenire ad una definizione tramite accertamento con adesione (rinunciando, tuttavia, ad uno sconto sulle sanzioni); laddove anche tale tentativo fosse rimasto infruttuoso al contribuente non sarebbe rimasta altra alternativa se non quella di impugnare gli atti in contenzioso rinunciando al perfezionamento della procedura

²⁶² Tomassini A., 2016, *La nuova procedura di "voluntary disclosure": conferme e (vecchie e nuove) criticità*, Corriere Tributario, n. 44, p. 3372 ss. Sul tema l'autore precisa che "rimangono ferme *"le riduzioni delle misure sanzionatorie"* previste dall'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997, cioè la possibilità di definire le sanzioni contestate con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo", ciò comportando che "al di là delle enunciazioni di principio sulla applicabilità del *"cumulo giuridico"*, le sanzioni di questa specie potranno essere definite solo nel limite di quanto previsto dalla norma da ultima citata, come avvenuto nella prima edizione. Inoltre, con riferimento alle sanzioni connesse alle violazioni reddituali, è prevista l'applicabilità del comma 8 del medesimo art. 12: anche qui, in deroga all'applicabilità delle norme sul cumulo giuridico, è previsto che le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applichino separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta come in sede di accertamento con adesione, riducendo sensibilmente i benefici ai fini sanzionatori". Del medesimo avviso anche Bonfanti L, Della Carità A., *Il "controllo" degli uffici entro il 31 dicembre 2018*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 11.

²⁶³ Sul punto si segnala anche un problema riguardante la qualificazione delle sanzioni per le violazioni riguardanti il quadro RW il quale, come detto in precedenza, è un quadro dichiarativo dal quale non emergono tributi. In questo senso il limite rappresentato dal confronto con i minimi edittali previsti per le violazioni più gravi riferite a *"ciascun tributo"* parrebbe non doversi applicare, senonché l'orientamento dell'Agenzia, espresso in occasione di Telefisco, in data 2 febbraio 2017, tende a confermare la necessità del confronto negli stessi termini della *prima voluntary*. A riguardo si veda, Piazza M., *Autoliquidazione, sanzioni da chiarire*, Il Sole 24 ore, 7 febbraio 2017.

ed alla conseguente copertura penale. A riguardo, nella *voluntary-bis*, ci si interroga sulla posizione del contribuente che si trova a non concordare con quanto gli viene contestato dall'Agenzia a seguito dell'esercizio della facoltà di *autoliquidazione*; se, infatti, la contestazione degli aggravati derivanti dalla liquidazione in difetto avviene, anche in questo caso, per il tramite dell'invio di inviti a comparire e di atti di contestazione delle sanzioni, sarebbe necessario chiarire se l'eventuale impugnazione di tali atti pregiudichi il perfezionamento dell'intera procedura o possa essere rivolta solamente a contestare l'aggravio subito (non facendo venir meno, s'intende, la copertura penale)²⁶⁴.

- *Regolarizzazione di contanti e valori al portatore*

La nuova disciplina ha provveduto a formalizzare anche gli adempimenti relativi alla procedura di *collaborazione volontaria nazionale* nel caso in cui la stessa comporti l'emersione di contanti e valori al portatore²⁶⁵.

Tale situazione, infatti, ha rappresentato una lacuna nella normativa della *prima* edizione, laddove la procedura si limitava ad indicare quale oggetto della regolarizzazione solamente le violazioni degli obblighi dichiarativi ai fini delle imposte sui redditi e addizionali, imposte sostitutive, IRAP, IVA, dichiarazione dei sostituti d'imposta; la mancanza all'epoca, è stata colmata in via di prassi amministrativa²⁶⁶.

L'Amministrazione Finanziaria, infatti, si era espressa sul versante della legittimità dell'emersione di contanti e valori al portatore nell'ambito della *disclosure nazionale* a condizione che i medesimi fossero derivanti da condotte evasive sanabili con la procedura (stante il fatto che la *disclosure* non poteva essere utilizzata come mezzo per ottenere la *certificazione* dell'irrelevanza fiscale

²⁶⁴ Leo M., 2016. *La voluntary bis tra novità e aspettative*, Il Fisco, n. 44, p. 4207 ss. L'autore evidenzia, tra l'altro, che rimane valida la disposizione che vuole il perfezionamento della procedura all'atto del pagamento del *quantum* (aggravio compreso); l'impugnazione anche solo di quest'ultimo, quindi, potrebbe comportare *ex lege* il mancato perfezionarsi della procedura

²⁶⁵ Sembrano rientrare nella categoria dei valori al portatore, in mancanza di una definizione esplicita, azioni, obbligazioni, metalli preziosi in lingotti o moneta mentre vi sono dubbi con riguardo alle opere d'arte e agli oggetti preziosi. Sul tema, Laguardia M., *Opere d'arte, la voluntary si complica*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 14.

²⁶⁶ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 27/E, del 16 luglio 2015, e Circolare n. 31/E, del 28 agosto 2015.

delle disponibilità liquide detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari).

In aggiunta a tale regola si è previsto che il contribuente possa fornire ogni informazione o documento utile all'identificazione delle pratiche evasive messe in atto, oltre all'obbligo di depositare presso intermediari abilitati le disponibilità liquide o i valori al portatore (in un conto acceso a seguito dell'attivazione della procedura)²⁶⁷.

Il procedimento di regolarizzazione individuato dal legislatore nella *nuova disclosure nazionale* accoglie, in buona parte, le indicazioni di prassi.

Viene infatti previsto che i contribuenti debbano sottostare ai seguenti obblighi:

- Rilascio di una *dichiarazione* (da allegare alla presentazione dell'istanza di accesso) in cui viene attestato che l'origine dei valori non deriva dalla commissione di reati diversi da quelli coperti dalla *disclosure*;
- Apertura e inventario di eventuali cassette di sicurezza, in presenza di un notaio che ne attesti il contenuto in un apposito verbale;
- Versamento dei contanti e deposito dei valori al portatore presso intermediari finanziari abilitati, in un rapporto vincolato fino al termine della procedura.

A tale riguardo il legislatore ha provveduto a definire, in via ulteriore, una presunzione, operante ai soli fini della procedura, che vuole i contanti e valori al portatore derivanti da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di condotte evasive delle imposte di cui al presupposto *oggettivo* della procedura *nazionale*, commesse nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti.

In considerazione della natura della procedura, la quale è espressamente votata a sanare le violazioni agli obblighi dichiarativi commessi dai contribuenti nei periodi di imposta ancora accertabili, appare evidente che lo scopo di tale presunzione vorrebbe essere quello di semplificare l'emersione di tali particolari

²⁶⁷ La Circolare n. 31/E 2015 ha tuttavia precisato che, nella *prima disclosure*, non era possibile utilizzare l'*autocertificazione* come strumento utile a provare la provenienza dei contanti e valori contenuti in cassette di sicurezza limitandosi a suggerire, ad esempio, di procedere alla loro apertura in presenza di un notaio o di funzionari dell'istituto di credito.

attività permettendone una distribuzione omogenea nei vari periodi interessati.

In tale situazione si presenta però il problema di ricostruire l'origine, anche temporale, delle suddette disponibilità.

Per non incorrere nella tassazione integrale delle disponibilità liquide e dei valori al portatore quindi il contribuente può fornire la prova contraria dimostrando che, in ipotesi, i medesimi sono già stati tassati, non sono imponibili oppure che si riferiscono a periodi d'imposta non più accertabili²⁶⁸.

Pare, tuttavia, che tale circostanza non sia di facile realizzo stante la mancanza, ancora una volta, della possibilità di accertare la provenienza di tali disponibilità per il tramite di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio la quale, si ricorda, fa fede della veridicità delle informazioni in essa contenute sino a che l'Amministrazione Finanziaria non ne rilevi la falsità²⁶⁹.

Con riguardo alla suddetta presunzione sarebbe necessario chiarire anche a quale categoria di reddito possono appartenere i contanti e i valori al portatore che emergono dalla regolarizzazione.

Nella *prima* edizione tali disponibilità sono state considerate talvolta come redditi diversi, redditi da lavoro autonomo o di impresa (con conseguenze anche a fini IVA e contributivi)²⁷⁰; pare quindi che si farà riferimento, anche nella *voluntary-bis*, al profilo soggettivo del contribuente che aderisce alla procedura (vedere se costui è un libero professionista o un imprenditore in pratica) nel caso in cui sia demandato all'Agenzia il disbrigo della pratica mentre, in caso di *autoliquidazione*, sarà compito del contribuente qualificare correttamente la

²⁶⁸ Spitaleri A., Valdameri L., 2017 *L'emersione del denaro contante e dei titoli al portatore*, in *Voluntary Disclosure 2.0*, Milano, Il Sole 24 ore, p. 47.

²⁶⁹ Tomassini A., *Somme liquide a rischio tassazione totale, dichiarazione sostitutiva da valorizzare*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 2. Analoghe considerazioni in, Tomassini A., 2016, *La nuova procedura di "voluntary disclosure": conferme e (vecchie e nuove) criticità*, Corriere Tributario, n. 44, p. 3372 ss., ed in, Ciani F., 2017, *Le evasioni da "interposizione fittizia" nella nuova voluntary disclosure*, Corriere Tributario, n. 1, p. 22 ss. Secondo l'autore "la presunzione *de facto* è assoluta e non relativa, verificata l'impossibilità di provare altrimenti (v. dichiarazioni sostitutive di atto notorio) i fattori esogeni alla tassazione del contante".

²⁷⁰ Tavecchio A., *Contanti, evasione presunta per tutte le somme liquide*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 8.

natura di tali attività nella *relazione di accompagnamento*²⁷¹.

Si precisa, infine, che la presunzione pare avere rilievo esclusivamente tributario e, pertanto, in mancanza di adeguate spiegazioni da parte del contribuente, potrebbero partire segnalazioni di natura extra-fiscale dirette, presumibilmente, all'autorità giudiziaria²⁷².

- Coordinamento tra la prima e la seconda versione della procedura

La disciplina della *nuova voluntary*, come detto, è stata interamente prevista per il tramite dell'introduzione dell'art. 5-octies nel corpo normativo del D.L. n. 167/1990.

Nella disposizione in parola il legislatore si è limitato a dire che, stante la riapertura per i termini dell'adesione, si rendono applicabili integralmente gli artt. da 5-quater a 5-septies del D.L. n. 167/1990 (*voluntary internazionale*) nonché l'art. 1, co. da 2 a 5 della L. n. 186/2014 (*voluntary nazionale*), fatte salve le modifiche di cui si è testé dato conto.

Risulta quindi del tutto evidente che, in mancanza di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate riguardanti le forme di coordinamento tra la prima e la seconda procedura, sembrano doversi ripresentare in questa fase i medesimi dubbi interpretativi e procedurali che sono stati oggetto di analisi nei paragrafi precedenti (con, oltretutto, le ulteriori complicazioni derivanti dalla nuova disciplina).

I presupposti di applicazione *soggettivo* e *oggettivo* non vengono di fatto ad essere toccati in alcun modo da parte della nuova procedura la quale, pertanto, continua a rivolgersi ai medesimi soggetti ed alle medesime consistenti estere (per la *voluntary internazionale*) e domestiche (per la *voluntary nazionale*)²⁷³.

²⁷¹ Sepio G., Sbardella A., 2017, *Riapertura dei termini della voluntary disclosure*, Il Fisco, n. 1, p. 11 ss.

²⁷² Sepio G., Sbardella A., 2017, *Riapertura dei termini della voluntary disclosure*, Il Fisco, n. 1, p. 11 ss. Gli autori ricordano come l'Agenzia delle Entrate abbia più volte espresso l'orientamento per cui le informazioni ottenute nell'ambito della procedura ma non rientranti nella sfera di competenza sarebbero state comunicate alle autorità competenti.

²⁷³ In questo contesto risulta utile evidenziare solamente che, in un ambito separato rispetto a quello della procedura, sono stati introdotti i nuovi co. 17-bis e 17-ter all'art. 83 del D.L. 212/2008, relativamente alla partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento essendo questi

Per ciò che riguarda l'ambito *temporale*, oltre alla previamente accennata problematica relativa all'ultrattività dei periodi d'imposta ordinariamente scaduti in deroga all'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, si registrano del pari immutati l'orientamento che vuole l'applicazione in senso retroattivo dell'art. 12 del D.Lgs. n. 78/2009 (in mancanza di pronunce giurisprudenziali risolutive sul tema) e la previsione delle esimenti al raddoppio dei termini per le attività detenute in Stati o territori *black list* con i quali siano in vigore accordi per lo scambio di informazioni conformi all'art 26 del Modello di Convezione OCSE contro le doppie imposizioni, con la precisazione che il riferimento è ora alla data del 24 ottobre 2016.

In relazione al contenuto della *richiesta di accesso* e della *relazione di accompagnamento*, riguardanti l'intera posizione fiscale del contribuente, sembrano crearsi nuove problematiche con riguardo alla facoltà di autoliquidazione; se infatti nella prima versione le informazioni comunicate all'Agenzia delle Entrate scontavano un requisito di analiticità in mancanza del quale gli Uffici richiedevano delle integrazioni documentali (oppure, si è auspicato, delle prove indirettamente coerenti con la fattispecie comunicata) ora, nel caso in cui il contribuente ed il professionista che lo assiste decidano di svolgere autonomamente i calcoli, tale requisito si ritiene tanto più cogente in relazione agli ulteriori aggravii che il soggetto può vedersi comminati nel caso in cui, a posteriori, venissero rilevate delle incongruenze.

