



Doc. XXVII, n. 13

*Al Ministro
dell'Economia e delle Finanze
20502*

Roma - 3 OTT. 2014



Leutile Presidente

l'articolo 6, comma 1, del decreto legge 24 aprile, n. 66, convertito dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, prevede che il Governo presenti alle Camere un rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso nonché su quelli attesi.

Mi prego, quindi, di trasmetterLe il suddetto rapporto, presentato nella seduta del Consiglio dei Ministri del 30 settembre 2014.

Con l'occasione, mi è gradito inviarLe i più cordiali saluti.



Ill.ma Presidente
On.le Laura Boldrini
Presidente della Camera dei Deputati
Palazzo Montecitorio
R O M A

*Leg
d. 11*

Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti (art. 6 del decreto legge 24 aprile 2014 n. 66)

INDICE

Introduzione	4
Capitolo 1. L'Evasione Fiscale: un Fenomeno Ampio e Complesso.....	9
1.1. Una tassonomia dell'evasione fiscale: l'esigenza di un approccio globale.....	10
1.2. La riorganizzazione del contrasto all'evasione	22
1.3. La delega fiscale e il miglioramento della <i>tax compliance</i>	25
Capitolo 2. I Risultati dell'Attività di Contrasto all'Evasione	30
2.1. I dati della Riscossione.....	30
2.2. L'attività di contrasto all'evasione fiscale.....	35
2.2.1. L'attività effettuata dall'Agenzia delle Entrate.....	35
2.2.2. L'attività effettuata dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.....	42
2.2.3. L'attività effettuata dalla Guardia di Finanza	50
Capitolo 3. Strategie di Contrasto dell'Evasione Fiscale.....	56
3.1. Indirizzo strategico generale.....	56
3.2. Il coordinamento tra gli organi di controllo	57
3.3. Contrasto alle frodi	59
3.4. Cooperazione con giurisdizioni estere e contrasto agli illeciti fiscali internazionali	59
3.5. Strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione differenziate per macro categorie di contribuenti.....	63
3.5.1. Grandi contribuenti	63
3.5.2. Imprese di medie dimensioni	64
3.5.3. Imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi	65
3.5.4. Enti non commerciali e persone fisiche	66
3.6. Riscossione.....	67
Capitolo 4. La Stima e il Monitoraggio dell'Evasione Fiscale.....	69
4.1. Introduzione.....	69
4.2. La misurazione del <i>tax gap</i>	70
4.2.1. Il <i>gap</i> IVA.....	70
4.2.2. Il <i>gap</i> delle principali imposte	72
4.3. Un confronto internazionale basato sul <i>gap</i> IVA	74
4.4. Il recupero dell'evasione e l'effetto deterrenza	76
4.4.1. Attività di deterrenza diretta.....	77
4.4.2. Attività di deterrenza complessiva	78
Allegato A1: Evoluzione della lotta all'evasione.....	80

Allegato A2: I condoni.....	104
Allegato A3: Il contrasto di interessi.....	115
Allegato A4: La metodologia di calcolo per il gap IVA.....	126
Allegato A5: La metodologia di calcolo per il gap delle principali imposte.....	131
Allegato A6: La stima dell'effetto di deterrenza diretto.....	137
Allegato A7: La stima dell'effetto di deterrenza indiretto.....	157
Allegato A8: Programmi ordinari e straordinari di emersione di base imponibile.....	159

Allegato A8: Programmi ordinari e straordinari di emersione di base imponibile

Belgio

Campagne straordinarie di regolarizzazione

A partire dal luglio 2013 è entrato in vigore un regime temporaneo, che consente a persone fisiche e giuridiche la regolarizzazione di capitali e proventi derivanti da frodi fiscali strutturate ed organizzate, senza distinguere tra capitali detenuti all'estero o in Belgio, con la conseguente disapplicazione delle relative sanzioni.

Il regime, applicabile da luglio a dicembre 2013, prevede per i capitali un'imposta forfettaria pari al 35% dell'importo iniziale (comprese le somme non più accertabili fiscalmente) e per i proventi l'applicazione delle imposte maggiorate di una sanzione del 20%. Il contribuente che aderisce all'iniziativa deve illustrare i meccanismi di frode all'amministrazione finanziaria, per consentire a quest'ultima di distinguere la tipologia di reato.

Misure strutturali per l'emersione di violazioni fiscali

Il Belgio ha stabilito un sistema permanente di *voluntary disclosure (régularisation fiscale)* per persone fisiche e giuridiche non coperto da anonimato, in vigore dal 1° gennaio 2006 fino al 31 dicembre 2013.

