

Prefazione

La «rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti dall'estero e per l'estero di denaro, titoli e valori capitali», ossia il cd. «monitoraggio dei capitali», introdotto con il D.L. 28 giugno 1990, n. 167 e decorrente dal 30 giugno 1990, ha ereditato funzioni non secondarie del «monopolio dei cambi e delle valute estere», istituito dal D.L. 6 giugno 1956, n. 476 e rimasto in vigore fino al 29 giugno 1990. Istituito per *tutelare l'interesse pubblico valutario*, il monopolio era molto restrittivo ed infatti:

- vietava ai residenti «*di compiere qualsiasi atto idoneo a produrre obbligazioni fra essi e non residenti, esclusi i contratti di vendita di merci per esportazione nonché i contratti di acquisto di merci per l'importazione, se non in base ad autorizzazioni ministeriali* (art. 2)»;
- riservava all'Ufficio Italiano dei Cambi «*le cessioni, gli acquisti e ogni altro atto di disposizione concernenti le valute estere*» (art. 7);
- obbligava i residenti ad «*offrire in cessione all'Ufficio italiano dei cambi, a mezzo della Banca d'Italia o di aziende di credito autorizzate a fungere da agenzie di questa, le valute estere*» delle quali fossero venuti in possesso (art. 8).

Nell'anno 1990 il nostro Legislatore recepì il processo di liberalizzazione nella circolazione dei capitali, voluto dalla Comunità europea e reso operante con Direttiva del Consiglio, del 24 giugno 1988, per l'attuazione dell'art. 67 del trattato (88/361/Cee) e soppresse il monopolio¹; ma ritenne che la mancanza di appropriati controlli avrebbe pregiudicato la ricognizione della

1 *Stabiliva, in particolare, l'art. 1: «Gli stati membri sopprimono le restrizioni ai movimenti di capitali effettuati fra le persone residenti negli Stati membri, fatte salve le disposizioni che seguono».*

ricchezza nazionale all'estero e favorito l'occultamento di redditi all'Erario. E pertanto istituì, con il D.L. 167/1990, il «*monitoraggio dei capitali*», che prevede, sia il controllo dei movimenti valutari dall'estero e per l'estero, sia la compilazione del modello RW da inserire nella dichiarazione annuale dei redditi, in funzione del duplice obiettivo di:

- costruire periodicamente la «*Bilancia dei pagamenti e la posizione patrimoniale sull'estero dell'Italia*» (funzione *valutaria*)²;
- identificare i soggetti ai quali attribuire la titolarità di manifestazioni di capacità contributiva³, fonte di prelievo fiscale (funzione *tributaria*).

Le norme del *monitoraggio* che rilevano ai fini della *voluntary disclosure* sono quelle dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990 le quali (in sintesi) impongono alle persone fisiche, alle società di persone ed agli enti non commerciali di comunicare annualmente all'erario, con la compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi, le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero.

La prima versione dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990 fu la seguente: «*1. Le persone fisiche, gli enti non commerciali, nonché i soggetti indicati nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia, che al termine del periodo d'imposta detengono investimenti all'estero, ovvero attività estere di natura finanziaria, devono indicarli nella relativa dichiarazione dei redditi*».

Le innovazioni più significative furono apportate dall'art. 11, co. 1, lett. c), D. Lgs. 21 novembre 1997, n. 461, che, proprio in considerazione delle finalità tributarie del monitoraggio, aggiunse alle parole

2 Cfr., Banca D'Italia – Ufficio Italiano Cambi, *Manuale della bilancia dei pagamenti e della posizione patrimoniale sull'estero dell'Italia*, Roma, Giugno 2004.

