

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

DIRETTORE RESPONSABILE

**VICTOR UCKMAR**

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ DI GENOVA

CONDIRETTORI

**ANDREA AMATUCCI**

EMERITO NELL'UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

**PASQUALE PISTONE**

UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

## IN PRIMO PIANO:

### **DOTTRINA:**

Paolo de' Capitani di Vimercate, *La voluntary disclosure per trust e fondazioni*

Menita Giusy De Flora, *Il diritto di detrazione dell'i.v.a.: tra principi europei e rilevanza della buona fede del contribuente*

Mario Ivo Malvezzi, *El "canon aede": un ejemplo de interacción económicamente ineficiente entre derecho de la propiedad intelectual y derecho tributario; propuestas alternativas y elementos de reflexión*

Giampaolo Naronte, *L'impatto sullo shipping internazionale delle recenti riforme del diritto fiscale cinese*

### **NOTE A SENTENZA:**

Paolo de' Capitani di Vimercate, *Sulla (il)legittimità costituzionale delle disposizioni agevolative in materia di trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali a titolo gratuito e per successione*

Roberta Mistrangelo, *Il doppio binario sanzionatorio: spunti di riflessione dalla condanna della Finlandia per violazione del *ne bis in idem**



**CEDAM**

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2014



## SOMMARIO

- PREMIO ANTONIO UCKMAR  
2016..... Pag. 1098
- ASSEGNAZIONE PREMIO  
ANTONIO UCKMAR 2014 ..... » 1101
- Dottrina**
- P. DE' CAPITANI DI  
VIMERCATE, *La voluntary  
disclosure per trust e fonda-  
zioni\**..... Pag. 1121
- M.G. DE FLORA, *Il diritto di  
detrazione dell'i.v.a.: tra  
principi europei e rilevanza  
della buona fede del contri-  
buente\** ..... » 1143
- C.M. LÓPEZ ESPADAFOR,  
*Prospettive contemporanee  
dell'applicazione della legge  
tributaria nello spazio* ..... » 1171
- M.I. MALVEZZI, *El "canon  
aede": un ejemplo de interac-  
ción económicamente inefi-  
ciente entre derecho de la  
propiedad intelectual y dere-  
cho tributario; propuestas al-  
ternativas y elementos de re-  
flexión* ..... » 1195
- G. NARONTE, *L'impatto sullo  
shipping internazionale delle  
recenti riforme del diritto fi-  
scale cinese*..... » 1215
- A. QUATTROCCHI, *L'emersione  
delle attività detenute all'estero  
tra contesto internazionale ed  
esperienze europee\** ..... Pag. 1221
- Documenti**
- European Commission, *State aid  
SA.38373 (2014/C) (ex  
2014/NN) (ex 2014/CP) Ire-  
land Alleged aid to Apple* ..... Pag. 1237
- Commission Européenne, *Aide  
d'État SA.38375 (2014/C) (ex  
2014/NN) (ex 2014/CP) Lu-  
xembourg Aide présumée en  
faveur de FFT, .....* » 1265
- Recensioni**
- C.J. BILLARDI, *Carta de Dere-  
chos del Contribuyente Lati-  
noamericano, O.S. Casás*..... Pag. 1295
- Rubriche**
- C. BILLARDI, *Rassegna di fi-  
scalità sudamericana* ..... Pag. 1301
- Argentina ..... » 1301
- Brasile..... » 1306
- Perù..... » 1313
- Uruguay ..... » 1323
- Venezuela ..... » 1329
- G. CORASANITI, *Convenzioni  
internazionali* ..... » 1335
- D. MANDELLI, *Internet* ..... » 1345

F. ROCCATAGLIATA, M.G. VALENTE, Fiscalità dell'Unione europea ..... Pag. 1351

R. SUCCIO, U.S. International taxation..... » 1371

**Rassegna della Corte di Giustizia** (a cura di G. Galizia)..... Pag. 1385

Sentenza del 17 settembre 2014, causa C-7/13, *Skandica America Corp. (USA). Filial Sverige vs. Skatteverket* ..... » 1385

Sentenza del 11 settembre 2014, causa C-47/12, *Kronos International Inc. vs. Finanzamt Leverkusen* ..... » 1386

Sentenza del 11 settembre 2014, causa C-489/13, *Ronny-Verest Gaby Gerards vs. Belgische Staat* ..... » 1387

Sentenza del 11 settembre 2014, causa C-291/13, *K Oy*..... » 1388

Sentenza del 10 settembre 2014, causa C-92/13, *Gemeente's Hertogenbosch vs. Staatssecretaris van Financiën* ..... » 1389

Sentenza del 4 settembre 2014, causa C-211/13, *Commissione vs. Repubblica di Germania* ..... » 1390

Sentenza del 3 settembre 2014, causa C-127/12, *Commissione vs. Regno di Spagna* ..... » 1390

Sentenza del 3 settembre 2014, causa C-589/12, *Commissioners for her Majesty's Revenue and Customs vs. GMAC UK plc*..... » 1391

Sentenza del 17 luglio 2014, causa C-48/13, *Nordea Bank Danmark A/S vs. Skatteministeriet* ..... Pag. 1392