Ciò che si vuole dire, in altri termini, è che la *relazione di accompagnamento* assume un ruolo ancor più importante in quanto la mancanza di una fase di contraddittorio tra il contribuente e l'Agenzia, in caso di autoliquidazione, non consente di commettere errori nella rappresentazione delle disponibilità che si intende regolarizzare e nel calcolo di quanto dovuto (il problema, si capisce, è ancora più rilevante nel caso in cui le operazioni poste in essere dal contribuente

obbligati a comunicare all'Agenzia i nominativi dei contribuenti che hanno presentato richiesta di iscrizione all'AIRE, dal 2010 in poi, ai fini della formazione di liste selettive per gli accertamenti sulle attività estere non dichiarate e dei controlli di coloro che si sono trasferiti all'estero e non hanno presentato la *disclosure*. Si veda a riguardo, Maisto G., 2017, *Procedura di collaborazione volontaria*, in *Voluntary Disclosure 2.0*, Milano, Il Sole 24 ore, p. 13.

siano state particolarmente complesse dal punto di vista della loro interpretazione a fini fiscali).

In parallelo si ripresentano, stante la rigidità degli orientamenti dell'Agenzia nel corso della *prima voluntary* ed acuite in ragione della mancanza di una fase di confronto, le problematiche relative al riconoscimento delle imposte assolte in via definitiva all'estero, allo scomputo dell'*euroritenuta* ed al riporto in avanti delle minusvalenze, a causa della loro mancata indicazione in dichiarazione²⁷⁴.

Quanto alle *cause ostative* non si rilevano particolari questioni se non per l'ulteriore verifica del già menzionato divieto di accedere alla *voluntary bis* per usufruire della medesima procedura (internazionale o domestica) cui si è fatto ricorso in precedenza e per l'auspicabile utilizzo di un criterio di ragionevolezza da parte dell'Agenzia nel constatare che la *formale conoscenza* di una causa impeditiva in capo ai soggetti collegati sia stata effettivamente occultata dal contribuente oppure se sia stata ignorata in buona fede.

In ambito sanzionatorio, oltre alla diversa modulazione degli abbattimenti dovuti alla facoltà di autoliquidazione, si rileva un difetto di coordinamento tra la disciplina della *voluntary bis* e le previsioni contenute dell'art. 15, del D.Lgs. n. 158/2015 di revisione dell'apparato sanzionatorio tributario, il quale ha provveduto a modificare le sanzioni reddituali per l'infedele dichiarazione (al 90% della maggiore imposta in luogo del 100%).

La disposizione non ha trovato applicazione nella *prima voluntary* in forza del divieto espresso contenuto nell'art. 1, co. 133, della Legge di Stabilità per il 2016 (L. n. 208/2015) mentre nella nuova disciplina non viene fatto alcun richiamo a tale norma, ragione per la quale si dovrebbe ritenere applicabile il *favor rei* per il contribuente; tuttavia nelle istruzioni al modello per la richiesta di accesso

²⁷⁴ Cugnasca C., Dezzani L., 2017, *I calcoli d'imposta*, in *Voluntary Disclosure 2.0*, Milano, Il Sole 24 ore, p. 61. Gli autori sottolineano, in particolare, che “secondo la prassi seguita dall'Agenzia dividendi ed interessi devono essere considerati al lordo delle eventuali ritenute applicate nello Stato estero, ivi inclusa l'*euroritenuta*. Con particolare riferimento ai dividendi, questo trattamento risulta distorsivo se si pensa che laddove lo stesso dividendo fosse stato incassato tramite un intermediario italiano, esso verrebbe tassato “netto frontiera”. Lo stesso dicasi per quanto riguarda l'*euroritenuta*, che di fatto è già stata restituita allo Stato italiano dallo Stato estero che l'ha applicata”.

definitive pubblicate in data 2 gennaio 2017 è stato precisato le sanzioni devono essere calcolate in base alle misure vigenti fino al 31 dicembre 2015²⁷⁵.

In riferimento alle *coperture penali* si ripropongono in toto le questioni sollevate in precedenza con riguardo alla possibilità che, aderendo alla procedura, il contribuente finisca tanto con l'autodenunciarsi per le fattispecie di reato non coperte (tra cui, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti oppure la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) nel caso in cui l'impianto criminale sia ad egli stesso riconducibile quanto col denunciare il terzo che ha concorso alla commissione delle stesse.

Quanto alla copertura dalla contestazione del *riciclaggio* si è già detto come questa, in ragione della natura della contestazione, debba in realtà essere rivolta al terzo riciclatore il quale sarebbe *obbligato* ad accedere alla procedura per non vedersi contestato il reato (trovandosi esposto nel caso di impossibilità di accedere dovuta al fatto che, in ipotesi, la sua posizione fiscale non necessiti di essere regolarizzata per alcuna ragione); in questo senso, si ritiene, sarebbe opportuno risolvere il problema andando a privilegiare un'interpretazione estensiva della norma in favore del terzo²⁷⁶.

Nella nuova disciplina si registra anche una potenziale problematica relativa al reato di *autoriciclaggio* del quale, agli effetti della procedura, viene confermata la non punibilità; tuttavia l'art. 5-octies precisa che la non contestazione opera “*sino alla data del versamento della prima o unica rata*” il che sembrerebbe significare che il contribuente potrebbe essere chiamato a rispondere della condotta nel caso in cui, dopo tali date, provveda a movimentare le disponibilità oggetto di emersione. Tale circostanza, pur nell'apparente irragionevolezza della sua previsione, non pare comunque facilmente verificabile in ragione del fatto che per vedersi contestato il reato è necessario che il trasferimento o l'utilizzo dei proventi illeciti sia compiuto “*in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa*”, cosa che non sarebbe più necessaria una volta che le

²⁷⁵ Cugnasca C., Dezzani L., 2017, *I calcoli d'imposta*, in *Voluntary Disclosure 2.0*, Milano, Il Sole 24 ore, p. 63. Dello stesso avviso, nel medesimo volume, anche Maisto G., 2017, *Procedura di collaborazione volontaria*, p. 19.

²⁷⁶ Dinoia M., 2017, *Profili penali*, in *Voluntary Disclosure 2.0*, Milano, Il Sole 24 ore, p. 125.

attività siano state fatte emergere per il tramite della *disclosure* anche se il rischio di incriminazione oggettiva sembra permanere²⁷⁷.

Si rileva, infine, che la nuova disciplina ha affiancato al reato di esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero, di cui all'art. 5-septies del D.L. n. 167/1990, previsto nella *prima versione* un nuovo illecito che punisce l'utilizzo fraudolento della procedura nel caso in cui il contribuente faccia emergere delle disponibilità finanziarie e patrimoniali derivanti dalla commissione di reati diversi da quelli coperti dalla *disclosure*.

Pur nell'apparente consequenzialità della commissione del secondo rispetto al primo si ritiene che le due fattispecie (le quali peraltro prevedono le medesime pene) abbiano riguardo ad ambiti di applicazione diversi in quanto il nuovo reato pare essere stato introdotto come misura atta a scongiurare il rischio che la falsità nella comunicazione dei reati presupposto generatori delle disponibilità oggetto della *procedura* trasformi quest'ultima, nella sostanza, in un'operazione legalizzata di riciclaggio (ciò è alla base anche della necessità, da parte del contribuente, di rilasciare una dichiarazione attestante l'origine dei valori nel caso in cui la procedura abbia ad oggetto la regolarizzazione di contanti e valori al portatore, come analizzata in precedenza) andando con ciò a punire chi si avvale della *disclosure* pur non avendone i requisiti.

Per ciò che riguarda il reato che punisce la falsità delle comunicazioni, invece, ciò che si desidera ottenere è la piena genuinità dell'emersione, andando a sanzionare penalmente colui che, pur avendo i requisiti per aderire alla *disclosure*, ha deciso di fornire una falsa rappresentazione della propria posizione fiscale²⁷⁸.

²⁷⁷ Dinoia M, 2017, *Profili penali*, in *Voluntary Disclosure 2.0*, Milano, Il Sole 24 ore, p. 126.

²⁷⁸ Dinoia M, 2017, *Profili penali*, in *Voluntary Disclosure 2.0*, Milano, Il Sole 24 ore, p. 130.

3. Lo scambio di informazioni e la collaborazione fiscale tra Stati

Nell'analisi della disciplina riguardante la *collaborazione volontaria* si è fatto cenno agli accordi, compatibili con il Modello di Convezione OCSE contro le doppie imposizioni, stipulati dall'Italia con alcuni degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato storicamente ricompresi nelle c.d. *black list*.

Nell'ambito della procedura ciò è funzionale alla disapplicazione delle regole riguardanti il raddoppio dei termini per l'accertamento e la contestazione delle sanzioni nonché del raddoppio dell'entità di queste ultime.

Ulteriore aspetto, che corre in parallelo con quelli più strettamente riferiti alla dimensione procedurale ed economica della *disclosure*, riguarda l'implementazione di tali accordi sul versante dello scambio di informazioni tra le Autorità fiscali per il mantenimento, anche nel futuro, della ritrovata *compliance* dei soggetti che hanno regolarizzato la propria posizione.

In questa sede si vuole quindi allargare il campo di indagine in modo da evidenziare tanto le ragioni alla base della stipula di accordi internazionali in materia tributaria quanto dar conto dell'accelerazione che si è avuta negli ultimi anni in materia di collaborazione tra gli Stati la quale ha portato, tra le altre attività che saranno oggetto di analisi, alla definizione del *Common Reporting Standard*, il quale rappresenta la base comune per lo scambio automatico di informazioni nel prossimo futuro.

Tutto ciò, s'intende, nella prospettiva di rispondere all'ipotetica domanda riguardante l'effettivo superamento della necessità, da parte del legislatore, di porre in essere ciclicamente delle procedure *speciali*, come quella oggetto della presente trattazione, atte a rimediare alle infedeltà fiscali dei contribuenti.

- 3.1 Il superamento per principio di non collaborazione

La cooperazione tra gli Stati in materia tributaria, da intendersi tanto come scambio di informazioni ai fini dell'accertamento quanto come aiuto alla

riscossione della pretesa tributaria all'interno del territorio di uno Stato estero, è una fattispecie della quale solo di recente si è iniziato a constatare l'importanza.

Tradizionalmente gli Stati hanno seguito per lungo tempo un orientamento tendente a vietare qualunque tipo di collaborazione tra Amministrazioni Fiscali sulla base, innanzitutto, della considerazione della materia tributaria come prerogativa riservata allo Stato di residenza del contribuente ed in quel territorio delimitata (senza quindi la possibilità di estenderne la portata fuori dei confini o, al contrario, di svolgere alcuna attività a vantaggio delle pretese dagli altri Stati).

In secondo luogo il riscontro da farsi riguarda le limitate possibilità di movimentazione dei fattori economici i quali, in epoche meno recenti, tendevano ad essere mantenuti all'interno del singolo ordinamento di competenza²⁷⁹.

La regola ha trovato applicazione tanto in ordinamenti di *common law* quanto negli Stati dell'Europa continentale:

- La regola del c.d. *non enforcement* si era consolidata nella cultura giuridica anglosassone ed in quella degli Stati Uniti d'America per via delle numerose pronunce giurisprudenziali che sull'argomento si erano sempre espresse negando con forza l'esistenza di un obbligo delle Corti adite di consentire la riscossione delle imposte degli Stati stranieri ad esclusivo vantaggio di questi ultimi; le ragioni alla base di tali pronunce possono ricercarsi tanto nel difetto di competenza dei giudici nella possibilità di riconoscere rilevanza a norme tributarie straniere quanto in motivazioni di tutela dell'ordine pubblico.
- Negli Stati europei l'impedimento è stato giustificato maggiormente sul versante del rispetto del potere sovrano dello Stato e del carattere territoriale ed esclusivo delle leggi fiscali²⁸⁰.

Sulla base, quindi, degli orientamenti prevalenti, i quali generalmente privilegiavano i concetti di sovranità, territorialità e mancanza di reciprocità

²⁷⁹ Dorigo S., 2011, *La cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di Sacchetto C., Torino, Giappichelli Editore, p. 206.

²⁸⁰ Sacchetto C., 1978, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, Cedam, p. 15 ss.

(ovverosia della regola per cui viene concessa la possibilità di intervenire nell'ordinamento dello Stato estero se, nel contempo, a quest'ultimo viene concesso lo stesso diritto), si era diffusa la convinzione che esistesse, nell'ambito del diritto internazionale, una norma che vietasse esplicitamente di fornire collaborazione ad uno Stato in materia tributaria²⁸¹.

Tale impostazione tuttavia, non hanno mai trovato un reale fondamento in un'esplicita previsione di diritto internazionale; per individuare tale regola infatti si sarebbero dovuti analizzare i c.d. *fatti giuridici internazionali* posti a fondamento del divieto.