Esso prevede:

- 1) il pagamento delle imposte dovute (25% per interessi e dividendi; aliquote progressive stabilite dalle singole regioni per le successioni; ecc.);
- 2) un ulteriore prelievo a titolo di sanzione, non previsto per i primi 6 mesi dall'entrata in vigore, che è passato dal 5% della seconda metà del 2006, al 10% fino a metà del 2013 e al 15% dalla metà del 2013.

Al fine di determinare l'imposta dovuta deve essere individuata la fonte del reddito oggetto di evasione: la tipologia del reddito evaso viene dichiarata dal contribuente e non è oggetto di verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria

La procedura di *disclosure* attribuisce al contribuente una immunità parziale in termini di sanzioni penali a fronte di frodi ordinarie; la percezione di dividendi o interessi o l'accettazione di un'eredità non si qualificano come frodi. Non sono coperte alcune specifiche fattispecie di frode fiscale grave e il riciclaggio di somme proveniente da attività illecite (incluse le frodi fiscali gravi).

In Belgio i periodi di accertamento si computano dall'anno in cui sorge l'obbligazione tributaria e sono pari a 3 anni per le imposte sul reddito e per l'IVA (estensibili rispettivamente a 5 e 7 anni).

Canada

Campagne straordinarie di regolarizzazione

In Canada non sono state previste campagne straordinarie.

Misure strutturali per l'emersione di violazioni fiscali

Da oltre venti anni il Canada ha introdotto una procedura di voluntary disclosure, permanente e di applicazione generale, al fine di consentire ai contribuenti di porre volontariamente rimedio alle irregolarità fiscali commesse. La linee guida dell'istituto sono contenute in una circolare dell'Amministrazione finanziaria (Canada Revenue Agency)¹⁵¹.

La regolarizzazione spontanea è ammessa per tutte le imposte principali, ed è aperta a tutti i contribuenti (persone fisiche e giuridiche). La procedura può pertanto essere impiegata anche per far emergere redditi di fonte estera non dichiarati.

Condizioni per usufruire della regolarizzazione sono le seguenti:

- il contribuente deve eseguire una *disclosure* volontaria e completa sulle irregolarità commesse; la *disclosure* non si considera volontaria se il contribuente è già a conoscenza di attività di indagine nei suoi confronti da parte della *Canada Revenue Agency* o di altre autorità;
- la *disclosure* deve concernere irregolarità potenzialmente sanzionabili, riguardanti adempimenti scaduti da più di un anno;
- di regola, la possibilità di eseguire la *voluntary disclosure* è concessa una sola volta.

Il meccanismo prevede il beneficio della disapplicazione delle sanzioni, nonché dell'esenzione da responsabilità penale per eventuali reati tributari. Inoltre può essere concessa discrezionalmente anche la non applicazione di interessi sulle imposte oggetto della *disclosure*.

La procedura prevede che il contribuente compili e spedisca un modulo contenente le informazioni rilevanti ed allegare la documentazione necessaria a supporto dell'istanza. In alternativa, il contribuente può anche rivolgersi preliminarmente all'Amministrazione in forma anonima, al fine di discutere la sua posizione con un funzionario e valutare tutte le implicazioni di una possibile *disclosure* sulla sua posizione fiscale.

I dati resi disponibili pubblicamente indicano un incremento significativo di adesioni alla procedura rispetto al passato, forse anche dovuto alla sempre maggiore pressione internazionale sui paradisi fiscali. Risulta infatti che nel 2010 la CRA ha ricevuto oltre 12.000 istanze, per un totale di 550 milioni di dollari canadesi di imposte evase.

¹⁵¹ IC00-1R3 Voluntary Disclosures Program, disponibile su <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic00-1r3/>

Francia

Campagne straordinarie di regolarizzazione

Con circolare del 21.6.2013, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha ridefinito condizioni e regole applicative per il 2013 della "régularisation", riattivando la "cellule" (ribattezzata "Cazeneuve") appositamente costituita presso l'amministrazione finanziaria.

Questa circolare riprende quanto già attuato dal 20 aprile al 31 dicembre 2009: in quel periodo l'amministrazione finanziaria francese ha predisposto un servizio per i contribuenti persone fisiche che desiderassero sanare l'irregolare detenzione di capitali all'estero (cosiddetta "cellule de régularisation Woerth"), facendoli emergere. La procedura di emersione prevedeva la necessità di contattare un'apposita unità (la cellule) costituita presso il Ministero delle finanze, per determinare, nel corso di un incontro con i funzionari, le imposte dovute sui redditi non dichiarati; oltre alle imposte in misura piena, erano dovuti anche gli interessi per il ritardato pagamento. Era previsto il pagamento di una sanzione, ma in misura inferiore a quella ordinaria, fissata caso per caso dai funzionari dell'amministrazione finanziaria.

