

- >Presentazione
- >Organizzazione
- >Ricerca avanzata
- >Navigazione
- > >Autori/Curatori
- > >Classificazione
- > >Periodici
- >Storico degli aggiornamenti
dal 2009

Corasaniti, Giuseppe

Lo scambio di Informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative
in *Corriere tributario*, 2015, fasc. 18, pagg. 1361-1366
(Bibliografia: a ple' di pagina o nel corpo del testo)

TRIB.7. FISCALITÀ: DIRITTO INTERNAZIONALE [---> lista gerarchica]

L'introduzione della procedura di collaborazione volontaria ("voluntary disclosure") si innesta nel più ampio quadro della regolarizzazione delle attività "off-shore" illecitamente detenute in evasione d'imposta auspicata in sede OCSE [Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico] ed UE. Le nuove regole in tema di scambio di informazioni fiscali, approvate ed in corso di approvazione, segnano la fine di un' epoca caratterizzata, da un lato, dall'esportazione di ricchezza oltre i confini nazionali e, dall'altro, dall'assoluta riservatezza che il sistema del segreto bancario di molti Stati ha fino ad oggi largamente garantito. [abstract tratto dalla rivista]

Sommario: Gli Accordi fiscali con Svizzera, Liechtenstein, Principato di Monaco e Città del Vaticano. - Il "fil rouge" che lega gli Accordi predetti: le richieste di gruppo. - Gli effetti degli Accordi sulla procedura di collaborazione volontaria.

Conv. OCSE 1 luglio 1992 (modello di convenzione sulla doppia imposizione)

Dir. UE 2010/24 [---> testo]

Dir. UE 2011/16 [---> testo]

>>>Document delivery via:

>>>Cerca su:



Google scholar

Come citare il contributo in una bibliografia:

Stile APA:

Corasaniti, G. (2015). Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative. *Corriere tributario*, (18), 1361-1366.

Stile MLA:

Corasaniti, Giuseppe. "Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative." *Corriere tributario* 18 (2015): 1361-1366. Print.

Stile DoGi:

G. Corasaniti. *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, in *Corriere tributario*, 2015, 18, pp. 1361-1366.

Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative

di Giuseppe Corasaniti

L'introduzione della procedura di collaborazione volontaria ("voluntary disclosure") si innesta nel più ampio quadro della **regolarizzazione delle attività "off-shore"** illecitamente detenute in evasione d'imposta auspicata in sede **OCSE** ed **UE**. Le nuove regole in tema di scambio di informazioni fiscali, approvate ed in corso di approvazione, segnano la **fine** di un'epoca caratterizzata, da un lato, dall'**esportazione di ricchezza** oltre i confini nazionali e, dall'altro, dall'**assoluta riservatezza** che il sistema del **segreto bancario** di molti Stati ha fino ad oggi largamente garantito.

L'approvazione delle disposizioni italiane sulla emersione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero in violazione della normativa sul monitoraggio fiscale, contenuta nel D.L. n. 167/1990 (1), trae origine da una Raccomandazione OCSE del settembre 2010, nella quale sono stati analizzati gli *Offshore Voluntary Disclosure Programs* previsti da trentanove Paesi (2).

In tal senso, l'OCSE ha avuto modo di individuare presupposti, contenuti e limiti per l'implementazione di efficaci programmi di *compliance* volontaria, sottolineando, nel contempo, l'efficacia dei programmi di *voluntary compliance* adottati dai Paesi predetti, i quali hanno, di fatto, facilitato la collaborazione dei soggetti passivi coinvolti e conseguito notevoli risparmi, anche in termini di contenzioso (ivi compreso il contenzioso penale). L'Organizzazione ha tuttavia sottolineato che le norme devono fornire ai contribuenti incentivi sufficienti ad incoraggiare l'adesione ai programmi di collaborazione, ma allo stesso tempo non devono costituire misure di ricompensa o di incoraggiamento alla commissione di illeciti fiscali in quanto un'efficace emersione volontaria è finalizzata a migliorare l'adesione spontanea agli obblighi fiscali nel lungo periodo, presentandosi come un'opportunità specifica; non deve, infatti, rafforzare negli

evasori la convinzione di poter perpetrare le condotte illecite, in attesa della successiva opportunità di sanare i rapporti con l'erario. In altri termini, è necessario che i programmi di emersione volontaria di *asset* esteri siano diretti non solo a riscuotere, nel breve periodo, le imposte, ma ad aumentare, nel medio-lungo periodo, la platea di contribuenti (3).