Ciò che si vuole dire, in altri termini, è che nell'ordinamento internazionale una regola si ricava sulla base delle manifestazioni concrete attuate dagli Stati rispetto ad una determinata situazione (siano essi trattati internazionali, attività diplomatica, indirizzi governativi e risoluzioni delle organizzazioni internazionali) mentre le motivazioni addotte, principalmente in ambito giurisprudenziale, si sono sempre caratterizzate dal punto di vista del diritto interno di ogni paese²⁸².

Se da un lato, quindi, non è mai stato possibile giustificare con le regole internazionali il fatto di proibire la collaborazione tra Stati, dall'altro non si poteva nemmeno affermare che, al contrario vi fosse un obbligo in tal senso.

In questo contesto il superamento dell'*impasse* concettuale pare essersi avuto grazie all'aumento del numero e della rilevanza della stipula di convenzioni internazionali sulla collaborazione amministrativa nel secondo dopoguerra; ciò in considerazione del fatto che gli accordi tra Stati avrebbero risposto alla necessità di porre in essere quei *fatti* che il diritto internazionale vorrebbe verificati ai fini della creazione di una regola consolidata²⁸³.

A ciò si aggiunga che, in tempi più recenti, l'espandersi del fenomeno della *globalizzazione* cui si è accompagnata la dematerializzazione della ricchezza (divenuta estremamente facile da trasferire in altre giurisdizioni) non hanno fatto

²⁸¹ Dorigo S., *op. cit.*, p. 207. L'autore ribadisce che ciò si è verificato “*per effetto del principio consuetudinario della eguaglianza sovrana degli Stati che, si sosteneva, sarebbe stato violato nel caso in cui l'amministrazione fiscale avesse messo il proprio apparato organizzativo a servizio delle richieste di un'altra nazione*”.

²⁸² Sacchetto C. *op. cit.*, p. 76 ss.

²⁸³ Sacchetto C. *op. cit.*, p. 206 ss.

che rendere più evidente l'esigenza di superare la tradizionale gestione autonoma della materia tributaria in favore di un impegno condiviso con altri Stati per il contrasto all'evasione fiscale internazionale.

- 3.2 Lo scambio di informazioni previsto dal Modello OCSE e dall'Unione Europea

Nell'ambito dello scambio di informazioni tra Stati il riferimento principale per la stipula di trattati bilaterali aventi ad oggetto forme di collaborazione amministrativa è rappresentato dal Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni.

L'art. 26 del Modello individua le regole che gli Stati contraenti sono tenuti a seguire per instaurare le modalità di comunicazione ritenute idonee a contrastare nel miglior modo possibile le pratiche evasive transnazionali.

Nella prima codificazione del Modello, nel 1963, l'ambito di applicazione dello *scambio* era piuttosto limitato stante il fatto che le comunicazioni avevano riguardo alle sole informazioni rilevanti per la problematica delle doppie imposizioni; le modifiche apportate alla disciplina negli anni successivi, tuttavia, ne hanno allargato notevolmente i confini, tanto da ritenere in qualche modo anacronistica la circostanza che tali previsioni siano ancora inserite all'interno di uno schema di trattato contro le doppie imposizioni quando, per la verità, lo strumento dello *scambio* si ritiene impiegabile per finalità ulteriori e diverse quali, per l'appunto, la lotta all'evasione e all'elusione.

Ciò che si intende dire, in altri termini, è che lo *scambio*, attualmente, è assunto al ruolo di strumento per la tutela del sistema fiscale interno di ciascuno degli Stati contraenti, dato che ciascuno di essi può farvi ricorso col fine di garantire la corretta esecuzione delle norme nazionali; questo si rende possibile perché le informazioni possono riguardare qualsiasi tipo di imposta, ancorché non contemplata nella Convenzione, e con riferimento anche a contribuenti che non

siano residenti in alcuno dei due Stati²⁸⁴.

I metodi utilizzati per dar corso all'effettivo scambio di informazioni, i quali in realtà non sono diretta espressione del Modello ma si sono originati nella pratica comune per effetto della stipula delle Convezioni, rientrano essenzialmente nelle seguenti categorie:

- Scambio *su richiesta*: si attua con la presentazione di un'istanza allo Stato estero affinché questo provveda a raccogliere e trasmettere le informazioni in proprio possesso, in riferimento ad attività istruttorie già iniziate da parte dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato richiedente;
- Scambio *spontaneo*: si attua laddove uno Stato, nell'esercizio dell'ordinaria attività amministrativa, intercetti delle informazioni riguardanti soggetti residenti in un altro paese e potenzialmente rilevanti per l'Amministrazione estera;
- Scambio *automatico*: si attua mediante la predisposizione di mezzi di comunicazione che permettono uno scambio sistematico di informazioni tra gli Stati. Tale metodologia, pur essendo riconosciuta quale la migliore tra quelle utilizzabili per la lotta all'evasione internazionale, ha trovato una diffusione oltremodo limitata a causa degli ingenti sforzi richiesti per l'implementazione delle infrastrutture comunicative ed il coordinamento delle Amministrazioni Fiscali.

Tuttavia, come si avrà modo di evidenziare nella sezione successiva, in tempi recenti si è dato il via ad una serie di attività che hanno portato alla definizione dello *standard* per lo scambio automatico di informazioni avente rilievo multilaterale²⁸⁵.

La disciplina elaborata dall'OCSE, oggetto di periodico aggiornamento, richiede il rispetto di determinate condizioni all'atto dello scambio di informazioni tanto

²⁸⁴ Dorigo S., *op. cit.*, p. 209.

²⁸⁵ Rizzardi R., 2015, *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, Corriere Tributario, n. 27, p. 2085 ss.

da parte dello Stato richiedente che da quello richiesto.

Le più recenti modifiche alla disciplina dell'art. 26 impongono all'Amministrazione richiedente il rispetto della regola della c.d. *verosimile pertinenza* (*foreseeable relevance*) ovvero della circostanza che debba sussistere una ragionevole possibilità che le informazioni richieste siano rilevanti nel momento in cui la domanda viene posta, indipendentemente dal fatto che a posteriori queste si rivelino concretamente utili; tale convinzione si ritiene integrata solamente laddove l'Amministrazione abbia già iniziato un'autonoma attività istruttoria (non è possibile quindi procedere ad una richiesta se le informazioni acquisibili vengono esse stesse poste a base dell'attività di accertamento).

Le motivazioni alla base di tale requisito sono da ricercarsi nel parallelo divieto di inviare richieste connotate da tratti eccessivamente generici ed indeterminati (c.d. *battute di pesca* o *fishing expeditions*) le quali, data la potenziale ampiezza dei contenuti, andrebbero a ledere la sovranità fiscale dello Stato richiesto, oltre alla necessità di responsabilizzare il richiedente nel non utilizzare indiscriminatamente lo strumento di *scambio*²⁸⁶.

Le informazioni ottenute nel rispetto delle regole in parola sono sottoposte, in via ulteriore, ad un vincolo di segretezza potendo essere comunicate solamente a coloro i quali intervengono personalmente nel procedimento di accertamento intrapreso prima dell'invio della richiesta o nella successiva fase di riscossione; l'utilizzo delle informazioni in ambiti diversi da quello tributario (ad esempio per il contrasto al riciclaggio, alla corruzione o al finanziamento del terrorismo) è ritenuto possibile solamente nel caso in cui le legislazioni di entrambi gli Stati prevedano nel loro ordinamento una tale possibilità e, a sua volta, lo Stato richiesto dia l'autorizzazione in tal senso²⁸⁷.

Per converso il dovere di cooperazione posto in capo all'Amministrazione Fiscale richiesta non può essere limitato dalla circostanza che questa non abbia alcun

²⁸⁶ Dorigo S., *op. cit.*, p. 210.

²⁸⁷ Di Tanno T., 2015, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, Rassegna Tributaria, n. 3, p. 665 ss.

interesse concreto alla raccolta delle informazioni, evidentemente perché irrilevanti ai fini dell'applicazione della normativa tributaria domestica; la circostanza, peraltro, è un ulteriore indizio del superamento della tradizionale visione della materia tributaria come emanazione della sovranità Statale dato che viene sancito un principio di sacrificio delle proprie prerogative (utilizzo di risorse) a vantaggio esclusivo di altri.

Del pari non è possibile limitare la collaborazione adducendo la presenza del segreto bancario eventualmente disciplinato dall'ordinamento dello Stato richiesto (oltre che per le banche la regola è estesa anche alle informazioni detenute da altri soggetti aventi natura finanziaria e da soggetti che agiscono in qualità di agenti o di fiduciari).

Il dovere di cooperazione, tuttavia, non può dirsi illimitato dato che sono esplicitamente previste delle fattispecie al verificarsi delle quali tale obbligo viene meno; ci si riferisce alle situazioni in cui verrebbe imposto ad uno degli Stati contraenti di:

- Adottare dei provvedimenti amministrativi contrari alla propria legislazione o alla propria prassi (o di quelle dell'altro Stato);
- Fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute sulla base della propria legislazione o della propria prassi (o di quelle dell'altro Stato);
- Fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale oppure informazioni contrarie all'ordine pubblico.

Le motivazioni alla base di tali limiti sono da ricercarsi tanto nel rispetto del principio di reciprocità per il quale si vuole evitare che uno degli Stati contraenti sia obbligato a svolgere attività ulteriori rispetto all'altro, quanto nella volontà di evitare un uso distorto dello strumento dello scambio che consentirebbe alle Amministrazioni Fiscali di aggirare i limiti imposti dal proprio ordinamento interno²⁸⁸.

²⁸⁸ Garbarino C., 2013, *Le modifiche all'art. 26 del modello OCSE sullo scambio di informazioni*,

In questa sede si segnala una problematica relativa alla posizione del contribuente cui le informazioni pervenute all'Amministrazione Finanziaria, sulla base dell'effettuazione dello scambio di informazioni, si riferiscono.

Nel Modello OCSE, infatti, non è presente alcuna indicazione riguardante le eventuali forme di tutela da garantire al soggetto; ciò sembra porsi in contrasto con l'orientamento che vuole garantiti i diritti posti dall'ordinamento internazionale anche laddove la persona rivesta il ruolo di contribuente (tali diritti, infatti, dovrebbero spettare a ciascuno in quanto tale e non essere limitati dall'interesse di un soggetto pubblico portatore di un interesse collettivo)²⁸⁹.

La problematica riguarda principalmente le modalità con le quali si procede allo scambio di informazioni in quanto caratterizzate dal coinvolgimento delle sole Amministrazioni Fiscali interessate.

Non è prevista, infatti, alcuna comunicazione preventiva dell'avvio del processo al contribuente e, di conseguenza, viene meno anche il controllo della regolarità delle modalità di acquisizione e scambio delle informazioni.

Ciò comporta dei problemi per la tutela del diritto di difesa in quanto il soggetto viene a conoscenza dell'attività solamente nel momento in cui gli vengono notificate le risultanze dell'istruttoria nel provvedimento accertativo, oltre al fatto che costui non è in grado di accedere a tutta la documentazione oggetto di scambio dato che verrà a conoscenza solamente di quella riversata nell'atto impositivo a sostegno della pretesa fiscale²⁹⁰.

Lo scambio di informazioni tra gli Stati appartenenti all'Unione Europea presenta caratteristiche del tutto simili a quelle previste dalla stipula dei trattati bilaterali per il tramite del Modello OCSE.

La cooperazione fiscale comunitaria è stata per lungo tempo disciplinata,

Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 1, p. 19 ss.

²⁸⁹ Dorigo S., *op. cit.*, p. 216. L'autore si esprime in questi termini sulla base degli orientamenti sviluppatasi con riguardo particolare alla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, ma ritiene che i medesimi possano estendersi anche ad ambiti applicativi ulteriori alla stessa.

²⁹⁰ Dorigo S., *op. cit.*, p. 217.

nell'ambito delle imposte dirette, dalla Direttiva 77/799/CEE recentemente abrogata e sostituita dalla Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011, la quale ha provveduto a recepire gli standard di comunicazione elaborati dall'OCSE nell'art. 26 previamente analizzato. Successivamente vi è stata anche l'emanazione della Direttiva 2014/107/UE del 9 dicembre 2014, la quale, oltre ad avere ampliato la tipologia delle informazioni che uno Stato membro si impegna a mettere a disposizione degli altri, ha provveduto a recepire il *Common Reporting Standard* all'interno nella legislazione Europea.

Le ragioni che hanno portato allo sviluppo e al consolidamento dello scambio di informazioni intracomunitario non sono da ricercarsi necessariamente nella volontà di contrastare le pratiche di evasione fiscale dei propri cittadini quanto più, in realtà, come mezzo posto a garanzia della realizzazione del mercato comune e della tutela delle libertà di circolazione previste dal Trattato.

Ciò ha comportato, nella giurisprudenza della Corte di giustizia, l'enfatizzarsi dell'obbligo di ricorrere allo *scambio* ogni volta che la mancata acquisizione delle informazioni per tale via, possa pregiudicare il godimento delle libertà fondamentali²⁹¹ oltre alla valorizzazione dello *scambio* su base *spontanea* come mezzo per la realizzazione del principio di leale cooperazione tra gli Stati membri, giudicando peraltro quest'ultimo come obbligatorio, laddove si presuma che in mancanza vi sarebbe un'ingiustificata riduzione del carico impositivo per lo Stato membro interessato dalla comunicazione²⁹²²⁹³.