3 Cfr. Cass. 21 luglio 2010, n. 17051.

«(...) investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria», l'espressione «attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia» (lasciando inalterato il resto «devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi»). Ma in prosieguo questa modifica non ha mancato di suscitare gravi difficoltà applicative nell'identificazione delle attività soprattutto patrimoniali che avrebbero dovuto essere dichiarate nel modello RW; sicché è stata superata, non soltanto dalle istruzioni amministrative, ma dalla stessa disciplina della *voluntary disclosure*, che le ha preferito espressioni come «investimenti ed attività finanziarie», oppure «attività finanziarie e patrimoniali», senza nessun riferimento alla loro capacità di produrre redditi «imponibili in Italia»⁴.

Dal 1997 al 2014 sono intervenute due importanti sanatorie valutarie, entrambe preordinate a legalizzare i capitali detenuti all'estero in violazione delle norme dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990.

La prima è stata quella nel 2001-2003, emanata in occasione dell'introduzione dell'euro, poi prorogata e modificata fino alla sostanziale fusione delle norme che la disciplinavano con quelle dell'art. 8, L. 27 dicembre 2002, n. 289, che aveva istituito quell'ampio condono che si conquistò, grazie anche alle successive modifiche, l'attributo di «*tombale*»⁵.

La seconda è stata quella del 2009-2010, introdotta dall'art. 13-*bis*, D.L. 1° luglio 2009, n. 78⁶, che, esumò metodi ed effetti della precedente sanatoria del 2001-2003, ivi compresa la celebre dichiarazione riservata che garantiva ai dichiaranti l'anonimato, legalizzando nuovamente l'emersione dei capitali detenuti all'estero, in violazione

4 Cfr., *infra*, sub 2.1.

5 Cfr. il D.L. 25 settembre 2001, n. 350, conv. con modif. con L. 23 novembre 2001, n. 409; il D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, conv. con modif. con L. 23 aprile n. 202, n. 73; il D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, conv. con modif. con L. 21 febbraio 2003, n. 27, nonché dall'art. 8, L. 27 dicembre 2002, n. 289 e succ. modif. (*cd.* «condono tombale»).

6 Conv. con modif. con L. 3 agosto 2009, n. 102 modificata dall'art. 1, co. 1, lett. b), D.L. 3 agosto 2009, 103, conv. con modif. con L. 3 ottobre 2009, n. 141.

delle norme sul monitoraggio, con il pagamento di una imposta straordinaria, pari all'1% del valore delle attività predette in ciascun anno dell'ultimo quinquennio. In pratica con il pagamento del 5%.

Ed entrambe le sanatorie non hanno mancato di migliorare la nostra Bilancia dei pagamenti e la posizione patrimoniale sull'estero dell'Italia⁷.

L'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, quale risulta dalle ultime modificazioni introdotte dalla Legge europea 2013, stabilisce:

- (1° periodo) *«le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natu-*

7 È dato leggere, ad esempio, nel *Manuale*, testé cit. della Banca D'Italia - Ufficio Italiano Cambi, in relazione alla sanatoria valutaria del 2001 ed al connesso "scudo fiscale". «VI-6- *Un caso particolare: lo scudo fiscale. Le operazioni di liquidazione e rimpatrio nonché di regolarizzazione di attività detenute all'estero da soggetti residenti, eseguite ai sensi del D.L. 25.9.2001 n. 350 ed ai sensi del D.L. 24.12.2002, n. 282, hanno determinato un impatto sulla bilancia dei pagamenti e sulla posizione patrimoniale sull'estero dell'Italia. In particolare, le informazioni raccolte, riferite alle operazioni perfezionate dalle sole persone fisiche, sono state trattate come segue:*