Giuseppe Corasaniti - Professore associato di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Brescia - Avvocato e Dottore commercialista, Socio dello Studio Uckmar, Milano

Note:

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge n. 227/1990.

(2) Cfr., per un approfondimento in materia di collaborazione volontaria, il volume *Voluntary disclosure* (supplemento a Milano Finanza), a cura della Fondazione Antonio Uckmar, prima ed. (seconda ed. in corso di pubblicazione, 2015), Milano, 2014.

(3) In tema di collaborazione volontaria si vedano: P. Corso, "La straordinaria necessità e urgenza di far rientrare i capitali detenuti all'estero", in *Corr. Trib.* n. 7/2014, pag. 519; S. Massarotto e L. Rossi, "Regolamentata la procedura di 'voluntary disclosure' di attività finanziarie estere illecitamente detenute", *ivi* pag. 511; R. Cordeiro Guerra, "Effetti della 'voluntary disclosure' sul reato di riciclaggio e sugli obblighi di segnalazione di operazioni sospette", *ivi* n. 9/2014, pag. 671; V.J. Cavallaro, "'Voluntary disclosure': confessare per regolarizzare", *ivi* n. 10/2014, pag. 764; Id., "La natura della 'voluntary disclosure' dal confronto con il ravvedimento", *ivi* n. 8/2015, pag. 578; Id., "'Voluntary disclosure' e raddoppio dei termini di accertamento", *ivi* n. 9/2015, pag. 655; A. Tomassini, "Come rendere più appetibile la 'voluntary disclosure'", *ivi* n. 10/2014, pag. 757; Id., "'Voluntary disclosure' finalmente al via", *ivi* n. 1/2015, pag. 9; L. Starola, "Obblighi antiriciclaggio per il profes-

(segue)

Orbene, si evince con tutta evidenza che i programmi di *voluntary compliance* auspicati ed incentivati dall'OCSE siano cosa ben diversa dai provvedimenti di "scudo fiscale", ciclicamente emanati in Italia nei primi decenni di questo secolo, i quali, di fatto, se è vero che hanno consentito di raggiungere significativi risultati in termini di gettito, d'altro canto, non hanno impedito il successivo ritorno all'esportazione dei capitali oltre confine (4).

L'idea di una procedura di collaborazione volontaria è stata ripresa, e specificamente consigliata, anche dalla Commissione Europea nella Comunicazione al Parlamento e al Consiglio n. 722 del 6 dicembre 2012, relativa al piano d'azione per rafforzare la battaglia contro la frode e l'evasione fiscale (5).

Fino a qualche tempo fa, risultava arduo solo ipotizzare provvedimenti finalizzati al rientro di capitali di stampo non condonistico (quali le precedenti ipotesi di "scudo fiscale"), giacché si sarebbero rivelati scarsamente appetibili per i contribuenti.

Oggi, tuttavia, il contesto è profondamente mutato (6) in ragione: i) del potenziamento delle direttive sullo scambio di informazioni (direttiva 2011/16/UE) (7) e sull'assistenza alla riscossione (direttiva 2010/24/UE); ii) della previsione di nuovi *standards* internazionali in materia di scambio automatico di informazioni come il *Common Reporting Standard* (CRS) e *Component Authority Agreement* (CAA) dell'OCSE (8); iii) dell'adozione da parte di Italia, Spagna, Regno Unito, Francia e Germania del progetto

LA NOVITA'

Accordo fiscale con la Svizzera

In data 23 febbraio 2015, Italia e Svizzera hanno siglato un Protocollo di **modifica della Convenzione** contro le doppie imposizioni del 1976, alla luce del quale, a far data dalla firma, i due **Stati contraenti si scambieranno informazioni su richiesta**, senza che di fatto possa essere più opposto il segreto bancario che per anni ha caratterizzato la piazza elvetica. In pari data, gli Stati suddetti hanno firmato una **"roadmap"**, che contiene un chiaro impegno politico in merito a diversi punti afferenti le **relazioni bilaterali** in ambito fiscale e finanziario tra Svizzera e Italia.