Con l'emanazione della Direttiva 2011/16/UE si è proceduto a definire il nuovo sistema di cooperazione tra gli Stati membri sulla base del rispetto delle regole individuate a livello OCSE e con le medesime modalità di scambio (su richiesta, spontaneo ed automatico).

Il principale elemento di novità ha riguardo proprio a quest'ultimo aspetto data l'introduzione di un nuovo obbligo di comunicazione *automatica* delle informazioni riguardanti alcune limitate categorie di reddito di natura non

²⁹¹ Sentenza Corte di Giustizia, C-318/07, del 27 gennaio 2009.

²⁹² Sentenza Corte di Giustizia, C-420/98, del 13 aprile 2000.

²⁹³ Dorigo S., *op. cit.*, p. 219.

finanziaria (redditi da lavoro, compensi per i dirigenti, assicurazioni sulla vita, pensioni, proprietà e redditi immobiliari).

Con la successiva Direttiva 2014/107/UE, come anticipato, il campo di applicazione è stato allargato in modo da ricomprendere anche i redditi di carattere finanziario e le informazioni patrimoniali afferenti ai conti correnti dei soggetti; è quindi possibile lo scambio automatico di informazioni riguardanti i dati anagrafici e fiscali del titolare di conti correnti nonché il relativo saldo mentre, in caso di conti di custodia, l'importo complessivo di interessi e dividendi oltre agli importi derivanti dalla cessione di asset finanziari²⁹⁴.

Si segnala, anche in questo caso, che non vengono previste specifiche forme di tutela dei diritti dei contribuenti con riguardo allo scambio di informazioni che li coinvolgono, tuttavia, a differenza dell'ambito internazionale dovrebbe essere pacifica la garanzia di partecipazione ai procedimenti amministrativi prevista dalla Carta di Nizza dei diritti fondamentali la quale, a seguito della firma del Trattato di Lisbona, è divenuta obbligatoria per gli Stati membri in quanto parte integrante del Diritto dell'Unione Europea²⁹⁵.

- 3.3 L'implementazione del Common Reporting Standard

Lo scambio di informazioni individuato nel Modello OCSE, pur prevedendo regole di ampio respiro applicabili ad una generalità di situazioni, trova un limite nel fatto di essere inserito all'interno di uno schema Convenzionale bilaterale; questo comporta per gli Stati un aumento della complessità dovuta alla moltitudine di rapporti diversi che si instaurano di volta in volta con le controparti estere, ognuna portatrice di istanze particolari e tra loro differenti.

In questo contesto l'avvertita necessità di avere a disposizione uno strumento multilaterale per lo scambio di informazioni fiscali di natura finanziaria da parte degli Stati ha portato l'OCSE ad elaborare, nel 2014, il *Common Reporting Standard*

²⁹⁴ Bonarelli P., 2016, *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 10, p. 30 ss.

²⁹⁵ Dorigo S., *op. cit.*, p. 220.

(Crs) al quale hanno aderito, allo stato attuale, 101 paesi²⁹⁶.

Nel suo complesso il nuovo strumento si compone di tre parti:

- Il *Crs* in senso stretto: che contiene le procedure poste a carico della platea di soggetti coinvolti nello scambio di informazioni;
- Il modello di *Competent Authority Agreement (Caa)*: che fissa le regole per lo scambio di informazioni;
- I commentari del *Crs* e del *Caa*²⁹⁷.

A differenza del Modello OCSE il quale individua nelle autorità fiscali dei paesi contraenti gli attori principali dello scambio di informazioni (su richiesta), il *Crs* si rivolge espressamente ad una platea piuttosto ampia di istituzioni finanziarie quali soggetti destinatari degli obblighi di raccolta e comunicazione (automatica); in buona sostanza, quindi, lo *standard* si rivolge a banche, società di intermediazione mobiliare, società di gestione del risparmio, assicurazioni, società fiduciarie e trust²⁹⁸.

Le informazioni oggetto di scambio hanno riguardo alle posizioni finanziarie detenute da persone fisiche ed entità giuridiche (i c.d. *reportable person*) e risultano avere un diverso grado di approfondimento tanto in ragione della preesistenza o meno del rapporto con gli intermediari summenzionati quanto in ragione della consistenza delle attività²⁹⁹.

Più nel dettaglio il riferimento è ai conti finanziari *di deposito* (conti correnti, conti commerciali, libretti di risparmio oppure conti comprovati da certificati di deposito, risparmio, investimento, o debito o qualunque altro strumento gestito da un'istituzione finanziaria nell'ambito della propria attività ordinaria) o *di custodia* (conti atti a detenere una o più attività finanziarie a beneficio di un altro soggetto)

²⁹⁶ A livello Europeo il *Crs* è stato recepito dalla Direttiva 2014/107/UE mentre l'Italia dalla Legge di attuazione n. 95, del 18 giugno 2015.

²⁹⁷ Belluzzo L., 2016, *L'evoluzione della normativa fiscale nei confronti dei paesi a fiscalità privilegiata*, *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 12, p. 22 ss.

²⁹⁸ Urgeghe G., Palamà E., 2016, *Il nuovo scambio automatico di informazioni Crs Mcaa*, *Corriere Tributario*, n. 19, p. 1514 ss.

²⁹⁹ Si precisa che le entità giuridiche *reportable* vengono individuate in negativo rispetto a quelle che non sono: società quotate in mercati regolamentati e società legate a queste da rapporti partecipativi, enti pubblici, organizzazioni internazionali, banche centrali e istituzioni finanziarie.

di cui i *reportable person* sono titolari.

In presenza di conti *di deposito* le informazioni da comunicare riguardano le generalità del soggetto titolare, l'identificativo dell'istituzione finanziaria, il numero del conto ed il saldo dello stesso mentre, in presenza di conti *di custodia*, debbono aggiungersi anche l'importo totale lordo di interessi, dividendi e altri redditi generati in relazione agli *asset* detenuti nel conto nonché gli introiti totali lordi derivanti dalla vendita di questi ultimi rispetto ai quali l'intermediario abbia operato in qualità di custode, intermediario, intestatario o agente per conto del titolare³⁰⁰.

L'attività di controllo svolta dagli intermediari ai fini del corretto adempimento degli obblighi derivanti dall'applicazione dello *standard* ha riguardo anche alla circostanza che i conti, a far data dal 1 gennaio 2016, siano di nuova costituzione ovvero preesistenti.

I *nuovi* conti intestati tanto alle persone fisiche che alle entità giuridiche richiedono l'acquisizione di un'autocertificazione che consenta agli intermediari di determinare la residenza fiscale del cliente e di verificare la ragionevolezza di quanto dichiarato da quest'ultimo.

Per i conti *preesistenti* invece la residenza fiscale viene necessariamente individuata per il tramite di controlli effettuati dagli intermediari.

Nel caso in cui i titolari siano persone fisiche bisogna distinguere i *Lower Value Accounts* (conti il cui saldo è inferiore al valore di \$ 1 milione) per i quali si ritiene sufficiente la determinazione sulla base delle informazioni documentali a disposizione o tramite gli *indizi* ricavabili dalle proprie banche dati elettroniche, dagli *High Value Accounts* (conti il cui saldo è superiore al valore di \$ 1 milione) per i quali si applicano misure di identificazione della residenza rafforzate.

Per i conti intestati ad entità giuridiche viene imposta una soglia, pari a \$ 250 mila, al di sotto della quale non vi è nessun obbligo di comunicazione per l'intermediario mentre, in caso di superamento di questa è necessario distinguere se il soggetto giuridico è effettivamente rientrate nella categoria delle *reportable*

³⁰⁰ Di Tanno T., 2015, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, Rassegna Tributaria, n. 3, p. 665 ss.

person (sempre per il tramite di informazioni contenute nei propri database) oppure se si tratta di un'entità finanziaria passiva, ovverosia, in altri termini, di una società schermo³⁰¹.

Sul piano giuridico, i dati verranno scambiati ai sensi dell'art. 26 del Modello OCSE o, preferibilmente dell'art. 6 della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale la quale, per il suo carattere multilaterale, viene ritenuta lo strumento legale più adatto per rendere efficace lo sviluppo del *Crs*³⁰².

In buona sostanza agli Stati viene garantita, all'atto della sottoscrizione del modello *Caa*, la possibilità di scegliere lo schema giuridico che ritengono più adatto; in data 29 ottobre 2014 sono stati 51 i paesi c.d. *early adopters*, tra cui l'Italia, che hanno optato per la condivisione delle informazioni secondo lo schema multilaterale (a far data dal novembre 2016, il numero è salito ad 87 giurisdizioni)³⁰³.

Lo scambio di informazioni è iniziato a partire dal 2017 per gli *early adopters* mentre inizierà a partire dal 2018 per i paesi che hanno deciso di aderire allo *standard* successivamente al 29 ottobre 2014³⁰⁴.

L'elaborazione del *Common Reporting Standard* ha voluto rappresentare il primo passo di un rinnovato interesse per il contrasto alle pratiche di evasione fiscale internazionale.

In questo senso l'impegno a fornire in maniera *automatica* tanto le informazioni di carattere finanziario sul saldo e sulla consistenza dei conti quanto le generalità dei titolari (compresa l'identificazione della residenza fiscale) rappresentano un fattore decisivo per il superamento degli ostacoli (segreto bancario) che le

³⁰¹ Urgeghe G., Palamà E., 2016, *Il nuovo scambio automatico di informazioni Crs Mcaa*, Corriere Tributario, n. 19, p. 1514 ss. In quest'ultimo caso vi è l'applicazione del c.d. approccio *look through* teso ad individuare i soggetti che in ultima istanza controllano l'entità giuridica interposta.

³⁰² Quest'ultima, originariamente stipulata tra OCSE e Consiglio d'Europa a Strasburgo 1988, è stata emendata nel 2010 in modo da consentire l'adesione anche a Stati non appartenenti alle due istituzioni; attualmente vi hanno aderito 98 paesi.

³⁰³ Bonarelli P., 2016, *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 10, p. 30 ss.

³⁰⁴ Galimberti A., *Fisco, al via lo scambio automatico di informazioni*, Il Sole 24 ore, 5 gennaio 2017.

Amministrazioni Fiscali hanno tradizionalmente incontrato nell'esplicarsi della loro attività di controllo.

Il percorso, tuttavia, non è che agli inizi e, nella fase attuale, è necessario considerare che la mole di informazioni potenzialmente scambiabili potrebbe rivelarsi talmente consistente da risultare, paradossalmente, di difficile gestione.

Se per gli Stati normalmente *aperti* allo scambio di informazioni la problematica dovrebbe essere più contenuta, stante anche la circostanza che già prima dell'implementazione dei *Crs* sono state intraprese forme di scambio che hanno visto l'intervento in prima persona degli intermediari finanziari³⁰⁵, per i paesi tradizionalmente più *chiusi* (da considerarsi ex *paradisi fiscali* dopo l'adesione allo *standard* in parola) la soluzione potrebbe non essere così immediata.

Per questi ultimi, i quali rappresentano i luoghi di maggior interesse per l'azione di contrasto e riscossione, sarà necessario valutare tanto l'effettivo impegno a raggiungere la qualità delle informazioni prevista dal *Crs* quanto, materialmente, la capacità tecnica per poterlo fare; a riguardo la connotazione multilaterale dello *standard* e le regole comuni indirizzate agli intermediari dovrebbero essere una garanzia sufficiente ad evitare distonie³⁰⁶.

In via ulteriore si evidenzia anche la mancanza di previsioni che, per il futuro, consentano di perfezionare l'attività di contrasto andando a definire, oltre allo scambio di informazioni, anche degli *standard* per l'accertamento e la riscossione i quali, se correttamente adottati, eleverebbero notevolmente il disincentivo a muoversi da un paese all'altro per ragioni fiscali³⁰⁷.

³⁰⁵ Il riferimento è al *Foreign Account Tax Compliant Act*, legge Statunitense emanata nel 2010 che ha avuto l'obiettivo di tutelare la base imponibile Americana da fenomeni di erosione riconducibili all'evasione. A livello operativo il FATCA ha previsto degli accordi tra gli USA e gli altri Stati con riguardo all'invio di informazioni finanziarie sui conti dei quali i suoi cittadini sono titolari presso intermediari esteri. Le informazioni da comunicare sono, in sostanza le medesime previste dal *Crs*, tanto da far considerare la normativa in parola come il principale volano che ha portato alla definizione dello *standard* alcuni anni dopo. Per una panoramica sull'argomento si veda, tra gli altri, Rizzardi R., 2015, *L'accordo FATCA Italia - Stati Uniti e lo scambio di informazioni fiscali*, Corriere Tributario, n. 32-33, p. 2502 ss.

³⁰⁶ Urgeghe G., Palamà E., 2016, *Il nuovo scambio automatico di informazioni Crs Mcaa*, Corriere Tributario, n. 19, p. 1514 ss. Il tema verrà ripreso nel paragrafo successivo.

³⁰⁷ Di Tanno T., 2015, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, Rassegna Tributaria, n. 3, p. 665 ss. Secondo l'autore infatti "Il ricorso a mere

- 3.4 Le attività a sostegno della cooperazione

In occasione dell'emanazione della disciplina sullo *scudo fiscale-ter* si è assistito, ai fini di una maggiore adesione da parte dei contribuenti, ad una stretta sul versante impositivo e sanzionatorio per il tramite dell'introduzione della presunzione di evasione di cui all'art. 12, D.L. n. 78/2009.