- a) *i flussi di capitali rimpatriati hanno interessato il conto finanziario della bilancia dei pagamenti; in particolare, i relativi importi sono stati registrati come disinvestimenti italiani all'estero (riduzione di attività) ed allocati in funzione della tipologia di attività smobilizzata (Conti, Depositi, Titoli ecc.). Nello schema della bilancia dei pagamenti, la contropartita di tali flussi è stata inclusa come variazione dei conti (...) del sistema bancario e/o della bi(target) a seconda della tipologia di conto utilizzato per il regolamento dall'estero degli importi rimpatriati.*
- b) *le attività regolarizzate, e non liquidate e rimpatriate, non sono state registrate nei flussi di bilancia dei pagamenti ma, secondo gli standard internazionali, incluse tra le attività della posizione patrimoniale sull'estero dell'Italia. A seguito di queste correzioni, nei dati storici della posizione verso l'estero si è verificato un salto di serie non giustificato da flussi di bilancia dei pagamenti e/o da aggiustamenti di valutazione» (pag.114)*

ra finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi (nel c.d. quadro RW)»;

- (2° periodo) *«sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti indicati nel precedente periodo che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, lettera u), e dall'allegato tecnico del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231»*

Il 2° periodo, peraltro d'importanza decisiva ai fini della trattazione che segue, è stato introdotto dall'art. 9 (disposizioni in materia di monitoraggio fiscale. Caso EU Pilot 1711/11/TAXU, co. 1, lett. c) della L. 6 agosto 2013, n. 97: *«disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea»* (cd. *Legge europea 2013*); la quale ha modificato anche l'art. 5, dello stesso decreto, comminando agli inadempienti (gli obblighi del monitoraggio) la *«sanzione amministrativa pecuniaria dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati»*; raddoppiandola qualora le attività finanziarie e patrimoniali siano detenute *«negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001»*.

Donde l'aumento della *«sanzione amministrativa pecuniaria dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati»*. Mentre, *«nel caso in cui la dichiarazione prevista dall'articolo 4, comma 1, sia presentata entro novanta giorni dal termine, si applica la sanzione di euro 258»*⁸

8 Cfr. anche D.L. 1° luglio 2009, n. 78, art. 12, *«contrasto ai paradisi fiscali»*, conv. con modif. con L. 3 agosto 2009, n. 102, modificato dall'art. 1, co. 3, D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, conv. con modif. con L. 26 febbraio 2010, n. 25.

Queste ultime disposizioni fanno già percepire che, proprio in funzione degli obiettivi valutari e tributari perseguiti, la materia del monitoraggio converge sui Paesi che hanno accolto i capitali illegalmente esportati, offrendo il segreto bancario ed un regime fiscale privilegiato anche dall'utilizzo di forme societarie (*holding*, società panamensi, *Anstalten*, società *offshore*, ecc.), di agevole costituzione e di modico costo, ma favorite soprattutto da un prelievo soltanto simbolico (cd. paradisi fiscali).

È una materia che dunque investe il più ampio problema della evasione internazionale e la cui concreta soluzione presuppone il coinvolgimento dei molti Paesi che continuano ancora a favorirla, rifiutando ogni collaborazione alle autorità tributarie del Paese di volta in volta interessato a ricevere informazioni sui propri contribuenti; e persistendo nel mantenere un segreto bancario divenuto ormai anacronistico. Ma l'accresciuta coscienza degli effetti antisociali dell'evasione tributaria e dei molti crimini che le sono connessi, non ha mancato di suscitare la reazione solidale e risoluta della comunità internazionale, che ne ha fatto materia di trattati e direttive, impegnandosi nella ricerca delle misure più efficaci per ottenere la collaborazione in materia di tutti i Paesi. E lo ha fatto, sia contrastando quelli più refrattari a concederla con restrizioni di vario genere, ricorrendo anche all'isolamento commerciale; sia rivolgendosi ai propri residenti, per dissuaderli dall'esportare capitali o dal lasciarli all'estero con l'inasprimento delle sanzioni, oppure per incentivarli alla reimportazione o comunque alla emersione con misure anche fortemente premiali, ma ultimative.