'voluntary disclosure': spunti di riflessione su procure e deleghe", *ivi* n. 28/2014, pag. 2179; Id., "Voluntary disclosure: le attività possedute tramite interposta persona", *ivi* n. 31/2014, pag. 2398; S. Massarotto e M. Altomare, "Quadro RW e 'voluntary disclosure': i trusts e i fenomeni di interposizione", *ivi* n. 34/2014, pag. 2671; A. Vannini, "Irretroattiva la presunzione di evasione per investimenti nei paradisi fiscali", *ivi* n. 42/2014, pag. 3279; A. Iorio e S. Mecca, "Il nuovo rientro dei capitali: disciplina ed effetti penali", *ivi* n. 43/2014, pag. 3333; A. Della Carità, "Voluntary disclosure: troppe incertezze sul raddoppio dei termini", *ivi* n. 46/2014, pag. 3566; G. Molinaro, "I risvolti sanzionatori tributari della collaborazione volontaria", *ivi* n. 4/2015, pag. 251; D. Piva, "Effetti penali della 'voluntary disclosure'", *ivi* n. 4/2015, pag. 259; G. Chieppa, "Voluntary disclosure"

e obbligo di segnalazione delle operazioni sospette", *ivi* n. 13/2015, pag. 986; G. Boccalatte, "Le modalità applicative per l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria", *ivi* n. 14/2015, pag. 1087.

(4) Cfr. A. Quattrocchi, "L'emersione delle attività detenute all'estero tra contesto internazionale ed esperienze europee", in *Dir. prat. trib. int.*, 2014, pag. 1221.

(5) Si sostiene, al punto 28, comma 2, che: "la Commissione esaminerà inoltre la possibilità di sviluppare incentivi che stimolino, attraverso metodologie comuni e linee guida, i programmi di trasmissione volontaria delle informazioni, rettifica *on line* degli errori dei contribuenti (specialmente se si creano pagine internet personalizzate) e il miglioramento del rapporto tra contribuenti e amministrazioni fiscali".

(6) Cfr. P. Laroma Jezzi, "I crescenti vincoli, interni e sovranazionali, alla potestà legislativa in materia tributaria", in *Corr. Trib.* n. 7/2015, pag. 529.

(7) Nel giugno 2013 la Commissione UE ha presentato proposta di revisione della direttiva 2011/16/UE, prevedendo l'introduzione dello scambio automatico di informazioni su tutti i redditi di natura finanziaria. Nel corso dell'ECOFIN del 9 dicembre 2014, il Consiglio UE ha adottato la direttiva 2014/107/UE, recante modifiche alla direttiva 2011/16/UE, la quale, al paragrafo 3-bis dell'art. 8, impone agli Stati Membri di adottare misure nazionali che impongano alle rispettive istituzioni finanziarie di adempiere agli obblighi di *reporting* e *due diligence*, ed alle Autorità competenti degli Stati membri di scambiare in via automatica le informazioni *ivi* indicate entro 9 mesi dalla chiusura dell'anno di riferimento.

(8) Il 13 febbraio 2014 l'OCSE ha reso noto il documento *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information* per lo scambio automatico di informazioni tra le Amministrazioni fiscali di tutto il mondo. In linea generale, lo scambio di informazioni automatico comporta la trasmissione periodica e sistematica, dallo Stato della fonte allo Stato di residenza, di un insieme di informazioni finanziarie relative a determinati contribuenti.

Note:

(segue nota 3)

sionista nella 'voluntary disclosure'", *ivi* n. 11/2014, pag. 827; Id., "Ruolo dei professionisti e obblighi anticiclaggio nella 'voluntary disclosure'", *ivi* n. 3/2015, pag. 163; S. Massarotto, "Quadro RW e

pilota di adesione, a condizioni di reciprocità, dell'accordo FACTA sul modello statunitense (9); iv) dell'introduzione da parte del Gruppo d'Azione Finanziaria Internazionale (GAFI) nelle proprie raccomandazioni della precisazione che anche i reati tributari, ovunque commessi, sono prodromici al riciclaggio; v) della firma da parte dell'Italia di numerosi accordi bilaterali di scambio di informazioni con Paesi a fiscalità privilegiata, in linea con quanto statuito dall'art. 26 del Modello OCSE.

Proprio in questa prospettiva, e quindi alla luce del mutato quadro dello scambio di informazioni e in considerazione dei nuovi regimi applicabili (10), si collocano gli Accordi sottoscritti dall'Italia con la Svizzera, Liechtenstein, Principato di Monaco e Città del Vaticano, sui quali ci si soffermerà di seguito.