Sentenza del 17 luglio 2014, causa C-272/13, *Equoland Soc. coop. arl vs. Agenzia delle Dogane – Ufficio delle Dogane di Livorno* ..... » 1393

Sentenza del 17 luglio 2014, causa C-438/13, *SC BCR Leasing IFN SA vs. Amministrazione rumena* ..... » 1393

Sentenza del 10 luglio 2014, causa C-183/13, *Fazenda Publica vs. Banco Mais SA*..... » 1394

Sentenza del 3 luglio 2014, causa C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV, Detema Hellmann Worldwide Logistics BV vs. Staatssecretaris van Financiën* ..... » 1395

Sentenza del 3 luglio 2014, causa C-524/13, *Eycke-Braun vs Land Baden Württemberg*..... » 1396

**Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna**

D. CANÉ, *Exit taxation* e conferimento transfrontaliero di quote..... Pag. 1399

A. ELIA, Detraibilità dell'i.v.a. per impianto fotovoltaico che cede energia alla linea elettrica nazionale ..... » 1415

**Note a sentenza e alla prassi**

P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, Sulla (il)legittimità costituzionale delle disposizioni agevolative in materia di trasferimenti di aziende e partecipazioni sociali a titolo gratuito e per successione .... Pag. 1441

R. MISTRANGELO, Il doppio binario sanzionatorio: spunti di riflessione dalla condanna della Finlandia per violazione del *ne bis in idem*..... Pag. 1443

**Conclusioni delle Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima 2014**

*Tema 1:* La responsabilidad tributaria..... Pag. 1475

*Tema 2:* Las cláusulas antiabuso específicas y los Convenios de doble imposición ..... » 1481

*\* - Contributi sottoposti a revisione anonima da parte di professori ordinari e fuori ruolo italiani e stranieri e valutati positivamente da due componenti del Comitato di revisione della Rivista.*



## L'EMERSIONE DELLE ATTIVITÀ DETENUTE ALL'ESTERO TRA CONTESTO INTERNAZIONALE ED ESPERIENZE EUROPEE

**Abstract:** The approval of Italian voluntary disclosure referred to financial assets held abroad, fits into the broader framework of the regularization of offshore activities advocated in the OECD by issuing specific guidelines. Taking into account these guidelines and in the light of the same, the article offers an overview of the provisions adopted in other European countries, highlighting its peculiarities in terms of the source of law and content.

**Abstract:** L'approvazione delle disposizioni italiane sull'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero si inserisce nel più ampio quadro della regolarizzazione delle attività *off-shore* auspicata in sede Ocse attraverso l'emanazione di specifici orientamenti. Approfondite tali linee di indirizzo ed alla luce delle medesime, il contributo propone una panoramica delle disposizioni adottate in altri Paesi europei, evidenziandone le peculiarità sul piano della fonte normativa e dell'ampiezza dei margini di definizione.

**SOMMARIO:** 1. Il contesto internazionale: indicazioni Ocse e ruolo della UE – 2. La diversificazione su base convenzionale della *voluntary disclosure* nel Regno Unito – 3. Profili condonistici della sanatoria belga – 4. Le ipotesi di ravvedimento prive di scadenza – 4.1. Le discipline legislative previste in Germania e Spagna – 4.2. L'iniziativa ministeriale della sanatoria francese

### 1. – *Il contesto internazionale: indicazioni Ocse e ruolo della UE*

La differente impostazione della “*voluntary disclosure*” approvata in Italia rispetto ai precedenti provvedimenti di regolarizzazione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero, emerge non solo ove si guardi al contenuto degli obblighi a carico dei contribuenti o agli effetti della definizione - essendo meno incisiva la connotazione premiale e non previsto un regime di anonimato - ma scaturisce, particolarmente, dal diverso contesto internazionale entro cui si inquadra la scelta del legislatore di introdurre le nuove norme.

Al riguardo va infatti ricordato l'impegno profuso dall'Ocse con specifico riferimento all'emersione delle attività *off-shore*, approfondimento cul-

minato con la pubblicazione di apposite linee guida<sup>1</sup> volte ad individuare presupposti, contenuti e limiti per l'implementazione di efficaci programmi di *compliance* volontaria, attuati sia mediante gli istituti di ravvedimento ed integrazione dichiarativa già previsti dalle legislazioni degli Stati membri, sia attraverso norme di nuova emanazione. Queste ultime sono scaturite, da un lato, dalla conclusione di nuove convenzioni internazionali per lo scambio di informazioni e, dall'altro lato, dall'attività di aggiornamento dei trattati contro le doppie imposizioni allo scopo di adottare previsioni allineate all'art. 26 del Modello Ocse.

Il primo tratto di novità dell'art. 5-*quater*, d.l. n. 167 del 1990, appare dunque la prospettiva entro cui la disposizione è destinata a collocarsi: se in passato le operazioni di rimpatrio e regolarizzazione apparivano (ed erano) iniziative con connotazione fortemente domestica – necessitate principalmente da esigenze di gettito – la *voluntary disclosure*, pur diretta a soddisfare tale intento, risponde ad istanze che hanno trovato accoglimento nella dimensione internazionale, destinata a conferire alle nuove norme una *ratio* più coerente e condivisa.