La convenzione internazionale che meglio di altre ha favorito lo scambio di informazioni amministrative in materia tributaria, (innanzi tutto) fra i Paesi industrialmente progrediti è quella stipulata a Strasburgo, il 25 gennaio 1988 (*Convention on mutual administrative assistance in tax matters – Convention convenant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale – cd. Convention Maat*), ratificata dall'Italia con L. 10 febbraio 2005, n. 19 «*Adesione della Repubblica italiana alla Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa ed i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico – Ocse*». Elaborata da una commissione

di esperti del Consiglio d'Europa, sulla base di un progetto studiato dal Comitato Affari Fiscali dell'Ocse, questa convenzione, firmata da oltre 60 Stati ed in vigore in oltre 30, è ritornata agli onori della cronaca nei mesi scorsi, in occasione dei trattati stipulati dall'Italia con la Svizzera, il Principato del Liechtenstein ed il Principato di Monaco e merita di essere ricordata, seppure per sommi capi.

I Paesi stipulanti sono infatti impegnati a:

- i) scambiarsi informazioni per procedere all'accertamento dei tributi, alla riscossione dei crediti fiscali o alle relative misure esecutive, nonché per avviare procedimenti innanzi ad autorità amministrative, o procedimenti di natura penale innanzi ad autorità giurisdizionali. Nessun Paese potrà tuttavia utilizzare le informazioni ottenute come mezzo di prova davanti a una giurisdizione penale senza aver ottenuto la preventiva autorizzazione del Paese che gliel'ha fornite (art. 4).
- ii) scambiarsi informazioni a livello amministrativo, su *richiesta* di una delle Parti, nonché in modo *automatico*, oppure *spontaneo* (artt. 5, 6 e 7).
- iii) organizzare verifiche simultanee nei confronti di soggetti collegati, operanti nel territorio dei Paesi interessati, anche concordando l'assistenza dei funzionari di un Paese alle verifiche condotte da quelli dell'altro nel proprio territorio (artt. 8 e 9).

Anche l'Unione Europea si è attivata per sviluppare la collaborazione tributaria fra gli Stati nello scambio d'informazioni e devono essere ricordate la Direttiva 2003/48/CE del Consiglio, datata 3 giugno 2003, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi, come modificata dalla Direttiva 2014/48/Ue, del Consiglio, del 24 marzo 2014; nonché la Direttiva 2011/16/Ue, del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (che abrogava la direttiva 77/799/Cee), modificata dalla Direttiva 2014/107/Ue, del Consiglio, del 9 dicembre 2014, relativa allo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale. Queste misure non hanno mancato di produrre risultati concreti; e dall'inizio dell'anno l'Italia ha concluso accordi, con la Svizzera (23 febbraio 2015), il principato del

Liechtenstein (26 febbraio 2015) ed il Principato di Monaco (2 marzo 2015), che riflettono quelli contenuti nella (cd.) Convenzione *Maat*, di fatto annullando un segreto bancario che ormai pareva destinato a sfidare i tempi.

D'ora in poi sarà sempre più difficile, se non addirittura impossibile, non soltanto l'illecita esportazione di capitali, ma il mantenimento dell'anonimato e della conseguente impunità per coloro che, avendoli esportati, non profittassero delle norme in trattazione per regolarizzarli. La legge 15 dicembre 2014, n. 186 («*disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di auto riciclaggio*»), qui in esame sotto l'etichetta di *voluntary disclosure*, si aggiunge dunque alle numerose iniziative, adottate anche da altri Paesi, per inasprire le misure contro l'evasione fiscale consumata con la tolleranza di Stati o territori a regime fiscale privilegiato (per brevità detti anche *paradisi fiscali*) e favorire con misure premiali il rimpatrio o comunque l'*emersione* dei capitali detenuti illegalmente all'estero. Essa introduce la procedura della collaborazione volontaria, *internazionale* e *nazionale*, ed è composta da quattro articoli, destinati a modificare soprattutto la disciplina del D.L. 167/1990. L'art. 1 di tale legge contiene:

- i) nel 1° comma, gli artt. *5-quater*⁹, *5-quinquies*, *5-sexsies*, *5-septies* (da inserirsi dopo l'art. *5-ter*, D.L. 167/1967), i quali identi-