Gli Accordi fiscali con Svizzera, Liechtenstein, Principato di Monaco e Città del Vaticano

In data 23 febbraio 2015, Italia e Svizzera hanno siglato un Protocollo di modifica della Convenzione contro le doppie imposizioni, firmata il 9 marzo 1976. Il predetto Protocollo prevede l'introduzione di un nuovo art. 27 (che riprende pedissequamente l'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE), alla luce del quale, a far data dalla firma, i due Stati contraenti si scambieranno informazioni su richiesta, senza che di fatto possa essere più opposto il segreto bancario che per anni ha caratterizzato la piazza elvetica.

Si segnala, oltremodo, che, in pari data, gli Stati suddetti hanno firmato una *roadmap*, la quale contiene un chiaro impegno politico in merito a

LA NOVITA'

Richieste di gruppo

Gli Stati contraenti gli Accordi sottoscritti tra Italia e Svizzera, Liechtenstein, Principato di Monaco e Città del Vaticano possono inoltrare all'altro Stato **richieste** riferite a **gruppi di contribuenti** che intendano **dissimulare valori non dichiarati** al Fisco. In particolare, per quanto concerne la **Svizzera**, una richiesta di gruppo potrà essere inoltrata quando i **comportamenti** dei contribuenti lascino presumere **finalità evasive** o nei casi in cui gli stessi abbiano, a seguito della firma del predetto Protocollo di modifica della Convenzione, **interrotto i rapporti** con le **Istituzioni finanziarie** della Confederazione Elvetica o, ancora, **svuotato** sostanzialmente i **conti correnti**. Inoltre, una richiesta di gruppo potrà essere avanzata ogni qualvolta i contribuenti, a fronte di esplicite richieste avanzate dall'Amministrazione finanziaria italiana in merito alla disponibilità e conseguenze tassabili degli "asset", diano risposta negativa o rifiutino di rispondere.

diversi punti afferenti le relazioni bilaterali in ambito fiscale e finanziario tra Svizzera e Italia. In particolare, essa prevede: i) l'adozione, in futuro, dello strumento dello scambio automatico di informazioni, in linea con quanto previsto dai nuovi *standards* internazionali OCSE (11); ii) possibilità per gli Stati contraenti di inoltrare all'altro Stato domande su gruppi di contribuenti che intendono dissimulare valori non dichiarati (non può trattarsi di *fishing expeditions*); iii) nuova tassazione dei frontaliere, in virtù della quale la quota di imposizione spettante allo Stato del luogo di lavoro ammonta al massimo al 70% del totale dell'imposta normalmente prelevabile alla fonte; iv) il miglioramento della cooperazione transfrontaliera e l'accesso ai mercati finanziari; v) ulteriore modifica della Convenzione Svizzera - Italia,

prevedendosi, in tal senso, una riduzione delle aliquote fiscali applicate ai dividendi e interessi, una modifica della disposizione contro gli abusi e l'introduzione di una clausola arbitrale; vi)

Note:

(9) Il 18 marzo 2010 il Congresso ha approvato l'*HIRE Act*, nell'ambito del quale è stato inserito il *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), un insieme di disposizioni antielusive che ha istituito un nuovo e più complesso regime di tassazione volto a penalizzare eventuali intermediari finanziari esteri che rifiutino di rivelare all'*Internal Revenue Service* l'identità della propria clientela statunitense.

(10) Cfr. A. Della Carità, "Evoluzione del contesto internazionale in materia di scambio di informazioni tra Stati e ulteriori prospettive future", in *Corr. Trib.* n. 15/2014, pag. 1186.

(11) La Svizzera si è impegnata ad adottare il nuovo *Standard* definito dall'OCSE a partire dal 2018, con riferimento all'annualità 2017. Ciò in quanto i canoni fissati dal sistema multilaterale di scambio presuppongono la reciprocità nell'impegno (assunto dall'Italia a decorrere dal 2017).

con riferimento al comune di Campione d'Italia, ricerca di soluzioni programmatiche per singoli aspetti legati all'imposizione indiretta.