Da questo punto di vista, come rilevato in sede Ocse, la scelta di attuare programmi di emersione volontaria di redditi e patrimoni esteri non solo consente di riscuotere, nel breve periodo, le imposte connesse all'accesso al regime fiscale dedicato, ma di aumentare, nel medio periodo, la platea dei contribuenti, incrementando le basi imponibili.

Con tutta evidenza si tratta di obiettivi comuni anche alle norme relative ai provvedimenti di “scudo fiscale” del primo decennio di questo secolo, i quali, in ragione del trattamento marcatamente premiale, da un lato hanno consentito di raggiungere significativi risultati di gettito (specie nel primo caso), ma dall'altro non hanno impedito il successivo ritorno all'esportazione dei capitali, giungendo forse a favorirla in vista di futuri analoghi provvedimenti, che in effetti sono poi stati adottati a distanza di pochi anni.

Senonché, la meritevole scelta di introdurre schemi diretti ad assicurare la riscossione dell'intero ammontare dell'imposta dovuta rende meno appetibile i programmi di emersione volontaria di cui trattasi, confermando la difficoltà di individuare un punto di equilibrio tra la necessità di salvaguardare il concreto rispetto dei principi generali – e segnatamente quello di capacità contributiva – ed il bisogno di riscuotere frazioni di gettito altrimenti a rischio.

---

<sup>1</sup> V. OECD, *Offshore voluntary disclosure – Comparative Analysis, guidance and policy advice*, Settembre 2010. Sul documento Ocse come presupposto della *voluntary disclosure* italiana, v. P. Selicato, *Le nuove norme sulla Voluntary Disclosure: il rientro dei capitali italiani all'estero tra opportunità e incertezze*, in *federalismi.it*, 2014.



Sotto questo profilo, il dato comune agli ordinamenti è rappresentato dalla concreta difficoltà delle amministrazioni finanziarie di esercitare un'attività conoscitiva che non solo dovrebbe potersi adeguatamente esplicitare al di fuori dei confini nazionali, ma che rischierebbe di non essere avviata per la carenza di un fattore d'impulso, specie nei confronti di contribuenti in grado di gestire con destrezza incrementi patrimoniali e tenori di vita non in linea con i redditi dichiarati.

Oggi questa prospettiva appare mutata, e proprio il passaggio ad una fase nella quale sarà assicurata la circolazione delle informazioni ha reso opportuno un provvedimento in base al quale detto impulso, provenendo dal contribuente, giustifica la riduzione del trattamento sanzionatorio da parte di un'Amministrazione che altrimenti, pur nel nuovo contesto di scambio di informazioni, rischierebbe di attivarsi con ritardo per le annualità più risalenti, rispetto alle quali il Fisco, non avendo contezza né sospetto delle violazioni, farà in tal modo leva sulla "autodenuncia" del contribuente.

Senonché, un'azione accertatrice subordinata ad un impulso di parte ed un successivo regime affidato ad automatismi informativi non si traducono in una tendenza abdicativa, da parte dell'Amministrazione, alle proprie prerogative di ricerca delle conoscenze e della loro valutazione ai fini dell'accertamento. Ed invero, l'Amministrazione sarà tenuta a valutare compiutamente, in ottica accertativa, sia il dossier finalizzato alla *voluntary disclosure* del contribuente, sia l'informazione scambiata dall'Amministrazione finanziaria estera, senza che si verifichi, né nel primo né nel secondo caso, alcun acritico recepimento del dato presentato o acquisito.

Orbene, allo scopo di favorire l'adozione di schemi normativi quanto più uniformi, l'Ocse ha individuato quali siano gli elementi qualificanti di un efficace programma di emersione.

Anzitutto, l'adozione deve essere preceduta da un approfondimento circa le aspettative di gettito prodotte dal provvedimento sia nel breve periodo, in ragione di quanto sia possibile riscuotere a fronte dell'accesso al regime di cui trattasi, sia nel lungo periodo, in ragione della continuità assicurata dalle imposte sui redditi e sul patrimonio ordinariamente applicabili in relazione alle attività emerse.

Quest'ultimo elemento è di notevole importanza, secondo l'Ocse, poiché destinato ad incidere sulle scelte dei contribuenti, i quali saranno portati a sottrarsi alla *disclosure* alla luce, per l'appunto, dell'ordinario livello di carico fiscale cui andranno successivamente incontro.

Sotto il profilo temporale, è stata evidenziata l'opportunità di indicare un termine massimo entro il quale i contribuenti possano definire le imposte non assolute e far emergere le attività non dichiarate, fruendo dei benefici previsti dal provvedimento. Questi ultimi possono concretarsi, secondo

l'Ocse, sia nella riduzione dell'ammontare dell'imposta o degli interessi, sia nella previsione di un più mite trattamento sanzionatorio, anche di carattere penale, o, ancora, nella previsione che l'Amministrazione non possa più accertare periodi d'imposta oltre una certa annualità, stabilendo anche quali siano le conseguenze ai fini delle norme antiriciclaggio.