Con l'introduzione della disciplina di *collaborazione volontaria*, tuttavia, il legislatore non ha proceduto a definire delle forme simili di incentivo, per così dire, *indiretto* come in precedenza; la ragione alla base di tale cambiamento di prospettiva pare doversi ricercare nell'auspicata efficacia deterrente degli strumenti di scambio di informazioni fiscali, oggetto di analisi nel presente capitolo, i quali dovrebbero consentire tanto un considerevole aumento della probabilità di intercettare le attività illecitamente detenute all'estero quanto di andare oltre la pur importante operatività delle iniziative unilaterali poste a contrasto dei *paradisi fiscali* (tassazione per trasparenza delle imprese estere controllate, indeducibilità dei costi sostenuti con controparti localizzate in detti territori e, per quanto più di rilevanza per la *disclosure internazionale*, le *black list* sulla residenza delle persone fisiche).

Per comprendere appieno l'operatività dei *tax heaven* è necessario considerare che, oltre la basilare riduzione del carico impositivo, alla movimentazione di capitali si accompagnano una serie di attività parallele a questa necessariamente connesse; ciò che si vuole dire, in altri termini, è che non è possibile, in genere, trasferire disponibilità all'estero senza l'utilizzo di strutture societarie localizzate in quei territori e di intermediari finanziari che ne veicolano i profitti.

In questi termini è possibile definire tali giurisdizioni indifferentemente quali paradisi *societari*, laddove sia concessa la possibilità di costituire nel loro territorio delle società di capitali senza sottostare a particolari formalità, o come

procedure di scambio di informazioni costituisce, infatti, solo l'inizio di un'attività di collaborazione che avrebbe bisogno di ben diversa incisività e – sgradevole a dirlo – “intrusività” nel sistema dell'altro Paese (sia ben chiaro, a condizioni di reciprocità). Certo, una qualche forma di coordinamento anche sui criteri di definizione della base imponibile e sulle procedure di accertamento e riscossione non guasterebbe”.

paradisi *bancari*, laddove sia previsto il rilascio di un'autorizzazione all'esercizio di attività bancaria e finanziaria in quel territorio senza richiedere stringenti requisiti patrimoniali, di affidabilità e controllo oltre alla garanzia del mantenimento del segreto bancario. In via ulteriore a queste definizioni si può aggiungere, talvolta, anche quella di paradisi *penali* quando la normativa interna non ponga particolare riguardo alla commissione dei reati di evasione fiscale, corruzione, falso in bilancio e di tutte quelle fattispecie prodromiche alla commissione del reato di riciclaggio (tant'è che sembra ritenersi che la tendenza degli ultimi anni sia stata quella di ricercare paesi con delle normative antiriciclaggio poco efficaci piuttosto che, più semplicemente, vantaggi d'imposta).

Ecco che, in tale complesso di situazioni, trova miglior rappresentazione l'immagine che dei *paradisi fiscali* ha dato autorevole dottrina per cui questi sono “*sempre e contemporaneamente centro fieristico, zona franca, banco di cambio, popolato da una legione straniera del denaro, unito essenzialmente dalle convenzioni doganali, da uno stesso uso dei regolamenti finanziari, dallo stesso prontuario della parità monetaria, da un medesimo senso del profitto*” oltre alla considerazione che “*nella misura in cui lo sviluppo dei paradisi fiscali è legato a situazioni conflittuali, essi si trovano in pericolo quando esse si attenuano o si esasperano. Perché i paradisi non languiscono affatto, hanno bisogno intorno di una temperatura da guerra fredda che non subisca, in nessun senso, brusche variazioni. Più la metamorfosi circostante è rapida nella storia, più sono pericolose le contraddizioni e i mutamenti che essa implica*”³⁰⁸.

In questo senso quindi, il cambiamento rappresentato dal rapido rafforzamento delle dinamiche di collaborazione a livello informativo e di trasparenza può essere visto come una modalità per scardinare le certezze consolidate nella pratica sino a pochi anni fa.

Come anticipato, il successo nell'ambito della cooperazione fiscale richiede un

³⁰⁸ Marino G., 2009, *Paradisi e paradossi fiscali: il rovescio del diritto tributario internazionale*, Milano, Egea, p. 27 ss.

notevole livello di partecipazione da parte di quegli Stati e territori che solo di recente si sono impegnati a rimuovere il velo sulle consistenze ivi detenute da parte dei contribuenti stranieri.

In tale contesto quindi, oltre alla definizione degli strumenti e delle regole comuni per lo scambio di informazioni *su richiesta* (l'art. 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni o i *TIEAs*³⁰⁹) ed *automatico* (*Crs*) risultano di fondamentale importanza le azioni messe in campo dall'OCSE a sostegno del miglior utilizzo possibile di tali strumenti da parte degli Stati.

Il riferimento è all'attività svolta dal *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* il quale, dal 2009, si è assunto l'impegno tanto di monitorare il livello di adesione agli standard di trasparenza internazionali e di scambio di informazioni da parte degli Stati aderenti quanto di fornire il necessario supporto in tal senso³¹⁰.

Nell'ambito dello scambio di informazioni *su richiesta*, stante il suo consolidamento negli anni ad opera del consistente aumento della stipula di Convenzioni, l'attività del *Global Forum* è stata indirizzata in primo luogo verso un'analisi del contesto regolamentare di ogni paese e, successivamente, del livello di implementazione effettivo dello strumento di scambio.

La particolarità dell'indagine è quella di essere stata condotta da parte dei delegati degli Stati medesimi (*peer review*) e non da soggetti indipendenti, ciò ha permesso una migliore comprensione delle criticità di cui ogni paese è portatore e l'instaurazione di un dialogo sull'opportunità di apportare miglioramenti al proprio sistema.

I primi risultati di tale attività sono stati presentati nel 2016 dopo che si è concluso il *primo round* di controlli; sulle 113 giurisdizioni che hanno ottenuto una valutazione ben 99 sono risultate *compliant* in tutto o per la maggior parte (tra queste vi sono Svizzera, Monaco e Liechtenstein), 13 sono risultate parzialmente *compliant* e 5 (tra cui Panama) hanno ottenuto una valutazione completamente

³⁰⁹ I *Tax Information Exchange Agreements* sono dei modelli di accordo bilaterale, concernenti esclusivamente lo scambio di informazioni, utilizzabili dagli Stati laddove, in precedenza, non sia già stata stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni.

³¹⁰ “*OECD work on taxation 2016-17*” p. 17. Disponibile su <http://www.oecd.org/tax>.

negativa; come sottolineato nell'ultimo report annuale messo a disposizione dal *Global Forum*, nell'arco nel periodo in cui sono state svolte le analisi la maggior parte dei paesi che avevano ricevuto una valutazione preliminare negativa si è adoperata attivamente per modificare la propria disciplina interna in modo da ottenere una valutazione finale positiva.

A tale riguardo viene ulteriormente evidenziato come, nell'arco dei 6 anni in cui sono stati effettuati i controlli, i principali risultati conseguiti grazie alla volontà di adeguarsi agli standard richiesti dalla *peer review* abbiano riguardo ora all'aumento esponenziale del numero di *relazioni* tra gli Stati aventi ad oggetto lo scambio di informazioni (+280%), ora alla drastica riduzione delle giurisdizioni che in precedenza opponevano il segreto bancario alle controparti richiedenti (da 65 a 5) e, infine, all'aumento del numero di giurisdizioni che si sono adoperate per migliorare la trasparenza delle informazioni societarie, quali l'individuazione degli effettivi proprietari in presenza di situazioni di interposizione (31 giurisdizioni)³¹¹.

In vista del G20 da tenersi nel luglio 2017, il *Global Forum* è stato incaricato di elaborare una serie di controlli (*fast-track procedure*) che dovrebbero permettere il monitoraggio dei progressi fatti dagli Stati *non compliant* dopo la pubblicazione dei risultati della *peer review* in vista di un eventuale miglioramento del loro *rating* in quella sede.

Nella fase attuale si sta iniziando ad attuare il *secondo round* di controlli i quali si fonderanno su parametri di valutazione via via più stretti rispetto all'analisi svolta in precedenza; nel programma di lavori del *Global Forum* infatti si prevedono procedure rafforzate (le quali sono informate a criteri di effettività, uguaglianza ed oggettività) tese a valutare, tra gli altri, l'efficacia dei meccanismi di individuazione dei beneficiari effettivi delle attività detenute all'estero ed il corretto utilizzo delle richieste riguardanti gruppi di contribuenti³¹².

³¹¹ “*Global Forum Tax Transparency 2016, Report on Progress*” p.17.

Disponibile su <http://www.oecd.org/tax/transparency/GF-annual-report-2016.pdf>.

³¹² “*Global Forum Tax Transparency 2016, Report on Progress*” p.20.

In senso analogo, nell'ambito dello scambio di informazioni *automatico*, il *Global Forum* ha predisposto una serie di attività di controllo atte a monitorare lo stato dell'implementazione del *Common Reporting Standard* nei paesi che hanno acconsentito a scambiarsi informazioni finanziarie senza soluzione di continuità. Nel dettaglio, a partire dal 2015, è stato garantito il supporto ad ogni singolo Stato per ciò che riguarda:

- Le modifiche alla legislazione domestica e la stipula di accordi internazionali;
- Lo sviluppo delle infrastrutture informatiche (tra cui il *Common Transmission System*, che dovrebbe divenire lo standard utilizzabile a livello globale) ed amministrative atte allo scambio;
- La confidenzialità delle informazioni scambiate e la sicurezza informatica e, quando questa sarà garantita, lo sviluppo di un *network di informazioni* riguardanti uno specifico ambito per i paesi interessati;
- Le attività di *due diligence* da mettere in atto periodicamente³¹³.

Allo stesso modo è già prevista per il futuro una *peer review*, sempre da effettuarsi su base incrementale, anche nell'ambito del *Crs* una volta che sarà scambiato un quantitativo sufficiente di informazioni³¹⁴.

In parallelo con l'ampliamento della collaborazione tra Stati a livello informativo, il lavoro dell'OCSE, a partire dal 2013, si è orientato anche alla definizione di nuove regole per il contrasto all'erosione della base imponibile dovuta al trasferimento dei profitti delle imprese in quei paesi che comunemente rientrano (o rientravano) nella definizione di *paradisi fiscali*.

Il riferimento è al *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project* attraverso il

³¹³ “*Global Forum Tax Transparency 2016, Report on Progress*” p.24. Si segnala che nel medesimo documento, oltre all'illustrazione delle informazioni già oggetto di analisi nel paragrafo 3.3, viene rilevata l'efficacia deterrente del *Crs* con riguardo al successo delle procedure di Voluntary Disclosure sperimentate a livello globale, le quali hanno complessivamente raccolto un gettito pari a \$ 55 miliardi.

³¹⁴ “*OECD work on taxation 2016-17*” p. 18.

quale si mira a ridurre, ed auspicabilmente eliminare, il gap esistente a livello legislativo con gli Stati che ancora presentano un livello di tassazione o dei regimi preferenziali (non necessariamente *illegali*) in grado di attrarre nel loro territorio i capitali che dovrebbero essere tassati nel luogo di produzione; in particolare, l'obiettivo è quello di garantire che le regole di tassazione internazionale non facilitino lo spostamento dei profitti lontano da dove l'attività economica è svolta e da dove il valore è creato.

Materialmente il progetto è consistito nella definizione di un piano d'azione comprendente 15 aree di intervento ritenute fondamentali per contrastare l'erosione della base imponibile³¹⁵; il riferimento, per ciò che è di interesse per la trattazione, ha riguardo in particolare al *contrasto alle pratiche fiscali dannose aumentando la trasparenza e la sostanza* (azione n. 5) ed allo *sviluppo di uno strumento multilaterale per aggiornare le convenzioni bilaterali* (azione n. 15).

Il contrasto alle *pratiche fiscali dannose* ha avuto tradizionalmente riguardo all'individuazione tanto dei *paradisi fiscali* che dei singoli *regimi preferenziali*, ovverosia singole disposizioni contenute negli ordinamenti giuridici dei diversi Stati.

I primi sforzi in questo senso si devono al rapporto "*Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*", pubblicato nel 1998, all'interno del quale venivano individuate le linee guida da seguire per poter porre un freno collettivamente alle suddette pratiche dannose prendendo tuttavia in considerazione le sole misure fiscali agevolate riferite a redditi ed altre attività di natura finanziaria più

³¹⁵ Il c.d. *BEPS package* ha riguardo alle seguenti azioni: 1) Individuare le sfide dell'economia digitale, 2) Neutralizzare i contratti che generano un *hybrid mismatch*, 3) Rafforzare le regole CFC, 4) Limitare l'erosione della base imponibile per effetto degli interessi e degli oneri finanziari, 5) Contrastare le pratiche fiscali dannose aumentando trasparenza e sostanza 6) Prevenire l'abuso delle convenzioni contro le doppie imposizioni, 7) Impedire la sottrazione artificiosa alla condizione di stabile organizzazione, 8-10) Linee guida per il *transfer pricing*, 11) Controllare periodicamente l'attuazione del *progetto*, 12) Obbligare i contribuenti a comunicare i loro accordi di pianificazione fiscale aggressiva, 13) Riesaminare periodicamente la documentazione sul *transfer pricing*, 14) Migliorare i meccanismi per la risoluzione delle controversie fiscali tra giurisdizioni, 15) Sviluppare uno strumento multilaterale per aggiornare le convenzioni bilaterali.