Nonostante l'efficacia dell'Accordo sia vincolata alla conclusione del rispettivo *iter* di ratifica parlamentare, la sottoscrizione risulta immediatamente produttiva di effetti. Non appena avverrà la ratifica del Protocollo, infatti, le autorità fiscali italiane potranno richiedere informazioni su elementi riconducibili al periodo decorrente dalla data della firma.

Per quanto riguarda l'intesa con il Liechtenstein, il discorso muta nella forma ma non nella sostanza. Diversamente da quanto avvenuto per la Svizzera, infatti, il documento sottoscritto, in data 26 febbraio 2015, consiste in un Accordo ai fini fiscali basato sul modello OCSE di *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA), in quanto, allo stato attuale, non esiste alcuna Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con l'Italia.

Lo Stato cui sono richieste le informazioni non può rifiutare di fornire allo Stato richiedente la collaborazione amministrativa per mancanza di interesse ai propri fini fiscali, né opporre il segreto bancario. Gli Stati predetti hanno siglato, inoltre, un Protocollo aggiuntivo che prevede e disciplina le richieste di gruppo, in conformità con lo *standard* dell'OCSE come riportato nel Commentario del 2012 all'art. 26 del Modello OCSE di Convenzione; in tal senso, sarà possibile presentare richieste in relazione a categorie di comportamenti che fanno presumere l'intenzione dei contribuenti di nascondere al Fisco italiano patrimoni/attività detenute irregolarmente nel Liechtenstein. Si rileva, inoltre, che Italia e Liechtenstein hanno firmato una Dichiarazione congiunta di carattere politico con la quale i due Paesi, da un lato, confermano il reciproco impegno ad applicare lo scambio automatico di informazioni sulla base dello *standard* globale OCSE dal 2017, dall'altro, si impegnano ad avviare i negoziati per una Convenzione contro le doppie imposizioni, una volta entrati in vigore l'Accordo e il Protocollo.

Di recente sottoscrizione (2 marzo 2015) è l'Accordo tra Italia e Principato di Monaco in tema di scambio di informazioni fiscali su richiesta. Oltre all'Accordo (basato anch'esso sul modello

OCSE di TIEA), di contenuto identico a quello sottoscritto con il Liechtenstein, gli Stati contraenti hanno siglato un Protocollo aggiuntivo che, come nel caso del Liechtenstein, disciplina condizioni e modalità delle richieste di gruppo, e una Dichiarazione congiunta di carattere politico, con il reciproco impegno ad applicare lo scambio automatico di informazioni sulla base dello *standard* globale OCSE nel rispetto della tempistica concordata a livello internazionale.

Si segnala, oltremodo, che il 1° aprile 2015 l'Italia e la Città del Vaticano hanno sottoscritto una Convenzione in materia fiscale (12). Anche in questo caso, la Convenzione, in linea con il processo in atto verso l'affermazione a livello globale della trasparenza nel campo delle relazioni finanziarie, recepisce l'art. 26 del Modello OCSE, prevedendo, in particolare, che lo scambio di informazioni riguarderà i periodi d'imposta a partire dal 1° gennaio 2009 (13).

Il "fil rouge" che lega gli Accordi predetti: le richieste di gruppo

Di rilevante importanza, con riferimento agli Accordi sottoscritti di cui si è data menzione poco prima, è la possibilità che residua in capo agli Stati contraenti di poter inoltrare all'altro Stato richieste riferite a gruppi di contribuenti che intendano dissimulare valori non dichiarati al Fisco.

Per quanto concerne la Svizzera, una richiesta di gruppo potrà essere inoltrata, in ossequio a quanto previsto dagli *standard* OCSE (14), tutte quelle volte in cui i comportamenti dei contri-

Note:

(12) Nel quadro della speciale rilevanza dei rapporti bilaterali, l'Italia è il primo Paese con cui la Santa Sede ha sottoscritto un Accordo che disciplina lo scambio di informazioni.

(13) Nello specifico, la Convenzione consente il pieno adempimento, con modalità semplificate, degli obblighi fiscali relativi alle attività finanziarie detenute presso Enti che svolgono attività finanziaria presso la Santa Sede da alcune persone fisiche e giuridiche puntualmente indicate nell'Accordo.