Il successo del provvedimento dipende certamente, secondo l'Ocse, dalla percezione, da parte del contribuente, di profili incentivanti e dalla presentazione del programma di emersione come una opportunità derogatoria rispetto all'ordinario adempimento tributario, sottolineando che dopo la scadenza del termine per l'adesione, l'Amministrazione, nell'ambito dei controlli sulle attività estere, si concentrerà su soggetti diversi da quelli che abbiano ritenuto di aderire all'emersione, prevedendo anche un inasprimento delle sanzioni successivamente applicabili<sup>2</sup>.

Allo stesso tempo, però, l'Amministrazione deve essere nelle condizioni di dimostrare l'aumento delle entrate a breve termine, allo scopo di evitare che i contribuenti già in regola con gli adempimenti non siano portati a ritenere più conveniente l'adozione di condotte che violino le norme, nel convincimento di poter fruire, in futuro, di possibili sanatorie; per tale ragione va privilegiato l'approccio *una tantum*.

L'approfondimento dell'Ocse rileva la sussistenza di una duplice categoria di soggetti interessati, rientrandovi non solo coloro che evadono l'imposta ritenendo eccessivo il carico fiscale ordinariamente applicabile, ma anche coloro che pur essendo disposti ad assolvere un onere impositivo, ritengono di sottrarsi in ragione di un possibile danno reputazionale, dei rischi legati alla mancanza di riservatezza o per la concreta impossibilità di far fronte al pagamento di sanzioni e interessi in misura molto elevata. Data la possibilità che ricorrano contribuenti di questa seconda tipologia, è opportuno, prosegue l'Ocse, che le norme sulla *voluntary disclosure* stabiliscano regole certe per la gestione dei dossier rispetto ai quali è lo stesso interessato

---

<sup>2</sup> Questa scelta è stata compiuta dal legislatore italiano allorché con l'art. 13-bis, comma settimo, lett. a) e b), d.l. 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla l. 3 agosto 2009, n. 102, il raddoppio delle sanzioni applicabili alle violazioni degli obblighi di monitoraggio – prima prevista “dal 5 al 25 per cento” e successivamente “dal 10 al 50 per cento” – fu l'occasione per introdurre lo “scudo fiscale”, salva la successiva riduzione delle sanzioni stesse a distanza di pochi anni in ragione della loro sproporzione. Invero, l'art. 9, l. 9 agosto 2013, n. 97 ha distinto le sanzioni applicabili nell'ipotesi in cui la violazione del monitoraggio concerna attività detenute in paesi *white list* (dal 3 al 15 per cento) o non *white list* (dal 6 al 30 per cento). Sul punto V. Cavallaro, P. Cordeiro Guerra, *Si scrive monitoraggio ma si legge antiriciclaggio*, in *Corr. trib.*, 2013, 2850, e mi si consenta il rinvio al mio *Il regime sanzionatorio della violazione degli obblighi di rilevazione di cui all'art. 4, d.l. n. 167 del 1990*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2013, 47.

ad essere in possesso di informazioni limitate (ad esempio nel caso di eredità), e per assicurare sia il carattere riservato dell'informazione acquisita, sia l'effettiva conoscenza degli obblighi tributari a carico dell'interessato successivamente alla regolarizzazione, oltre che i costi della sanatoria stessa.

Se l'impegno profuso dall'Ocse è consistito nella individuazione di standard uniformi per l'implementazione delle procedure della *voluntary disclosure* come strumenti di passaggio a più stringenti regimi di scambio delle informazioni, lo sforzo delle istituzioni europee si è concentrato non solo in tale direzione - tanto più che la Commissione Europea partecipa ai lavori dell'Ocse stessa - ma è stato oltremodo rivolto all'individuazione di norme sostanziali in grado di garantire maggiore efficacia agli strumenti di prevenzione esistenti.

A tale ultimo riguardo, giova anzitutto ricordare che nel 2008<sup>3</sup> la Commissione ha adottato una proposta di modifica della direttiva concernente la tassazione del risparmio, allo scopo di colmarne le lacune in grado di determinare evasioni, con particolare riferimento ai più innovativi strumenti finanziari e polizze assicurative, e per contrastare altresì il proliferare di strutture interposte.

Nel mese di giugno 2013<sup>4</sup>, la Commissione ha poi proposto di estendere lo scambio automatico di informazioni tra le amministrazioni fiscali degli Stati membri per coprire tutte le forme di redditi di natura finanziaria, affinché l'Unione Europea potesse disporre del sistema di scambio di informazioni più avanzato del mondo.

Da ultimo, va segnalato che nel febbraio del 2014, i ministri delle finanze del G20<sup>5</sup> hanno approvato gli elementi essenziali di un nuovo standard globale per lo scambio automatico di informazioni tra le amministrazioni fiscali, standard al quale l'UE ha attivamente contribuito mediante la sua partecipazione ai lavori dell'Ocse. Tale standard è basato sul modello europeo, garantisce la protezione dei dati ma allo stesso tempo assicura il contrasto all'evasione fiscale, dimostrando che il lavoro svolto in sede Ocse possiede un ampio rilievo ai fini della buona *governance* fiscale.

Proprio in questa prospettiva, e quindi alla luce del mutato quadro dello scambio di informazioni e in considerazione dei nuovi regimi applicabili, si collocano i provvedimenti adottati da altri Stati europei diretti a consentire ai loro contribuenti residenti di regolarizzare la loro posizione, introducendo procedure dirette alla *voluntary disclosure* delle persone fisiche. Di seguito

---

<sup>3</sup> V. Commissione Europea, 13 novembre 2008, IP/08/1697.