9 Cfr l'art. 2 del D.L. 30 settembre 2015, n. 153 che ha sostituito il comma 5 del D.L. 167/1990, nonché l'art. 10, co. 12-*quaterdecies*, D.L. 31 dicembre 2014, n. 192, conv. con modif. con L. 27 febbraio 2015, n. 114 che ha modificato l'art. 5-*quater* dello stesso decreto, stabilendo che «*ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, per la determinazione dei periodi d'imposta per i quali non sono scaduti i termini di accertamento e i termini di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, non si applica il raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, qualora ricorrano congiuntamente le condizioni previste dall'articolo 5-quinquies, commi 4, primo periodo, lettera c), 5 e 7 del presente decreto*».

ficano i soggetti che, avendo violato le norme dell'art. 4, co. 1, dello stesso decreto, possono accedere alla procedura di collaborazione volontaria internazionale (*emersione internazionale*) e prescrivono gli incombeni che essi devono rispettare;

ii) nei commi dal 2 al 9, disposizioni eterogenee, che restano nella L. 186/2014 e che non verranno pertanto inserite nel D.L. 167/1990. In particolare:

- nel comma 2, sono previste le categorie dei soggetti, diversi quelli *sub i*), che possono accedere alla procedura di collaborazione volontaria nazionale, in relazione a violazioni di altri obblighi di dichiarazione, diversi da quelli previsti dalle norme dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990 (*emersione nazionale*);
- nel comma 3, gli adempimenti dovuti, dalle categorie dei soggetti previsti dal comma 2, per accedere alla procedura;
- nel comma 4, le norme degli articoli *5-quater*, *5-quinquies*, *5-sexsies*, *5-septies*, D.L. 167/1990, applicabili alle categorie dei soggetti previsti dal comma 2;
- nel comma 5, l'applicabilità delle norme dell'art. *5-quinquies*, comma 1, nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso nel commettere i delitti ivi indicati (e non soltanto nei confronti dei soggetti che accedono alla richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria);
- nel comma 6, le norme che contengono modifiche molteplici alla disciplina dell'art. 29 («*Concentrazione della riscossione nell'accertamento*»), co. 7, D.L. «*anticrisi*» n. 78/2010;
- nei commi 7, 8 e 9, le norme che disciplinano la destinazione/ripartizione delle entrate derivanti dalla L. 186/2014.

La versione originaria del provvedimento, contenuta nell'art. 1, co. 1, del decreto 28 gennaio 2014, n. 4, era preordinata a favorire soltanto l'*emersione internazionale* e nulla prevedeva per quella *nazionale*. Senonché l'art. 1 non divenne mai legge e, stralciato dal testo del

decreto, fu trasfuso in una proposta di legge (n.2247) che i deputati Causi, Bernardo, Sottanelli, Sberna e Ghebard presentarono alla Camera dei deputati il 31 marzo 2014 ed alla quale si aggiunse, lo stesso giorno, la proposta (n. 2248) dell'on. le Daniele Capezzone.

Nel corso dell'*iter* avanti la VI Commissione permanente (Finanze) della Camera prevalse poi, per esigenze di perequazione e di gettito, la soluzione di estendere a tutti gli evasori, per tutte le possibili emersioni anche domestiche, le opportunità premiali previste soltanto per i (cd.) esportatori di capitali.