(14) In particolare, il Commentario all'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE prevede letteralmente: "In such cases it is therefore necessary that the requesting State provide a detailed description of the group and the specific facts and circumstances that have led to the request, an explanation of the applicable law and why there is reason to believe that the taxpayers in the group for whom information is requested have been non-compliant with that law supported by a clear factual basis".

buenti lascino presumere finalità evasive ovvero nei casi in cui gli stessi abbiano, a seguito della firma del predetto Protocollo di modifica della Convenzione, interrotto i rapporti con le Istituzioni finanziarie della Confederazione Elvetica o, ancora, svuotato sostanzialmente i conti correnti. Inoltre, una richiesta di gruppo potrà essere avanzata ogni qualvolta i contribuenti, a fronte di esplicite richieste avanzate dall'Amministrazione finanziaria Italiana in merito alla disponibilità e consequenziale tassabilità degli *asset*, diano risposta negativa ovvero rifiutino di rispondere.

Per quanto riguarda il Liechtenstein, invece, gli Stati contraenti hanno delineato l'ambito entro il quale possono essere inoltrate richieste di gruppo. Più in particolare, il Protocollo aggiuntivo al TIEA dispone che il Liechtenstein consentirà le richieste di gruppo relative ai conti, detenuti da soggetti residenti in Italia, accesi presso intermediari finanziari del Liechtenstein per il periodo intercorrente tra la data della firma dell'Accordo e la data di attuazione di un accordo sullo scambio automatico di informazioni basato sul modello del CRS dell'OCSE. Le richieste di gruppo potranno essere avanzate, nello specifico: i) nel caso di conti chiusi tra la data della firma dell'Accordo e la data di attuazione di un accordo basato sul modello del CRS (15); ii) nel caso di conti sostanzialmente svuotati, ossia che nonostante siano esistenti alla data della firma dell'Accordo, presentano, alla fine del mese della data di scadenza del programma di collaborazione volontaria o, se successivo, al 31 dicembre 2015, un saldo di conto inferiore a 15.000 euro; iii) nel caso di conti inattivi, ossia tutti gli altri conti che non sono stati chiusi o sostanzialmente

LA NOVITA'

Effetti degli Accordi sulla procedura di collaborazione volontaria

Per effetto degli Accordi recentemente sottoscritti dall'Italia, i contribuenti che detengono attività patrimoniali e finanziarie presso Svizzera, Liechtenstein, Principato di Monaco e Città del Vaticano potranno usufruire di taluni benefici individuati dalla disciplina della "voluntary disclosure". In primo luogo, la sanzione minima prevista in caso di omessa compilazione del modulo RW, sulla quale andranno operate le riduzioni, sarà pari al 3% per tutti gli anni oggetto di regolarizzazione (dal 2009 al 2013). Laddove ricorrano le condizioni, le sanzioni per omessa compilazione del quadro RW saranno ridotte alla metà del minimo edittale (i.e., 1,5%). In secondo luogo, non opererà il raddoppio dei termini di accertamento per l'infedele dichiarazione, né il raddoppio previsto per l'irrogazione delle sanzioni relative al quadro RW.

svuotati alla data della firma dell'Accordo e mantenuti alla data dell'attuazione di un accordo basato sul CRS.

Le medesime considerazioni possono essere estese sia all'Accordo sottoscritto dall'Italia con la Città del Vaticano, sia all'Accordo sottoscritto tra Italia e Principato di Monaco il 2 marzo 2015, nella misura in cui è stato previsto, anche in quest'ultimo caso, un Protocollo aggiuntivo che regola i presupposti e le metodologie poste a presidio della procedura di richieste di gruppo.

Si rileva che tutti gli Accordi predetti statuiscono che le Autorità fiscali potranno richiedere informazioni su gruppi di contribuenti, senza nominarli singolarmente, purché la richiesta non sia una *fishing expedition* (che

rientrerebbe tra le richieste "non pertinenti"). In altri termini, non potranno essere inoltrate richieste di informazioni generalizzate su intere categorie di contribuenti, prive di un nesso chiaro con un'indagine o un accertamento, che mostrano una finalità più esplorativa che ispettiva.