<sup>4</sup> Cfr. Commissione Europea, comunicato 12 giugno 2013, che rinvia a MEMO/13/533.

<sup>5</sup> V. Commissione Europea, *statement* 23 febbraio 2014.

ci si soffermerà sulle scelte compite da alcuni di tali Paesi, sottolineandosi come il pur comune intento di “sanatoria” sia stato perseguito attraverso schemi diversi tra loro ma singolarmente coerenti con gli orientamenti Ocse.

## 2. – *La diversificazione su base convenzionale della voluntary disclosure nel Regno Unito*

Nell’ordinamento del Regno Unito, la *disclosure* è soggetta a procedure diversificate a seconda dello Stato presso il quale sono stati occultati i capitali.

Preliminarmente va segnalato che le norme UK prevedono una forma di ravvedimento volontario indicato come “*Contractual Disclosure Facility*”, con il quale i contribuenti hanno la possibilità di ricevere dall’Amministrazione finanziaria, a fronte di un’apposita istanza, una proposta di definizione delle violazioni tributarie da essi commesse.

Come precisato dalla prassi<sup>6</sup>, la gestione dei casi di *voluntary disclosure* avviene mediante la suddetta procedura, e la specifica disciplina dell’emersione dei capitali esteri incide solo sui contenuti della proposta di definizione che il fisco inglese proporrà al contribuente.

La possibilità riservata ai contribuenti di aderire al regime di sanatoria è strettamente correlata all’avvenuta conclusione di una convenzione volta ad assicurare lo scambio di informazioni fiscali. Abbandonato l’approccio “universalistico”, il Regno Unito ha inteso proporre l’emersione volontaria come una opportunità occasionata da un mutato assetto dei rapporti internazionali con gli Stati di volta in volta interessati. Sembra in tal modo esser stato valorizzato il metodo proposto dall’Ocse in base al quale la prospettiva di un futuro diverso impulso all’esercizio di poteri di accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria rappresenta il movente per un rinnovato e trasparente rapporto con il fisco dei contribuenti persone fisiche<sup>7</sup>.

L’esempio inglese racconta di un impegno continuo e proficuo<sup>8</sup>, partito nel 2009 e concretatosi nella successiva sottoscrizione di molteplici conven-

<sup>6</sup> Cfr. circolare 8 dicembre 2011 emessa dall’*Her Majesty Revenue & Custom* (5).

<sup>7</sup> Come è stato precisato nella già citata circolare 8 dicembre 2011 (punto 3.24) in relazione alla *Contractual Disclosure Facility*, le società non possono direttamente accedere, fermo restando, però, che le persone fisiche che abbiano commesso violazioni nelle quali siano stati coinvolti soggetti diversi – ivi comprese le società, ove magari la persona fisica sia stato amministratore o socio – devono comunque evidenziare tutte le suddette violazioni.

<sup>8</sup> Al riguardo, cfr. D. Hay, K. Kimkana, *Summary and conclusions*, report IFA 2013.

zioni, da cui è scaturita la gemmazione di procedure dedicate, ma con una comune disciplina di fondo. Essa, nella specie, appare alquanto equilibrata, poiché coniuga l'esigenza di definire la posizione del contribuente - coprendo un numero quanto più ampio di periodi d'imposta - con la necessità di assicurare la riscossione di somme equivalenti alle imposte non corrisposte, favorendo l'adesione mediante un'impostazione premiale delle sole sanzioni.

Sotto il profilo temporale la sanatoria può essere attuata per i periodi d'imposta a partire dal 1999, ma da un lato è possibile limitarla agli ultimi sei anni, dall'altro può essere estesa sino a venti periodi d'imposta in particolari circostanze.

La procedura prevede il pagamento delle complessive imposte dovute sugli *assets* o sulle somme comunque detenute all'estero - ferma la criticità derivante dalla corretta individuazione della quota capitale e delle frazioni di reddito tassabile - nonché degli interessi ordinariamente applicati sui crediti fiscali.

Sul fronte sanzionatorio, viceversa, se di regola la pena pecuniaria è compresa tra il trenta ed il cento per cento, nel caso di emersione si prevede una misura diversificata: dal periodo d'imposta più risalente e fino al 2008 si applica il dieci per cento, mentre per le annualità più recenti è previsto il venti per cento, con previsione di aumento in casi particolari. Nel caso della *disclosure* conseguente all'accordo con il Liechtenstein si è previsto che nessuna sanzione è applicabile nel caso di "errore innocente"<sup>9</sup>.

La disciplina qui sinteticamente esposta si applica qualora le disponibilità siano localizzate nell'Isola di Mann<sup>10</sup>, a Guernsey<sup>11</sup> o a Jersey<sup>12</sup>, fattispecie per le quali l'emersione è possibile fino al 30 settembre 2016, salve le cause ostative. In queste ipotesi, peraltro, la *disclosure* non fa venir meno la responsabilità penale, ma esclude che l'Amministrazione finanziaria inglese possa darvi impulso; in altri termini la magistratura inquirente potrà procedervi ove venga a conoscenza della notizia di reato da fonte diversa.