Le norme contenute nella L. 186/2014 favoriscono e disciplinano, dunque:

- i) innanzi tutto l'*emersione internazionale*, ossia la ricognizione delle attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero, in violazione delle norme sul monitoraggio contenute nell'art. 4, D.L. 167/1990, nonché l'*emersione* e l'imposizione dei redditi prodotti all'estero (di *fonte estera*) e non dichiarati, da parte di chiunque;
- ii) infine l'*emersione* e l'imposizione dei redditi prodotti all'interno del territorio dello Stato (di fonte interna) e non dichiarati, da parte di chiunque;

È tuttavia un peccato che, dopo l'estensione della procedura di collaborazione volontaria all'emersione domestica, i deputati proponenti non abbiano avvertito la necessità di riscrivere il testo originario del progetto, come pure sarebbe stato appropriato in considerazione del sostanziale ampliamento ricevuto dalla materia disciplinanda e si siano limitati ad inserire, nell'art. 1, L. 186/1990, un secondo comma, che estende a tutti gli evasori talune delle norme inizialmente previste solo per gli esportatori di capitali.

È stata così varata un'inutilmente complicata legge che, ad esempio, disciplina l'ambito di applicazione soggettivo:

- a) una prima volta, includendovi solo i soggetti che hanno violato qualsiasi norma tributaria, ma soprattutto quelle sul monitoraggio;
- b) una seconda volta, includendovi residualmente i soggetti diversi da quelli *sub* a), che hanno violato altre norme, diverse da quelle sul monitoraggio;

- c) una terza volta, aggiungendovi solo i soggetti *sub a)*, che hanno rispettato le norme sul monitoraggio, ma ne hanno violato altre.

È una tecnica normativa che, associata ai molti richiami di altre disposizioni di legge, anche più volte modificate nel tempo, crea non poche difficoltà a quanti non si dedichino giornalmente alla lettura di norme tributarie; ciononostante, proprio per la centralità riservata all'*emersione internazionale*, manifesta anche l'originaria e tuttora prevalente funzione della legge, quella di offrire a quanti abbiano occultato capitali all'estero un'ultima occasione per regolarizzarli.

La L. 186/2014 è presentata soprattutto come un'integrazione del D.L. 28 giugno 1990, n. 167. Essa però contiene norme che toccano molteplici settori dell'ordinamento e disciplinano, in taluni casi in via transitoria in altri in via definitiva, una materia di grande attualità e complessità, che avrebbe meritato quanto meno un maggiore coordinamento.

La ricostruzione sistematica ed organica della disciplina applicabile, alla procedura di collaborazione volontaria, comporta la ricognizione di una articolata molteplicità di fonti, anche eterogenee, che vanno dalle norme sull'anagrafe tributaria a quelle sul riciclaggio dei capitali ed all'autoriciclaggio, passando per quelle contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, in materia di accertamento e di illecito tributario. I provvedimenti anche amministrativi che più di altri concorrono, oltre quelli già richiamati, a comporre il quadro delle disposizioni complessivamente applicabili possono considerarsi, senza alcuna pretesa di completezza, i seguenti:

- 1) il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- 2) il Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986 (d'ora in avanti *Tuir*);
- 3) il D.L. 28 giugno 1990, n. 167, «*Rilevazione ai fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori*» conv. con modif. con l'art. 1, co. 1, L. 4 agosto 1990, n. 227;
- 4) il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 contenente le «*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*»;

- 5) il D.Lgs. 21 novembre 2007, 231, «*Attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo nonché della direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione*»;
- 6) l'art. 12, L. 3 agosto 2009, n. 102, «*Contrasto ai paradisi fiscali*», che ha convertito il D.L. 1° luglio 2009, n. 78;
- 7) la L. 6 agosto 2013, n. 97, recante le «*Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea*»;
- 8) il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. 2013/151663, del 18 dicembre 2013, «*Modalità di attuazione delle disposizioni relative al monitoraggio fiscale contenute nell'articolo 4 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, come modificato dall'articolo 9, comma 1, lettera c), della legge 6 agosto 2013, n. 97*»;
- 9) la circ. 38/E, del 23 dicembre 2013, dell'Agenzia delle Entrate;
- 10) il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 30 gennaio 2015, prot. n. 2015/13193, che approva il modello della «*richiesta di ammissione alla procedura di collaborazione volontaria*», nonché della «*relazione accompagnatoria*» e contiene le istruzioni sulla compilazione di entrambe;
- 11) la circ. 5 marzo 2015, n. 9/E, avente per oggetto: «*Disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – Art. 165 Tuir – Chiarimenti*»;
- 12) la circ. 13 marzo 2015, n. 10/E, avente per oggetto: «*legge 15 dicembre 2014, n. 186, concernente “disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio”. Prime indicazioni relative alla procedura di collaborazione volontaria*»;
- 13) Prot. 75249 del 3 giugno 2015, Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati relativi al