Per una panoramica generale sugli aspetti che non verranno analizzati nel prosieguo si rinvia alla sezione dedicata sul sito dell'OCSE.

Disponibile su <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.

facilmente movimentabili e non tutte le misure atte ad incidere sulla localizzazione delle attività imprenditoriali.

In linea di principio il *rapporto* lasciava liberi gli Stati di definire la struttura del proprio sistema tributario in termini di aliquote, onerosità complessiva ed anche agevolazioni per particolari settori economici o aree geografiche ma ciò non avrebbe mai dovuto tradursi in azioni finalizzate ad attrarre investimenti generati in altri Stati³¹⁶.

I criteri di identificazione individuati nel *documento* hanno avuto riguardo alla generale rilevazione dell'assenza di imposizione, del rifiuto a scambiare informazioni, della mancanza di trasparenza e della mancanza dei requisiti di effettivo esercizio di un'attività economica nel territorio dello Stato mentre le raccomandazioni rivolte agli Stati si sono concentrate sulla necessità di intervenire sulla legislazione e la prassi tributaria interna, sulla stipula di convenzioni contro le doppie imposizioni e sull'intensificazione della cooperazione internazionale per il contrasto alla concorrenza fiscale dannosa³¹⁷.

Tra i mezzi di contrasto materialmente adottati si possono annoverare il divieto di applicare deduzioni, esenzioni, crediti d'imposta o altri benefici ai pagamenti effettuati a soggetti residenti, la limitazione alla deducibilità degli interessi corrisposti a soggetti residenti, l'obbligo di dichiarare le transazioni effettuate con soggetti residenti, l'introduzione di norme che assoggettino a tassazione i contribuenti per quella parte di redditi derivante da interessi detenuti in entità operanti in quei territori, l'introduzione di ritenute alla fonte sui dividendi, gli interessi e i canoni corrisposti a soggetti beneficiari delle *pratiche fiscali dannose*³¹⁸.

Il lavoro svolto negli anni successivi è andato nella direzione di una sempre maggiore incisività dell'azione di contrasto non solo grazie all'utilizzo dei mezzi testé delineati ma anche, e soprattutto, per via di un rinnovato approccio teso alla cooperazione (confronti bilaterali e multilaterali) il quale si è concretizzato nei

³¹⁶ Marino G., *op. cit.*, p. 71.

³¹⁷ Marino G., *op. cit.*, p. 74.

³¹⁸ Valente P., 2016, *I paradisi fiscali nell'era BEPS e dello scambio automatico di informazioni*, *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 4, p. 16 ss.

commitment degli Stati ad eliminare le proprie criticità, al fine di essere espunti dalle *liste* dei paesi non collaborativi³¹⁹.

L'esperienza maturata nell'azione di contrasto è stata quindi trasfusa nelle linee guida dell'azione BEPS n. 5 le quali, anche in ragione della sempre più rilevante dimensione collaborativa instauratasi, hanno indicato quali aspetti prioritari per il futuro: la finalizzazione definitiva dei, sempre più limitati, regimi fiscali preferenziali ancora in essere e la loro eliminazione (con particolare riferimento all'elaborazione di una metodologia che dia più peso alla trasparenza ed alla sostanza delle attività economiche esercitate), la definizione di una strategia atta a rendere collaborativi anche gli Stati non appartenenti all'OCSE e la definizione di un *framework* comune che permetta alle Amministrazioni di scambiarsi informazioni riguardanti l'utilizzo di regimi preferenziali da parte dei contribuenti (sulla scorta di quanto già previsto in materia di scambio di informazioni)³²⁰.

Per ciò che riguarda lo sviluppo di uno *strumento* che permetta di recepire negli ordinamenti nazionali le conclusioni a cui il *progetto BEPS* è giunto il riferimento è al testo della Convenzione Multilaterale pubblicato in data 24 novembre 2016 ed aperto alla sottoscrizione a partire dal 2017; per garantire fin da subito l'operatività delle nuove regole si è prevista l'adozione di una sola legge di ratifica avente efficacia per tutti gli Stati aderenti in luogo della modifica (negoiazione) di ogni singolo accordo bilaterale che un paese ha in essere con le altre giurisdizioni.

Quest'ultima circostanza, infatti, avrebbe potuto comportare un'efficacia delle nuove regole differita nel tempo con il concreto rischio che l'evoluzione dell'economia avrebbe reso necessaria la definizione di ulteriori nuovi accordi per *restare al passo* con l'azione di contrasto³²¹.

³¹⁹ Marino G., *op. cit.*, p. 77. A riguardo si precisa che, inizialmente, il livello di *commitment* doveva misurarsi analizzando le azioni concrete poste in essere dagli Stati ma le obiettive difficoltà riscontrate hanno suggerito un approccio che è andato a privilegiare la trasparenza e lo scambio di informazioni.

³²⁰ "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance" p. 35 ss.

Disponibile su <http://www.oecd.org/ctp/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-9789264218970-en.htm>.

³²¹ Rizzardi R., 2017, *Con la convenzione multilaterale le azioni BEPS entrano direttamente negli*

Le ulteriori attività tese al miglioramento della trasparenza condotte a livello OCSE, tra le altre, comprendono: uno specifico programma di sostegno ai nuovi paesi che mano a mano si aggiungono ai lavori del *Global Forum* (sviluppo delle relazioni bilaterali, preparazione per le *review*, sviluppo di strumenti per adeguarsi agli standard globali), il contrasto alla commissione di reati finanziari (reati fiscali, riciclaggio, corruzione) attraverso la cooperazione internazionale e la predisposizione della *Task Force on Tax Crimes and Other Crimes* e lo sviluppo di pratiche comuni a livello amministrativo attraverso i lavori del *Forum on Tax Administration* (con particolare riferimento alla riduzione degli aspetti burocratici che rallentano la collaborazione tra gli Stati)³²².

- 3.5 La (possibile) fine della ciclica riproposizione di sanatorie fiscali

All'inizio del presente capitolo ci si è chiesti se, alla luce dell'implementazione e della struttura dei meccanismi di scambio di informazioni e delle attività parallele a sostegno della cooperazione fiscale tra gli Stati, possa ritenersi in via di superamento la ciclica emanazione di procedure aventi lo scopo di far rientrare nella legalità le disponibilità illecitamente detenute all'estero da parte dei contribuenti italiani.

Per avere una conferma in tal senso pare quindi opportuno, in questa sede, tentare di verificare se le considerazioni emerse nei paragrafi precedenti abbiano trovato formale applicazione all'interno degli accordi stipulati dall'Italia in relazione alla *disclosure* e prodromici all'avvio dello scambio *automatico* di informazioni.

Il riferimento principale, per rilevanza economica e tradizionale opacità, è al Protocollo di modifica della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e

accordi dei singoli stati, Corriere Tributario, n. 3, p. 223 ss. L'autore evidenzia, tuttavia, che "l'esigenza di condensare in unico testo il punto di vista di un numero di Stati così elevato ha portato ad inserire in ciascun articolo del trattato l'elenco delle "riserve" che i singoli aderenti possono portare al momento della sottoscrizione".

³²² "OECD work on taxation 2016-17" p. 20 ss.

Svizzera ed alla *road map* che delinea le azioni da intraprendere per la normalizzazione dei rapporti tra i due paesi, sottoscritti nel febbraio del 2015.

I termini dell'intesa, incentrata sull'implementazione di un'effettiva trasparenza, comprendono:

- La disciplina dello scambio di informazioni *su richiesta*, conforme alla disciplina dell'art. 26 del Modello di Convenzione (comprese le richieste di gruppo ed il divieto di *fishing expedition*), relative ai contribuenti italiani con la conseguente fine del segreto bancario e della possibilità di trasferire illecitamente i capitali all'estero;
- Le disposizioni specifiche in relazione alla procedura di regolarizzazione delle attività bancarie e degli investimenti effettuati in Svizzera dai contribuenti italiani oltre al regime sanzionatorio premiale della *disclosure*;
- L'impegno ad adottare, per il futuro, le procedure di scambio *automatico* di informazioni conformi ai nuovi *standard* elaborati in sede OCSE³²³.

Il cambiamento di prospettiva è, in qualche misura, un evento epocale se solo si considera che fino a qualche anno fa il mantenimento della segretezza bancaria all'interno della Confederazione Elvetica era assimilato ad una vera e propria questione di interesse nazionale tale per cui l'assistenza giudiziaria, nei confronti degli Stati esteri, veniva sempre rifiutata sia per i delitti fiscali e monetari che per quelli politici e militari³²⁴.

Allargando per un momento il campo di indagine si rileva come, a livello generale, la spinta verso il superamento del segreto bancario ha avuto riguardo ad una pluralità di situazioni che si possono sintetizzare, innanzitutto, con un certo grado di avversione dei *paradisi fiscali* verso le pratiche criminali afferenti al reato di riciclaggio; la circostanza, pur nella sua paradossale apparenza, si

³²³ Valente P., 2015, *Le prospettive nei nuovi standard di trasparenza e cooperazione fiscale*, Il Fisco, n. 38, p. 3645 ss. In via ulteriore la *road map* ha previsto che l'intesa tra i due paesi debba affrontare anche i temi relativi alla riduzione delle aliquote applicate su dividendi ed interessi, il trattamento fiscale dei lavoratori transfrontalieri secondo il meccanismo dello *splitting fiscale* e la rimozione della Svizzera dalle *black list* italiane.

³²⁴ Marino G., *op. cit.*, p. 21.

comprende considerando lo stretto rapporto che può venirsi a creare tra il riciclaggio dei proventi di attività illecite effettuato per il tramite di intermediari (più o meno consapevoli) e la destabilizzazione del mercato dei capitali che consegue all'inquinamento dei suoi fattori principali.

Tale consapevolezza ha rappresentato, per le banche, uno dei principali stimoli per l'adesione a forme di cooperazione anche per via del fatto che, nella maggior parte dei casi, le stesse non sono in grado di risalire all'origine del denaro, già sottoposto a *lavaggio*, che viene ad essere depositato presso le loro strutture esponendole, pertanto, a danni di immagine nel caso in cui tali situazioni si fossero rese pubbliche in momenti successivi.

In secondo luogo vi è da considerare il più ampio tema riguardante il rapporto tra le diverse istanze di trasparenza e di riservatezza; se da un lato, infatti, la tutela di quest'ultima tende a rappresentare uno dei meccanismi fondamentali per il buon funzionamento del settore preposto alla gestione del risparmio nell'interesse tanto dei privati che del generale sistema economico, dall'altro lato solo attraverso la prima è possibile garantire il rispetto degli inderogabili doveri di solidarietà sociale al fine di raggiungere gli obiettivi pubblici primari di ordine politico-economico.

Il tema, al di là dei complicati equilibrismi tesi a mediare tra gli interessi economici e pubblici dei diversi paesi, si ritiene possa essere superato, in ultima istanza, prendendo in considerazione la posizione di forza che uno Stato, per qualsiasi motivo, è in grado di far valere rispetto all'esigenza di ottenere dagli intermediari stranieri le informazioni bancarie di cui necessita per poter effettuare correttamente le proprie indagini³²⁵.

Anticipando in qualche misura le conclusioni del presente paragrafo si precisa fin da ora che tale affermazione di principio, avente una connotazione del rapporto tra gli Stati non esattamente conciliante e suggerita in un contesto in cui la spinta alla

³²⁵ Marino G., *op. cit.*, p. 31 ss. L'autore si riferisce, in particolare, alle forme di ostruzionismo adoperate dagli Stati Uniti nei confronti degli intermediari stranieri operanti nel proprio territorio ma gli esempi possono essere molteplici se solo si considera la citata normativa FATCA emanata nel 2011 oppure, a livello Europeo, l'applicazione dell'euroritenuta nei confronti degli Stati che non avevano aderito all'impianto collaborativo individuato dalla Direttiva 2003/48/CE.

cooperazione di cui si è trattato doveva ancora tradursi in azioni vere e proprie, si è successivamente concretizzata nel *peso* (posizione di forza) che l'aggregazione delle istanze di collaborazione, provenienti dai paesi appartenenti agli organismi internazionali, ha esercitato nei confronti degli Stati che ancora opponevano il segreto bancario, consentendo il superamento di quest'ultimo.

Un esempio in tal senso è rappresentato dall'accordo, impostato sulle medesime basi di quello con l'Italia, stipulato successivamente dalla Svizzera con l'Unione Europea nel maggio del 2015; l'intesa ha avuto riguardo allo scambio *su richiesta*, alla definizione delle informazioni finanziarie da comunicare automaticamente dal momento in cui il *Crs* sarà operativo (titolarità e saldo dei conti ed identificazione della residenza fiscale) oltre all'eliminazione dell'allora vigente ritenuta alla fonte sui dividendi e gli interessi prevista dalla Direttiva "*risparmio*".

Il nuovo assetto dei rapporti con la Svizzera è solamente uno degli esempi del trend votato alla sempre più stretta cooperazione in ambito fiscale a cui si continua ad assistere a livello italiano (le medesime considerazioni infatti sono valide anche per i TIEAs firmati con Liechtenstein e Monaco, in mancanza di una previgente Convenzione contro le doppie imposizioni, i quali, per contenuto e finalità, sono sostanzialmente assimilabili all'accordo stipulato con la Confederazione Elvetica³²⁶) ed internazionale.