---

<sup>9</sup> Il *Memorandum* con il Liechtenstein è stato sottoscritto l'11 agosto 2009. Come segnala T. Hosp, *Liechtenstein and United Kingdom sign agreement to ensure tax compliance of UK clients*, in *European Taxation*, 2009, 560, tra gli errori di questo tipo rientrano sia quello in cui sarebbe incorsa una persona ragionevole, sia quello compiuto da un numero rilevante di persone.

<sup>10</sup> Il *Memorandum of understanding* con l'Isola di Mann è stato sottoscritto il 19 febbraio 2013 e la procedura avrebbe potuto essere avviata a partire dal successivo 6 aprile. In proposito è stata emessa la circolare *HM Revenue & Customs* n. 4/13.

<sup>11</sup> L'accordo è dell'11 marzo 2013, l'emersione è possibile sin dal 6 aprile successivo. Al riguardo è stata emessa la circolare *HM Revenue & Customs* n. 5/14.

<sup>12</sup> Il relativo *Memorandum of understanding* è dell'13 marzo 2013. Anche in questo caso la *disclosure* è stata attivata dal successivo 6 aprile.

Al contrario, nel caso in cui le disponibilità siano state collocate in Liechtenstein, vi è esclusione della responsabilità penale, salvo che le disponibilità costituiscano proventi da reato; nella definizione di reato sono esclusi i reati tributari.

La procedura non prevede che sia assicurato l'anonimato né durante la definizione del caso, né successivamente, anche se risulta<sup>13</sup> che in relazione ai casi concernenti il Liechtenstein l'Amministrazione abbia garantito che il contatto iniziale con il fisco potesse avvenire tramite un professionista che fino alla quantificazione del debito impositivo avrebbe potuto mantenere riservata l'identità del contribuente.

### 3. – *Profili condonistici della sanatoria belga*

In Belgio la *voluntary disclosure* è stata introdotta mediante una apposita legge che ha definito contenuto, termini ed effetti della "*Declaration Libératoire Unique*". Il provvedimento, per il quale è già scaduto il termine di adesione<sup>14</sup>, si caratterizzava, come i precedenti<sup>15</sup>, per la notevole ampiezza del campo di applicazione e, in ciò evidenziando una certa portata condonistica, introduceva un regime applicabile non solo alle imposte sui redditi ma anche a quelle di successione, registro, ipotecaria, alle imposte minori, nonché ai contributi sociali.

La connotazione di *tax pardon* appare altresì confermata dalla circostanza che, oltre alle persone fisiche, avrebbero potuto aderire alla sanatoria le società semplici, le associazioni, gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società e all'imposta sulle persone giuridiche, nonché i contribuenti tenuti ad assolvere l'imposta sui non residenti (in relazione a redditi prodotti in Belgio). In questo senso, risultavano sanabili sia le disponibilità estere dei residenti, a prescindere che fossero state costituite con redditi e capitali di fonte estera o belga, sia gli averi detenuti in Belgio da parte di non residenti.

Come in altri regimi che si esporranno appresso, l'adesione era esclusa se l'interessato, alla data di entrata in vigore delle norme, si trovasse sotto-

---

<sup>13</sup> T. Hosp, *Liechtenstein and United Kingdom sign agreement to ensure tax compliance of UK clients*, cit., 560.

<sup>14</sup> La legge prevedeva un intervallo temporale compreso tra il 15 luglio e il 31 dicembre 2013. Sulla procedura v. F. Janssen, *Le point sur le procedure de regularisation fiscale*, in M. Bourgeois, D.E. Philippe, *Actualites de droit fiscale*, Bruxelles, 2013, 46.

<sup>15</sup> Un provvedimento analogo era stato infatti approvato nel 2003. V. A. Saydè, B. Zdravkov, *La nouvelle loi sur l'amnistie fiscale*, Bruxelles, 2004.

posto a verifica fiscale o se i redditi derivassero da riciclaggio o da reati prodromici.

Sotto il profilo temporale, la sanatoria era riferita ai termini di prescrizione ordinari, come nel caso dei sette anni per l'ipotesi di dichiarazione infedele con finalità fraudolente.

Il contribuente che avesse inteso aderire alla sanatoria avrebbe dovuto presentare al fisco una dichiarazione integrativa entro il termine di scadenza previsto dalla legge, ferma restando la possibilità di depositare, entro sei mesi dalla presentazione dell'istanza, tutta la documentazione diretta a comprovare la sussistenza e l'origine delle attività.

Nel caso belga, come anche negli altri ordinamenti che vedremo, la dichiarazione era nominativa (non vi era anonimato) e avrebbe dovuto essere omnicomprendente, poiché come si evince dallo stesso titolo della legge, si trattava di una dichiarazione liberatoria "unica", come tale non integrabile, né riproponibile con riferimento ad attività ulteriori. Il contribuente che si fosse deciso per l'emersione avrebbe dovuto indicare, dunque, tutti i capitali e i redditi di propria pertinenza.

La dichiarazione di cui trattasi non era comunque il presupposto dell'autoliquidazione. Ed invero, alla determinazione del *quantum* dovuto avrebbe provveduto l'amministrazione finanziaria entro trenta giorni dalla presentazione delle dichiarazioni.