Nella regolarizzazione del 2013 i destinatari del provvedimento sono sempre i contribuenti persone fisiche che detengono beni all'estero; sono esclusi i soggetti oggetto di verifiche della situazione fiscale personale, di controlli ai fini delle imposte di successione o di procedure amministrative o giudiziarie relative a attività o conti esteri non dichiarati. L'emersione spontanea comporta il pagamento di imposte, interessi maggiorati e sanzioni e rende inapplicabili le sanzioni penali.

Sotto il profilo della *compliance*, i soggetti interessati debbono:

- depositare una dichiarazione descrittiva in modo preciso e circostanziato l'origine dei beni, corredata di tutti i documenti giustificativi;
- pagare le imposte dovute, gli interessi moratori al tasso legale, una maggiorazione del 40% per mancato adempimento e le diverse sanzioni per mancata dichiarazione dei beni; tuttavia in caso di dichiarazioni in nome di defunti si applicano:
 - i soli interessi di ritardo, per le imposte, diverse da quelle di successione, dovute a nome del defunto;
 - maggiorazioni e sanzioni ridotte, nella seguente misura:
 - beni ricevuti nell'ambito di una successione o donazione o formati quando il contribuente non era residente in Francia (maggiorazione del 15% e sanzione di 1,5% del valore dei beni);
 - altri beni (maggiorazione del 30% e sanzione del 3% del valore dei beni).

Risulterebbe che a maggio 2011 la cellula aveva esaminato 2.400 delle circa 4.500 domande pervenute nel 2009, con emersione di beni per un valore complessivamente superiore a 7 miliardi; l'introito finale per le casse pubbliche era stato stimato di 1,2-1,3 miliardi tra imposte, sanzioni e interessi. Le domande erano in gran parte relative a "frodi passive", cioè beni depositati o costituiti all'estero e successivamente ereditati da soggetti non responsabili dell'occultamento.

I periodi accertabili sono quelli previsti in base agli ordinari termini di prescrizione: 3 anni dalla fine del periodo a cui si riferisce l'obbligazione tributaria; il termine è esteso a

10 anni, per le imposte sui redditi, in caso di attività occulta, e a 6 anni per imposte di successioni e imposta patrimoniale, in caso di omessa dichiarazione.

Misure strutturali per l'emersione di violazioni fiscali

Non sono previsti programmi permanenti per la regolarizzazione di violazioni fiscali.

Germania

Campagne straordinarie di regolarizzazione

La Germania ha previsto una procedura straordinaria di condono nel 2004, varata proprio con l'auspicio di fare emergere i capitali detenuti all'estero dai cittadini tedeschi. La misura è stata approvata dal parlamento nel Dicembre del 2003 all'interno di una legge di promozione della regolarità fiscale (*Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit*), ed ha offerto la possibilità di regolarizzare gli illeciti commessi in relazione a numerose imposte (tra cui le imposte sui redditi e l'IVA).

In base a questa disposizione:

- tutti i contribuenti tedeschi (persone fisiche e giuridiche) hanno potuto regolarizzare le proprie violazioni riguardanti i periodi di imposta dal 1993 al 2002;
- la sanatoria originariamente limitata al 2004 è stata successivamente estesa al 31 marzo 2005;
- l'adesione alla sanatoria comportava l'esonero da responsabilità penale;
- per regolarizzarsi, i contribuenti dovevano:
 - presentare una dichiarazione liberatoria (*strafbefreiende Erklärung*), indicando tutti i redditi sottratti a tassazione nei periodi d'imposta coperti;
 - versare una somma forfettaria, ottenuta applicando l'aliquota del 25% a una percentuale dell'imponibile non dichiarato (pari al 60% per le imposte sui redditi e al 30% per l'IVA), con un prelievo effettivo del 15% per l'imposta sui redditi e del 7,5% per l'IVA; per le dichiarazioni presentate nel 2005 l'aliquota è stata portata al 35% (prelievo effettivo del 21% per l'imposta sui redditi e del 10,5% per l'IVA).

L'iniziativa si è chiusa con 56.274 dichiarazioni liberatorie per un incasso di 1.393,5 milioni di euro, ben al di sotto dei 5 miliardi sperati.