Tuttavia, occorre sottolineare un profilo non scevro da problematicità applicative, in quanto, se prima della decisione del Consiglio dell'OCSE di ammettere le cdd. richieste di gruppo, per il Fisco dei Paesi predetti era necessario

Nota:

(15) Un conto chiuso o sostanzialmente svuotato non rientra nel campo di applicazione delle richieste di gruppo, se si verifica una delle seguenti condizioni: i) il titolare di conto residente in Italia ha rilasciato l'autorizzazione prevista dal programma italiano di collaborazione volontaria all'intermediario finanziario del Liechtenstein; ii) le attività sono state trasferite presso intermediari finanziari situati in Italia o in un Paese che al momento del trasferimento attua con l'Italia lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, basato sul modello comune di comunicazione (*Common Reporting Standard*) dell'OCSE.

identificare, singolarmente, i contribuenti interessati dalla domanda di assistenza, ora, basterà formulare una domanda basata su una fattispecie di evasione fiscale, a patto che lo Stato abbia effettivamente il fondato sospetto che i propri contribuenti abbiano commesso un'infrazione fiscale secondo il suo diritto interno. Sotto questo profilo, il reale pericolo è rappresentato dalla possibilità che, sebbene le *fishing expeditions* continuino ad essere vietate, la linea di confine tra la ricerca di informazioni verosimilmente rilevanti e la ricerca indiscriminata di informazioni rischi di assottigliarsi sempre di più.

Gli effetti degli Accordi sulla procedura di collaborazione volontaria

Per effetto degli Accordi recentemente sottoscritti dall'Italia, i contribuenti che detengono attività patrimoniali e finanziarie presso gli Stati sopra menzionati potranno usufruire di taluni benefici che la legge n. 186/2014 puntualmente individua (16).

In primo luogo, la sanzione minima prevista in caso di omessa compilazione del modulo RW, sulla quale andranno operate le riduzioni, sarà pari al 3% per tutti gli anni oggetto di regolarizzazione (dal 2009 al 2013). Pertanto, laddove ricorrano le condizioni previste dall'art. 5-*quinqies*, comma 4, del D.L. n. 167/1990, le sanzioni per omessa compilazione del quadro RW saranno ridotte alla metà del minimo edittale (*i.e.*, 1,5%).

Per quanto concerne, invece, la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di IRAP, IVA e ritenute, questa, ai sensi dell'art. 5-*quinqies*, comma 4, terzo periodo, del D.L. n. 167/1990, sarà fissata al minimo edittale, ridotto di un quarto. Su tale base andranno poi operate le ulteriori riduzioni previste nei casi in cui il contribuente, che accede alla procedura di collaborazione volontaria, aderisca ai contenuti dell'invito al contraddittorio *ex art.* 5, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997 (sanzione nella misura di 1/6 del minimo previsto dalla legge), ovvero definisca l'accertamento in adesione (sanzione nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge) (17).

In secondo luogo, non opererà il raddoppio dei

termini di accertamento per l'infedele dichiarazione (salvo l'eventuale raddoppio dei termini in presenza di violazioni penali) previsto dal comma 2-*bis* dell'art. 12, D.L. n. 78/2009, né il raddoppio previsto per l'irrogazione delle sanzioni relative al quadro RW (18), con la conseguenza che attraverso la procedura di collaborazione volontaria potranno essere regolarizzati gli anni dal 2010 (2009 in caso di omessa dichiarazione) al 2013 con riferimento alle imposte, e dal 2009 al 2013 per le violazioni concernenti il quadro RW (19).

Si evince come la scelta di aderire alla procedura di collaborazione volontaria rappresenti, per tutti coloro che detengano *assets* nei Paesi firmatari dei recenti Accordi, una scelta più "obbligata" che "volontaria" in quanto trattasi solo per ora di informazioni su richiesta, ma tutti gli Accordi prevedono la possibilità che lo scambio diventi automatico dal 2017/2018, quando diventerà operativo il CRS di matrice OCSE.

Note:

(16) Per un'indagine approfondita cfr. G. Corasaniti, "Collaborazione volontaria: i primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate e le auspicabili evoluzioni normative", in *Voluntary disclosure*, a cura della Fondazione Antonio Uckmar, cit.

(17) Cfr. G. Molinaro, "I risvolti sanzionatori tributari della collaborazione volontaria", cit., *loc. cit.*, pag. 251.

(18) Cfr. V.J. Cavallaro, "'Voluntary disclosure' e raddoppio dei termini di accertamento", cit., *loc. cit.*, pag. 655.

(19) Il medesimo trattamento di favore, in termini di raddoppio dei termini di accertamento, già previsto *ab origine* nei casi di infedele o omessa dichiarazione, è stato esteso dal D.L. n. 192/2014, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2015, n. 11, anche alle violazioni da quadro RW.