Sotto il profilo premiale, il Belgio ha compiuto una scelta netta - e, diremmo, realistica per incrementare le adesioni - prevedendo espressamente che la sanatoria determinasse una copertura complessiva, sia fiscale che penale, in relazione agli illeciti commessi per le annualità interessate dall'emersione. Si tratta di un elemento di notevole rilievo sia perché altri Paesi hanno compiuto scelte diverse, sia perché in tal modo si è consentita l'adesione per annualità prescritte sotto il profilo dell'accertamento fiscale, ma ancora aperte sotto il profilo penalistico.

Questa impostazione si rifletteva sul differente trattamento delle due fattispecie, dal momento che, mentre per le annualità prescritte si prevedeva una sanzione del 35 per cento del capitale a prescindere che la violazione consistesse in una frode fiscale semplice o aggravata, al contrario, per i periodi d'imposta ancora potenzialmente oggetto di accertamento, si sarebbe applicata una sanzione del 15 per cento (nel caso di frode fiscale ordinaria) o del 20 per cento (qualora si trattasse di frode "grave").

In ultima analisi, dunque, l'ampiezza della disciplina con riguardo ai soggetti coinvolti e alle imposte sanabili, nonché la particolare premialità degli effetti, con specifico riferimento alla copertura penale, consente di inquadrare il provvedimento belga nell'area dei condoni, tanto più alla luce del termine stringente entro cui i contribuenti avrebbero potuto aderire e alla

specifica previsione del carattere liberatorio e omnicomprensivo della dichiarazione.

#### 4. – *Le ipotesi di ravvedimento prive di scadenza*

##### 4.1. – *Le discipline legislative previste in Germania e Spagna*

Nel panorama degli ordinamenti europei, le opportunità di adesione non sono necessariamente introdotte attraverso l'adozione di norme "a scadenza", poiché in alcuni Paesi, quali Germania e Spagna, qui considerati, le norme vigenti consentono di accedere a forme ordinarie di regolarizzazione delle violazioni tributarie, attinenti ai redditi di fonte interna o estera.

È il caso del contesto spagnolo, nel quale la possibilità di definizione risultano affidate alle disposizioni della legge generale tributaria 17 dicembre 2003, n. 58<sup>16</sup>. Al riguardo, dunque, non risultano essere state approvate disposizioni specifiche per favorire, in questa fase, il rientro di capitali dall'estero, ma i contribuenti hanno comunque modo, se lo ritengono, di sanare le violazioni tributarie da essi commesse con le stesse modalità con cui potrebbero definire le violazioni riguardanti fattispecie di evasione puramente domestiche.

La circostanza che occorra far riferimento alla disciplina generale comporta che non sussiste una *dead line* per aderire, di talché i periodi d'imposta per i quali il contribuente può attivarsi sono quelli in relazione ai quali l'Amministrazione non è ancora decaduta dall'esercizio del potere di accertamento. Più in particolare, si tratta degli ultimi quattro anni a decorrere dal termine ultimo entro cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, o dal momento in cui sono state effettuate la liquidazione o l'autoliquidazione, o dalla data in cui le violazioni sono state commesse.

Anche in Germania non è prevista alcuna scadenza per l'adesione, mentre sul fronte dei periodi d'imposta oggetto di ravvedimento occorre distinguere la frode fiscale semplice, per la quale sono regolarizzabili i cinque anni precedenti, dalla frode grave, nel caso di imposte evase in misura superio-

---

<sup>16</sup> Si tratta di un provvedimento che ripropone, in termini più organici, alcuni schemi precedenti, dal momento che la "*declaracion extemporaneas sin requerimiento*" si ritrova nella legislazione previgente, ed in tal caso le norme prevedono un abbattimento degli interessi. Sul punto, v. P. G. Parrasco Parrilla, *Consecuencias del retraso en el pago de las deudas tributarias*, Castilla – La Mancha, 2000, 85; *Id.*, *Los recargos por declaracion voluntaria extemporanea y el recargo de apremio*, in [www.uclm.es/cief](http://www.uclm.es/cief).



re a cinquantamila euro, ipotesi per la quale è previsto il raddoppio dei termini.

La forma attraverso cui si rimedia alle violazioni consiste, in entrambi i Paesi, nella presentazione di una dichiarazione sostanzialmente integrativa non preceduta da alcun atto dell'Amministrazione finanziaria – nel qual caso si darebbe luogo ad un ordinario accertamento d'ufficio – e dal pagamento dell'intero importo delle imposte sul reddito e sul patrimonio dovute dal contribuente. Per quanto concerne la Spagna gli interessi sono dovuti, nella misura ordinaria, solo qualora la regolarizzazione avvenga con ritardo superiore ad un anno. In tale Paese non sono dovute sanzioni amministrative propriamente dette, ma una "maggiorazione", indicata come "*recargo*"<sup>17</sup>, avente natura accessoria, la cui misura varia progressivamente in relazione all'intervallo temporale tra la violazione e la regolarizzazione: si va dal cinque per cento se il ravvedimento avviene entro tre mesi, al venti per cento per le regolarizzazioni effettuate oltre i dodici mesi dalla scadenza<sup>18</sup>. Peraltro, se il versamento degli importi complessivamente dovuti avviene contestualmente alla presentazione della dichiarazione, il *recargo* è ridotto di un quarto.