Misure strutturali per l'emersione di violazioni fiscali

In Germania sono previste dalla legge generale tributaria (Abgabenordnung) due procedure ordinarie di voluntary disclosure. Esse riguardano le persone fisiche o giuridiche, prevedono il pagamento di imposte e interessi e rendono inapplicabili le sanzioni penali e, in parte, quelle pecuniarie; è possibile regolarizzare i periodi d'imposta ancora accertabili (10 anni per evasione e 5-8 anni per gravi irregolarità).

Le procedure prevedono:

- in caso di evasione fiscale (art. 371), un'autodenuncia (*Selbstanzeige*); non è soggetto a sanzioni penali o pecuniarie chiunque (persona fisica o giuridica) corregge

informazioni inesatte, integra quelle incomplete o comunica quelle omesse. La procedura non può essere attivata quando:

- al contribuente o al suo rappresentante è stato notificato per uno dei comportamenti autodenunciati l'avvio di una verifica o di una procedura penale o sanzionatoria o si sia presentato un funzionario dell'amministrazione finanziaria per una verifica o per una procedura penale o sanzionatoria; oppure
- quando il fatto oggetto di correzione, integrazione o comunicazione è già stato in tutto o in parte scoperto e l'autore ne era a conoscenza o avrebbe potuto esserlo; oppure
- quando dall'azione deriva una minore imposta o un vantaggio fiscale superiore a 50.000 euro per ogni atto.

Nel caso di evasioni superiori a 50.000 euro, continuano a non applicarsi le sanzioni penali ma è dovuta una sanzione pecuniaria aggiuntiva del 5%.

- in caso di grave negligenza (art. 378), la correzione, integrazione o comunicazione di informazioni; in tal caso la non applicazione delle sanzioni pecuniarie (fino a 50.000 euro) è subordinata alla condizione che non sia stata notificata al contribuente o al suo rappresentante l'avvio di una procedura penale o sanzionatoria.

Sia nel caso della legge di promozione per la regolarità fiscale sia in quello delle misure strutturali, i periodi sanabili sono quelli per i quali l'imposta è ancora liquidabile: 10 anni in caso di evasione fiscale e 5 anni in caso di grave negligenza (art. 169), calcolati dalla fine dell'anno in cui è sorta l'obbligazione; il termine di 5 anni può decorrere da una data successiva, non oltre i tre anni, portando così il periodo di prescrizione a 8 anni (art. 170).

Spagna

Campagne straordinarie di regolarizzazione

In Spagna, la manovra di marzo 2012 ha previsto un provvedimento straordinario di regolarizzazione tributaria, riguardante anche i beni detenuti all'estero. La sanatoria ha consentito a tutti i contribuenti (persone fisiche e giuridiche) la regolarizzazione spontanea delle posizioni tributarie per gli anni pregressi, in relazione a beni o diritti acquisiti con redditi non dichiarati.

In particolare le condizioni di questa sanatoria erano le seguenti:

- la regolarizzazione riguardava i beni, detenuti alla data del 31 dicembre 2010 in Spagna o all'estero, acquisiti mediante redditi non dichiarati;
- la regolarizzazione avveniva mediante la presentazione di una *declaración tributaria especial* e il pagamento di una somma pari al 10% del valore dei beni da regolarizzare;
- il termine per mettersi in regola era fissato al 30 novembre 2012;
- la regolarizzazione rendeva inapplicabili sanzioni ed interessi: gli importi dichiarati per l'acquisizione dei beni inclusi nella *declaración especial* erano considerati redditi dichiarati;

- la sanatoria non era applicabile relativamente agli anni d'imposta per i quali l'amministrazione finanziaria avesse già provveduto a notificare al contribuente l'avvio di procedimenti di verifica.

L'operazione ha complessivamente fornito un gettito pari a circa 1,2 mld.

Misure strutturali per l'emersione di violazioni fiscali

Di carattere strutturale è invece la previsione della *Ley general tributaria* volta ad incoraggiare l'emersione e la regolarizzazione spontanea delle violazioni fiscali commesse dai contribuenti.

L'art. 179 della LGT prevede infatti che non incorrano in sanzioni i contribuenti che volontariamente regolarizzino la loro posizione emendando dichiarazioni, autoliquidazioni o comunicazioni prima che l'amministrazione finanziaria abbia iniziato verifiche e indagini. In questo modo, è possibile regolarizzare violazioni commesse in tutti gli esercizi ancora oggetto di accertamento.

Ai fini della regolarizzazione, il contribuente deve:

- versare integralmente le imposte non pagate;
- versare una somma addizionale ("*recargo*"), avente natura di prestazione accessoria e non di sanzione;
- versare gli interessi (in caso di ritardo nel versamento superiore ai dodici mesi).