La quantità e, soprattutto, la qualità delle informazioni che gli Stati possono ottenere attualmente, per il tramite degli strumenti di scambio, rappresentano senz'altro il principale discrimine da cui partire per risolvere la questione riguardante l'emanazione di un'ipotetica nuova *procedura*.

Se si prendono in considerazione le informazioni finanziarie *automaticamente* scambiabili dagli Stati che si sono dichiarati disponibili ad applicare il *Common Reporting Standard* è agevole notare, in primo luogo, come queste sottintendano essenzialmente alle attività di natura finanziaria e agli investimenti detenuti all'estero oggetto di regolarizzazione per il tramite della *voluntary disclosure*

³²⁶ Corasaniti G., 2015, *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, Corriere Tributario, n. 15, p. 1361 ss.

internazionale e, secondariamente, che non è più possibile alcuna forma di anonimato, stanti gli obblighi di comunicazione della titolarità dei conti e di individuazione della residenza fiscale dei clienti posti in capo alle istituzioni finanziarie interessate.

Quantomeno a livello teorico quindi, le informazioni che è possibile ottenere in via automatica andrebbero a coincidere con quelle comunicate volontariamente dai contribuenti in sede di ulteriore *disclosure*.

Se, ragionevolmente, gli strumenti messi a disposizione sono da considerarsi idonei per un'efficace attività di contrasto, risulta quindi di fondamentale importanza il lavoro svolto a livello OCSE sul versante del monitoraggio continuo dell'implementazione degli standard di trasparenza globalmente condivisi; in questo senso vale la pena di ricordare l'impatto che hanno avuto (e continuano ad avere) le attività di controllo del *Global Forum* sul versante della *compliance* in materia di scambio di informazioni *su richiesta* le quali hanno portato all'aumento esponenziale delle relazioni collaborative tra gli Stati e dato il via al dialogo che ha portato, con successo, alla definizione del *Crs* (del quale i futuri sviluppi saranno, del pari, costantemente monitorati).

Dal momento in cui uno Stato si dichiara disponibile ad aderire ai nuovi standard di trasparenza (scambio di informazioni e *BEPS project*) i meccanismi di sostegno e controllo della loro implementazione, messi in atto pressoché in maniera automatico dall'OCSE, sembrano rappresentare una garanzia sufficiente allo sviluppo di un sistema globale in cui non sarà più possibile trasferire o movimentare illecitamente attività all'estero da parte dei contribuenti.

La sfida dell'OCSE nell'immediato futuro pare quindi doversi giocare su di un coinvolgimento sempre maggiore di nuovi Stati o territori di modo da estendere quanto più possibile la rete di collaborazione e, nel contempo, di rendere sempre più marginali le piazze economiche che ancora offrono la possibilità di occultare la materia imponibile.

Il riflesso che il successo di tale percorso (per la verità già ben avviato) ha avuto, ed avrà, sull'ordinamento Italiano è del tutto evidente.

Nelle esperienze precedenti alla *disclosure* il deterrente alla permanenza nelle

situazioni di illegalità era rappresentato dall'inasprimento del carico afflittivo cui i contribuenti andavano incontro nel caso in cui non avessero aderito alle *sanatorie* e fossero stati successivamente individuati dall'Amministrazione Finanziaria; ciò si rendeva necessario perché i rapporti di cooperazione fiscale con la controparte estera a fiscalità privilegiata erano di minima entità o inesistenti.

In concomitanza con la prima applicazione della *voluntary disclosure* sono state invece poste le basi per l'implementazione dei nuovi *standard* di comunicazione e trasparenza; in tale contesto l'attenzione del legislatore si è focalizzata sulla definizione di una *procedura* che riflettesse il trend di collaborazione avviato a livello internazionale nelle dinamiche interne; con ciò si è dato avvio alla stipula di accordi sullo scambio di informazioni i quali, oltre ad essere stati utilizzati come mezzo atto a giustificare una minore pretesa sanzionatoria, hanno soprattutto avuto la funzione di *informare* i contribuenti che il cambiamento di prospettiva nella lotta all'evasione fiscale internazionale si sarebbe tradotto nell'immediato futuro in mezzi di contrasto effettivi e non meramente auspicati.

Le medesime considerazioni valgono, a maggior ragione, per l'attuale *seconda versione* che è stata preceduta da ulteriori ratifiche di accordi e la cui finestra temporale di adesione coincide con il primo flusso di informazioni finanziarie in entrata derivanti dall'applicazione del *Crs*; la prospettiva della fase di riapertura infatti non sembra aggiungere nulla oltre la semplice volontà di colmare i periodi d'imposta (2014 e 2015) compresi tra la il termine della *prima disclosure* e l'inizio della nuova fase di scambio automatico e, pertanto, non sembra che all'orizzonte possa esservi la necessità di predisporre delle nuove sanatorie, quantomeno sulla base della medesima struttura che si è voluto dare alle procedure di *collaborazione volontaria* sperimentate nel nostro ordinamento.

Conclusioni

La procedura di *collaborazione volontaria* oggetto della presente trattazione ha avuto il pregio di differenziarsi dalle sanatorie fiscali che il legislatore ha emanato nel recente passato le quali si caratterizzavano per una sostanziale violazione degli indici di riparto laddove veniva garantito ai contribuenti, a fronte dell'emersione ancorché non integrale delle disponibilità illecitamente detenute all'estero, un *premio* consistente nella rinuncia da parte dello Stato alla tassazione in via ordinaria di quanto dovuto e nella conservazione dell'anonimato.

Il cambiamento di prospettiva nella predisposizione del programma ha seguito le regole poste a livello OCSE le quali hanno sostenuto la necessità di prevedere delle agevolazioni tali per cui l'adesione alla *disclosure* non si sarebbe dovuta trasformare in un premio all'evasione.

Nella sostanza quindi la procedura si è caratterizzata sul versante dell'integrale versamento delle maggiori imposte emergenti dalla regolarizzazione delle attività illecitamente detenute all'estero (*voluntary internazionale*) o frutto di condotte di evasione occultate in Italia (*voluntary nazionale*) concedendo, solamente, uno sconto sull'entità delle sanzioni oltre alla copertura dalla contestazione di determinati reati di natura penal-tributaria nonché dei reati di riciclaggio e di autoriciclaggio.

La prima esperienza di *disclosure*, pur nella sua validità *pro tempore*, è stata inserita negli ordinari meccanismi dell'attività di accertamento prevedendo infatti che la conclusione della procedura dovesse avvenire per il tramite dell'adesione del contribuente agli atti emessi dall'Agenzia (invito al contraddittorio o accertamento con adesione e provvedimento di irrogazione delle sanzioni) come risultato dell'istruttoria basata sulle informazioni che il medesimo ha spontaneamente fornito sulla sua intera posizione fiscale all'atto della presentazione dell'istanza di accesso e della relazione di accompagnamento.

Lo svolgimento della procedura ha presentato, tuttavia, talune problematiche e dubbi interpretativi, per il contribuente ed il professionista che lo ha assistito, dovute tanto a lacune nel dettato normativo quanto agli orientamenti restrittivi che

L'Agenzia delle Entrate ha dimostrato di avere nei confronti di determinate situazioni.

Nel corso della trattazione, pertanto, si è tentato di fornire un'analisi quanto più accurata possibile con riguardo alle questioni sorte in itinere le quali, si ricorda, hanno coinvolto, principalmente, la natura dell'operazione di *disclosure* nel suo complesso, l'estensione temporale del periodo di regolarizzazione, la valorizzazione delle attività emerse, la possibilità di giustificare le informazioni rese all'agenzia per il tramite di prove indirette, la necessità dello svolgimento di una fase di contraddittorio *endoprocedimentale*, il mancato riconoscimento delle imposte e delle ritenute subite in via definitiva all'estero, il riporto in avanti delle minusvalenze, la non perfetta copertura dalle contestazioni penal-tributarie comportante una possibile autodenuncia da parte del soggetto e la denuncia del *terzo* concorrente e la non perfetta copertura dalla contestazione del reato di riciclaggio per il *terzo* riciclatore.

L'auspicio che la riapertura dei termini per l'adesione alla *collaborazione volontaria* potesse mettere mano a tali questioni, al momento, pare essere stato disatteso in quanto si è rilevato come la *novella* normativa si sia limitata a rinviare in toto alle disposizioni della *prima disclosure* apportando, peraltro, alcune modifiche alla disciplina, le quali si ritengono foriere di ulteriori problematiche.

Su tutte, la nuova facoltà di *autoliquidazione* (la quale diviene ora il mezzo attraverso il quale ottenere l'abbattimento sanzionatorio più consistente) comporta un notevole aggravio per il contribuente al quale viene demandata per intero la ricostruzione della propria posizione fiscale ed il calcolo di quanto dovuto, con ciò esponendolo alle diverse interpretazioni che l'Amministrazione Finanziaria può avere riguardo la qualificazione di determinate fattispecie; il tutto aggravato dalla mancanza di una fase di contraddittorio e dalla previsione di un appesantimento sanzionatorio in caso di rilevazione, a posteriori, di errori nel versamento da parte dell'Agenzia, con la conseguente diminuzione delle tutele per il contribuente rispetto alla *disclosure* precedente.

Allo stato attuale, in mancanza di diversi orientamenti da parte delle Entrate, è possibile quindi esprimere un giudizio quantomeno insoddisfacente con riguardo

alla *novella* legislativa che ha riaperto i termini per l'adesione alla *disclosure*.

Ad ogni modo è importante rilevare come l'intero complesso della procedura di *collaborazione volontaria* sia stato predisposto all'interno di un contesto internazionale di sempre più stretta collaborazione fiscale tra gli Stati.

Con riguardo alla procedura il riferimento è agli accordi sullo scambio di informazioni stipulati con alcuni Stati o territori a regime fiscale privilegiato ove tradizionalmente venivano ad essere detenute le attività oggetto di emersione, entro determinate date, al fine di consentire ai contribuenti una regolarizzazione con costi minori ed il mantenimento della ritrovata *compliance* per il futuro.

A livello internazionale, invece, si è dato conto dell'aumento delle relazioni collaborative e trasparenti tra gli Stati, sotto la spinta dell'OCSE, grazie alle quali è stato elaborato il *Common Reporting Standard* per lo scambio *automatico* di informazioni finanziarie aventi rilevanza fiscale.

Il deterrente rappresentato dall'implementazione del *Crs* è stato indubbiamente uno dei fattori che più hanno influenzato, e influenzeranno, la scelta di aderire alla procedura di *collaborazione volontaria* da parte dei contribuenti in ragione del fatto che le informazioni ottenibili da parte dell'Amministrazione Finanziaria a partire dalla seconda metà del 2017 sono sovrapponibili con quelle che il soggetto comunica per il tramite della *disclosure*.

In questo senso risulta di primaria importanza l'effettiva implementazione dello *standard* in quei (sempre più numerosi) paesi, precedentemente qualificabili come *paradisi fiscali*, che si sono dichiarati disponibili ad adottarlo.

In tale contesto, una volta che il flusso di informazioni ottenibili tramite il *Crs* sarà messo a regime ed auspicabilmente ampliato grazie alla continua instaurazione di forme collaborative tra gli Stati, non sembrano intravedersi ostacoli, nel prossimo futuro, al superamento della periodica riproposizione di sanatorie fiscali da parte del legislatore Italiano.

BIBLIOGRAFIA

Manuali, Monografie e Commentari

- AA. VV., 2017, *Voluntary Disclosure 2.0*, Milano, Il Sole 24 ore.
- Beghin M., 2013, *Diritto tributario*, Padova, Cedam.
- Beghin M., Poggioli M., 2009, *Scudo fiscale e azione di contrasto ai paradisi fiscali*, Maggioli Editore.
- Boccalatte G., Ferranti G., Parisi P., Parisotto R., Russo V., Tomassini A., 2009, *Il nuovo scudo fiscale*, Milano, Ipsoa.
- Fantozzi A., 2012, *Diritto Tributario*, a cura di, Milano, UTET.
- Ferranti G., Scafati I., 2012, *Redditi di natura finanziaria*, Milano, Ipsoa.
- Marino G., 2009, *Paradisi e paradossi fiscali: il rovescio del diritto tributario internazionale*, Milano, Egea.
- Piazza M., 2004, *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, Il Sole 24 ore.
- Preziosi C., 1987, *Il condono fiscale natura giuridica, funzione, effetti*, Milano, Giuffrè Editore.
- Sacchetto C., 1978, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, Cedam.
- Sacchetto C., 2011, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di, Torino, Giappichelli Editore.
- Tabellini P.M., 2009, *Rientro dei capitali e scudo fiscale*, Milano, Giuffrè Editore.