Con riguardo agli interessi ed alle sanzioni tedesche, occorre ancora una volta distinguere tra frode semplice e grave: nel primo caso sono dovuti i soli interessi nella misura del sei per cento annuo, nel secondo si aggiunge una sanzione del cinque per cento.

In entrambi gli Stati si prevede l'esonero della responsabilità penale<sup>19</sup>.

#### 4.2. – *L'iniziativa ministeriale della sanatoria francese*

Il Ministero delle finanze francese ha provveduto ad emanare, nel corso del 2013, una specifica circolare<sup>20</sup>, volta a precisare le modalità e le procedure da porre in essere per la regolarizzazione delle attività detenute all'estero da soggetti fiscalmente residenti in Francia.

La spontaneità dell'emersione non è solo un dato programmatico ma effettivo, nella misura in cui la circostanza che sia stata avviata una verifica fiscale nei confronti del soggetto interessato è ostativa alla fruizione della

---

<sup>17</sup> V. R.H. Boadilla (coordinato da), *Comentarios a la ley general tributaria*, Las Rozas, 2007, 139.

<sup>18</sup> La regolarizzazione entro sei mesi prevede una maggiorazione del dieci per cento, mentre se avviene entro nove mesi si applica il quindici per cento.

<sup>19</sup> In Spagna la norma di riferimento è il Decreto Legge Regio 30 marzo 2012, n. 12.

<sup>20</sup> V. *Ministere Finances Publiques*, circ. 21 giugno 2013.

sanatoria. Parimenti escluse sono le fattispecie che interessino le società o che riguardino attività situate in Francia. Non è prevista alcuna possibilità di regolarizzare le attività detenute all'estero che abbiano origine occulta in quanto derivanti da reati, da attività illegali o da attività commerciali del tutto non dichiarate; tali attività, peraltro, sono soggette ad una "maggiorazione" pari all'ottanta per cento.

Le istruzioni francesi prevedono che l'interessato, in relazione alle imposte cui si riferisce la procedura (imposte sul reddito e *Impôt de Solidarité sur la Fortune*) sia tenuto a produrre una dichiarazione integrativa che può riguardare i periodi d'imposta non prescritti – entro il termine decennale – unitamente ad una relazione nella quale sia esposta in modo specifico e circostanziato l'origine delle attività estere, depositando i documenti probanti la loro sussistenza ed il loro valore. Nel caso di successione e donazione è richiesta la produzione di una attestazione rilasciata dall'autorità fiscale straniera nella quale si dia atto che il conto non è stato alimentato successivamente alla medesima donazione o successione.

A seguito della presentazione del dossier, l'Amministrazione avvia la relativa valutazione, compresa la verifica che l'interessato sia l'effettivo beneficiario, e provvede alla determinazione dei redditi e del patrimonio tassabili, in relazione ai quali l'imposta sarà richiesta nella misura ordinaria, con applicazione di interessi al saggio legale.

La circolare tende a distinguere le procedure in relazione al loro valore, nella misura in cui ove la disponibilità estera sia superiore a duecentomila euro, la conclusione del procedimento è subordinata al parere positivo di un apposito comitato dotato anche di poteri conoscitivi.

Sul piano sanzionatorio (in senso ampio) si prevede l'applicazione di una maggiorazione pari al trenta per cento, cui si affianca un'ammenda dovuta nella misura del tre per cento per ciascuna delle annualità per le quali si è protratta la violazione. La maggiorazione e l'ammenda sono ridotte alla metà nel caso di successione e donazione.

La procedura francese è stata sintetizzata in una apposita circolare amministrativa poiché si fonda su norme vigenti prive di una connotazione propriamente derogatoria, quanto piuttosto sull'esercizio di un (limitato) margine di discrezionalità, consentito dalla legge, sul trattamento sanzionatorio<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Si consideri peraltro che nell'ordinamento francese è consentito all'Amministrazione finanziaria di ridurre le sanzioni applicabili in presenza di alcune situazioni particolari (disoccupazione del contribuente, errori commessi in buona fede nei primi quattro anni di attività, contribuenti con volume d'affari limitato, etc.). In questi casi la riduzione è ammessa a fronte di un'istanza dell'interessato sulla quale si pronuncia il direttore dipar-

Questo si riflette, oltre che sulla debenza dell'imposta in misura ordinaria (e nella previsione di interessi al saggio legale), anche sulla mancata previsione di un esonero da responsabilità penale; oltremodo, in caso di dichiarazione mendace, il contribuente decade dalla procedura.

Essendo ritagliata nell'ambito delle ordinarie disposizioni, la disciplina non è soggetta ad un termine di scadenza, ma il Ministero delle Finanze può, con decreto, porre fine all'accettazione delle relative istanze.

DOTT. ANDREA QUATTROCCHI  
*Assegnista di ricerca in diritto tributario*  
*Università degli Studi di Brescia*

---

timentale o quello regionale. Al riguardo v. J. Grosclaude, P. Marchessou, *Diritto tributario francese*, Milano, 2006, 578.