- modello per l'istanza di Collaborazione volontaria, ai sensi dell'art. 1, legge 15 dicembre 2014, n. 186 e per la richiesta di protocollazione della documentazione inviata a corredo;
- 14) il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 31 marzo 2015, che riguarda le attività costituite o detenute in Svizzera da soggetti residenti nel Comune di Campione d'Italia;
 - 15) la legge 18 giugno 2015, n. 95 «*Ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America finalizzato a migliorare la compliance fiscale internazionale e ad applicare la normativa F.A.T.C.A. (Foreign Account Tax Compliance Act), con allegati, fatto a Roma il 10 gennaio 2014, nonché disposizioni concernenti gli adempimenti delle istituzioni finanziarie italiane ai fini dell'attuazione dello scambio automatico di informazioni derivanti dal predetto Accordo e da accordi tra l'Italia e altri Stati esteri*».
 - 16) la circ. 16 luglio 2015, n. 27/E, avente per oggetto *legge 15 dicembre 2014, n. 186, concernente «Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio*». Risposte a quesiti;
 - 17) il provvedimento 7 agosto 2015, n. 106541, di prot., «*Disposizioni attuative del decreto del Ministro delle finanze del 6 agosto 2015. di attuazione della legge 18 giugno 2015, n. 95 di ratifica dell'Accordo tra il Governo degli Stati Uniti d'America e il Governo della Repubblica italiana finalizzato a migliorare la compliance fiscale internazionale e ad applicare la normativa FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). Modalità*»;
 - 18) il D.Lgs 5 agosto 2015, n. 128, recante *Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23*, pubblicato sulla G.U. n. 190 del 18-8-2015 ed entrato in vigore il 2 settembre 2015;
 - 19) la circ. 11 agosto 2015, concernente «*Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero non-*

- ché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio*». Risposte a quesiti;
- 20) la circ. 28 agosto 2015, n. 31, n. 30, concernente «*Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio*». Risposte a quesiti;
- 21) art. 2, «*Disposizioni in materia di collaborazione volontaria*», del D.L. 30 settembre 2015, n. 153, «*Misure urgenti per la finanza pubblica*».

Questa seconda edizione del volume ha profittato delle conoscenze acquisite nella materiale compilazione delle richieste di accesso alla procedura e delle corrispondenti relazioni, nonché dei primi contatti con gli uffici delegati alle istruttorie e delle ulteriori istruzioni diramate dall'Agenzia delle Entrate, ma soprattutto di un approfondito riesame delle norme della legge 186/2014 supportato dalla ricognizione dei lavori preparatori condotti prima alla Camera dei deputati e poi al Senato. E questo riesame ha permesso di raggiungere conclusioni che, si confida, riflettano più e meglio, di quelle contenute nella prima edizione, la volontà del Legislatore.

La molteplicità ed importanza delle modifiche intervenute dopo la legge 14 dicembre 2014, n. 186, istitutiva della *Voluntary Disclosure*, ne ha imposto la ricognizione in un apposito paragrafo, il 3.1, rubricato «*Modificazioni intervenute nella procedura di collaborazione volontaria fino al 30 settembre 2015*».

L'esposizione che segue vuole proporre, anche questa volta, una trattazione sistematica della disciplina complessivamente applicabile, corredata dalle informazioni necessarie per superare i problemi più ricorrenti, approfondire quelli più complessi, avviare a soluzione quelli del tutto nuovi.