Articoli

- Antonini M., 2009, *La presunzione di evasione per investimenti e attività finanziarie detenute in Paesi a fiscalità privilegiata*, Rivista di Diritto Tributario, n. 12, p. 207 ss.
- Ascoli G., Pellecchia M., 2015, *Voluntary disclosure: cause di inammissibilità e patologie della procedura*, Il Fisco, n. 16, p. 1514 ss.
- Baudino R., Covino C., 2015, *Voluntary disclosure: minusvalenze e perdite finanziarie nel calcolo analitico*, Il Fisco, n. 29, p. 2825 ss.
- Bonarelli P., 2016, *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 10, p. 30 ss.
- Bonfanti L., Della Carità A., *Il “controllo” degli uffici entro il 31 dicembre 2018*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 11.
- Bonfanti L., Della Carità A., *Integrativa e ravvedimento “affiancano” la voluntary*, I focus del Sole 24 ore, del 16 novembre 2016, n. 24, p. 11.
- Belluzzo L., 2016, *L'evoluzione della normativa fiscale nei confronti dei paesi a fiscalità privilegiata*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 12, p. 22 ss.
- Belotti R., 2015, *Voluntary disclosure tra principi di completezza e veridicità e difficoltà di fornire prove documentali*, Il Fisco, n. 46, p. 4428 ss.
- Cardillo M., 2015, *Voluntary disclosure: aspetti critici*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 6., p. 10906 ss.
- Cardone F., Disarro F., Mazza F., 2013, *L'irretroattività dell'art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78: una prima “apertura” della giurisprudenza di merito*, Il Fisco, n. 29, p. 4480 ss.
- Cavallaro V.J., 2014, *Voluntary Disclosure: confessare per regolarizzare*, Corriere Tributario, n. 10, p. 764 ss.

- Cavallaro V.J., 2015, *La natura delle Voluntary Disclosure dal confronto con il ravvedimento*, Corriere Tributario, n. 8, p. 578 ss.
- Cerrato M, *Le sanzioni si riducono per chi fa i calcoli da solo*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 10.
- Chieppa G.P., 2015, *“Voluntary disclosure” e obbligo di segnalazione delle operazioni sospette*, Corriere Tributario, n. 13, p. 986 ss.
- Ciani F., 2017, *Le evasioni da “interposizione fittizia” nella nuova voluntary disclosure*, Corriere Tributario, n. 1, p. 22 ss.
- Corasaniti G., 2015, *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, Corriere Tributario, n. 15, p. 1361 ss.
- Cordeiro Guerra R., 2015, *“Voluntary disclosure” e sanzioni amministrative*, Corriere Tributario, n. 26, p. 2009 ss.
- Crosti A., 2016, *Gli attivi all'estero, la loro regolarizzazione ed il quadro RW: realtà fattuale e virtuale*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 4, p. 30 ss.
- De Mita E., 2003, *Il condono fiscale tra genesi e politica e limiti costituzionali*, Il Fisco, n. 47, p. 7313 ss.
- Di Tanno T., 2015, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, Rassegna Tributaria, n. 3, p. 665 ss.
- Falsitta G., 2003, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, Il Fisco, n. 6, p. 794 ss.
- Fedele A. 2002, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, Rivista di Diritto Tributario. I, p. 31 ss.
- Ferranti G., 2015, *La collaborazione volontaria “nazionale” e i rapporti con quella internazionale*, Il Fisco, n. 13, p. 1217 ss.

- Formica G. Formica P., 2016, *Novità procedurali per la voluntary bis*, Il Fisco, n. 44, p. 4211 ss.
- Furlan A., 2016, *Strategie ed opportunità per chi non ha aderito alla “voluntary disclosure”*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 4, p. 5 ss.
- Galimberti A., *Fisco, al via lo scambio automatico di informazioni*, Il Sole 24 ore, 5 gennaio 2017.
- Garbarino C., 2013, *Le modifiche all’art. 26 del modello OCSE sullo scambio di informazioni*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 1, p. 19 ss.
- Glendi C., 2015, *Voluntary disclosure: le ripide procedure*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 3, p. 10351 ss.
- Iannaccone G., 2016, *Voluntary disclosure. gli aspetti penali nella fase liquidatoria*, Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, p. 653 ss.
- Laguardia M., *Opere d’arte, la voluntary si complica*, I focus del Sole 24 ore, 16 novembre 2016, n. 24, p. 14.
- Leo M., 2015, *Sulle cause di inammissibilità per i soggetti solidalmente obbligati sarebbe opportuno un chiarimento*, Il Fisco, n. 19, p. 1807 ss.
- Leo. M., 2015, *Raddoppio dei termini e voluntary disclosure: tutto risolto?*, Il Fisco, n. 21, p. 2017 ss.
- Leo M., 2016. *La voluntary bis tra novità e aspettative*, Il Fisco, n. 44, p. 4207 ss.
- Lupi R., 2013, *Disponibilità estere in violazione del «monitoraggio» e presunzione di evasione*, Dialoghi Tributari, n. 2, p. 155 ss.
- Molinaro G., 2015, *I risvolti sanzionatori tributari della collaborazione volontaria*, Corriere Tributario, n. 4, p. 251 ss.

- Monti A., 2002, *Rientro e regolarizzazione dei capitali detenuti irregolarmente all'estero*, Corriere Tributario, n. 14, p. 1234 ss.
- Parisotto R., 2015, *L'assonime esamina i problemi che frenano l'adesione alla "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 29, p. 2254 ss.
- Piazza M., 2015, *La procedura di voluntary disclosure secondo Assonime*, Il Fisco, n. 25, p. 2407 ss.
- Piazza M., 2016, *Voluntary disclosure dopo il 30 dicembre 2015: gestione della "fase 2"*, Il Fisco, n. 9, p. 807 ss.
- Piazza M., *Autoliquidazione, sanzioni da chiarire*, Il Sole 24 ore, 7 febbraio 2017.
- Piva D., 2015, *Effetti penali della "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 4, p. 259 ss.
- Poggioli M., 2010, *La presunzione di evasione «per equivalente» tra procedimento e irretroattività*, Corriere Tributario, n. 8, p. 585 ss.
- Quartana C., 2016, *"Foreign tax credit": tempestività e omessa dichiarazione*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 1, p. 12 ss.
- Raggi N., 2012, *Contenzioso «Falciani»: istruzioni per l'uso*, Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 8-9, p. 710 ss.
- Renda A., 2015, *L'attuazione della legge delega nella disciplina del raddoppio dei termini di accertamento*, Corriere Tributario, n. 34, p. 2574 ss.
- Renda A., 2016, *La possibile interazione tra collaborazione volontaria e contraddittorio preventivo*, Corriere Tributario, n. 5, p. 361 ss.
- Rizzardi R., 2015, *Lo scambio di informazioni fiscali in ambito internazionale*, Corriere Tributario, n. 27, p. 2085 ss.

- Rizzardi R., 2015, *L'accordo FATCA Italia - Stati Uniti e lo scambio di informazioni fiscali*, Corriere Tributario, n. 32-33, p. 2502 ss.
- Rizzardi R., 2017, *Con la convenzione multilaterale le azioni BEPS entrano direttamente negli accordi dei singoli stati*, Corriere Tributario, n. 3, p. 223 ss.
- Rolle G., Florio A., 2016, *La liquidazione delle imposte da "voluntary disclosure" e il rimborso dell'euroritenuta*, Fiscalità e Commercio Internazionale, n. 5, p. 18 ss.
- Santacroce B., 2015, *Nuovo ravvedimento operoso e voluntary disclosure: procedure a confronto*, Il Fisco, n. 19, p. 1811 ss.
- Sepio G., 2016, *Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente*, Il Fisco, n. 9, p. 854 ss.
- Sepio G., Sbardella A., 2017, *Riapertura dei termini della voluntary disclosure*, Il Fisco, n. 1, p. 11 ss.
- Starola L., 2015, *Ruolo dei professionisti e obblighi antiriciclaggio nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 3, p. 163 ss.
- Tomassini A., 2015, *La Voluntary Disclosure internazionale nel sistema tributario italiano*, Corriere Tributario, n. 16, p. 1195 ss.
- Tomassini A., 2015, *Gli aspetti applicativi della "voluntary disclosure" internazionale*, Corriere Tributario, n. 17, p. 1286 ss.
- Tomassini A., 2015, *Le cause ostative nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 18, p. 1355 ss.
- Tomassini A., 2015, *Questioni risolte e questioni aperte nella "voluntary disclosure"*, Corriere Tributario, n. 32-33, p. 2459 ss.
- Tomassini A., 2015, *La proroga della "disclosure" e le sue prospettive*, Corriere Tributario, n. 40, p. 4023 ss.

- Tomassini A., 2016, *La nuova procedura di “voluntary disclosure”*: conferme e (vecchie e nuove) criticità, *Corriere Tributario*, n. 44, p. 3372 ss.
- Tomassini A., *Somme liquide a rischio tassazione totale, dichiarazione sostitutiva da valorizzare*, *I focus del Sole 24 ore*, 16 novembre 2016, n. 24, p. 2.
- Tomassini A., Longo A., *Voluntary dai Paesi black list, attenuate le regole di sfavore*, *I focus del Sole 24 ore*, 16 novembre 2016, n. 24, p. 4.
- Tomassini A., Benigni C., *Così si tassano i rendimenti con l'autoliquidazione*, *I focus del Sole 24 ore*, 16 novembre 2016, n. 24, p. 13.
- Tosi L., 2001, *Lo “scudo” fiscale: efficacia ai fini dell'accertamento amministrativo e penale*, *Il Fisco*, n. 44, p. 13931 ss.
- Urgeghe G., Palamà E., 2016, *Il nuovo scambio automatico di informazioni Crs Mcaa*, *Corriere Tributario*, n. 19, p. 1514 ss.
- Valente P., 2015, *Le prospettive nei nuovi standard di trasparenza e cooperazione fiscale*, *Il Fisco*, n. 38, p. 3645 ss.
- Valente P., 2016, *I paradisi fiscali nell'era BEPS e dello scambio automatico di informazioni*, *Fiscalità e Commercio Internazionale*, n. 4, p. 16 ss.
- Vannini A., 2014, *Irretroattiva la presunzione di evasione per investimenti nei paradisi fiscali*, *Corriere Tributario*, n. 42, p. 3279 ss.

Indice della Giurisprudenza

Corte Costituzionale

- Corte Costituzionale, sentenza 26 febbraio 1981, n. 33.
- Corte Costituzionale, sentenza 7 luglio 1986, n. 172.

- Corte Costituzionale, sentenza 7 luglio 2015, n. 132.

Corte di Cassazione

- Corte di Cassazione, sentenza 11 giugno 2003, n. 9320.
- Corte di Cassazione, sentenza 7 maggio 2007, n. 10332.
- Corte di Cassazione, sentenza 21 luglio 2010, n. 17051 e 17052.
- Corte di Cassazione, sez. III pen., sentenza 8 marzo 2012, n. 19247.
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza 27 febbraio 2014 n. 25191.
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza 18 settembre 2014, n. 19668.
- Corte di Cassazione, SS. UU., sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823.

Corte di Giustizia

- Corte di Giustizia delle comunità Europee Grande sez., sentenza 17 luglio 2008, n. 132/06.
- Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sentenza 3 luglio 2014, n. C-129/13 e C-130/13.
- Corte di Giustizia, sentenza 13 aprile 2000, n. C-420/98.
- Corte di Giustizia, sentenza 27 gennaio 2009, n. C-318/07.

Commissioni Tributarie

- Comm. trib. prov. Reggio Emilia, Sez. I, sentenza 18 maggio 2012, n. 198.
- Comm. trib. prov. Genova, Sez. IV, sentenza 5 giugno 2012, n. 193.
- Comm. trib. prov. Vicenza, sentenza 18 giugno 2012, n. 61/3/12.

- Comm. trib. prov. Lucca, Sez. IV, sentenza 18 luglio 2012, n. 103.
- Comm. trib. prov. Verbania, Sez. I, sentenza 21 febbraio 2013, n. 15.
- Comm. trib. prov. Varese, Sez. XII, sentenza 21 ottobre 2013, n. 96.
- Comm. trib. prov. di Milano, n. 2944, sentenza 27 marzo 2015, n. 2944.
- Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XXIV, sentenza 6 marzo 2013, n. 26.
- Comm. trib. reg. Lazio, Sez. XIV, sentenza 6 giugno 2014, n. 3656.
- Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XLV, sentenza 16 giugno 2014, n. 3194.

Prassi e Documenti

- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 43/E, del 10 ottobre 2009.
- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 10/E, del 13 marzo 2015.
- Assonime, Circolare n. 16, del 19 maggio 2015.
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes
Tax Transparency 2016, Report on Progress
Disponibile su <http://www.oecd.org/tax/transparency/GF-annual-report-2016.pdf>.
[data di accesso: gennaio 2017]
- ODCEC Milano - Gruppo di studio voluntary disclosure
Documento di studio n. 1/2015
Disponibile su:
<http://www.odcec.mi.it/docs/default-source/default-document-library/documento-di-studio-n-1-2015c419fc704cc168548164ff0000ef0ce1.pdf?sfvrsn=0>
[data di accesso: ottobre 2016]

- OECD

Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance

Disponibile su <http://www.oecd.org/ctp/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-9789264218970-en.htm>.

[data di accesso: gennaio 2017]

- OECD

OECD work on taxation 2016-17

Disponibile su <http://www.oecd.org/tax>.

[data di accesso: gennaio 2017]

- Ministero delle Finanze

Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva

Disponibile su

http://www.mef.gov.it/inevidenza/documenti/Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva_0926_ore1300_xversione_definitiva_x-29_settembre_2016.pdf.

[data di accesso: ottobre 2016]