I *recargos* variano a seconda del lasso di tempo intercorso tra la violazione e la regolarizzazione, e vanno da un minimo del 5% della maggiore imposta dovuta per ritardi fino a tre mesi, ad un massimo del 20% della maggiore imposta dovuta per ritardi dai dodici mesi in su.

In seguito ad una recente modifica legislativa (*Real decreto ley 12/2012*), il meccanismo descritto comporta anche l'esonero da responsabilità penale.

Il meccanismo ha carattere generale e permanente e può essere usato anche per sanare casi di mancato adempimento del nuovo obbligo di comunicazione ai fini fiscali dei beni detenuti all'estero (introdotto a partire dal 2012).

Regno Unito

Campagne straordinarie di regolarizzazione

Nel Regno Unito si è assistito a varie iniziative straordinarie volte a favorire l'emersione dei capitali illecitamente detenuti all'estero.

Una prima operazione di emersione (*Offshore disclosure facility*) fu varata nel 2007, in seguito all'acquisizione da parte del fisco inglese dei nominativi di 400.000 cittadini britannici titolari di conti correnti esteri.

L'operazione consentiva ai contribuenti di dichiarare la proprietà di capitali o beni all'estero, alle seguenti condizioni:

- i contribuenti dovevano dichiarare tutti i redditi relativi ai capitali esteri o transitati sui conti esteri e versare tutte le imposte evase nei venti anni precedenti (termine ordinario di accertamento nel Regno Unito);
- erano inoltre dovuti una sanzione ridotta (pari al 10% delle imposte evase) e gli interessi.

L'adesione alla *disclosure facility* garantiva l'esenzione da responsabilità penale. La procedura, attivabile tra aprile e novembre 2007, ha fornito un gettito di circa di £ 509 mln.

Analoga operazione è stata svolta nel 2009 (*New disclosure facility*), sulla falsariga di quanto attuato due anni prima. La riedizione dell'iniziativa si è resa utile in seguito ad un nuovo flusso di informazioni su conti esteri ricevuto dall'amministrazione finanziaria britannica. In questa seconda edizione, però, la sanzione è passata dal 10% al 20% per i soggetti che avrebbero potuto aderire al programma precedente ma erano rimasti *offshore*. L'operazione ha fornito un gettito pari a £ 124 mln.

Ulteriori programmi straordinari sono stati varati di recente, in seguito agli accordi sullo scambio di informazioni raggiunti con alcuni Paesi. A tal fine, si sono introdotti provvedimenti specifici per consentire ai contribuenti britannici con capitali in tali Paesi di farli emergere spontaneamente prima dell'entrata in vigore di tali accordi.

I programmi, tutti ancora aperti, riguardano i seguenti Paesi:

- il Liechtenstein (programma in vigore dal 1° settembre 2009 al 5 aprile 2016);
- l'isola di Man (programma in vigore dal 6 aprile 2013 al 30 settembre 2016);
- Guernsey (programma in vigore dal 6 aprile 2013 al 30 settembre 2016);
- Jersey (programma in vigore dal 6 aprile 2013 al 30 settembre 2016).

Tutti questi programmi prevedono:

- la possibilità di regolarizzare i redditi derivanti dai capitali detenuti all'estero o ivi transitati, limitando la *disclosure* ai periodi d'imposta dal 1999 in poi;
- l'obbligo per l'aderente di versare le imposte dovute per tali periodi d'imposta (calcolate in modo analitico o con l'aliquota fissa del 40%), più interessi ed una sanzione ridotta (generalmente pari al 10%).

Accanto a questi programmi specificamente ideati per i soggetti che detengono capitali all'estero, l'Amministrazione finanziaria britannica propone periodicamente programmi di regolarizzazione sulle annualità pregresse. Ad esempio, attraverso l'iniziativa "*My return catch up plan*" i contribuenti che si fossero attivati entro il 15 ottobre 2013 potevano beneficiare dei migliori termini per definire un'omissione tributaria commessa fino al 2012. Alcuni programmi sono stati diretti a specifici soggetti o categorie di reddito: la "*E-market places campaign*", attivabile tra marzo e settembre 2012, era indirizzata a chi aveva operato nel commercio elettronico e non ne aveva dichiarato i guadagni; la "*Tax Return Initiative*", operante tra luglio e ottobre 2012, garantiva ai contribuenti soggetti ad aliquota massima, di regolarizzare la propria situazione a condizioni più convenienti rispetto a quelle che sarebbero state definite in caso di controllo da parte dell'Amministrazione; la "*Electricians' Tax Safe Plan*", attiva da febbraio ad agosto 2012, permetteva la regolarizzazione alle migliori condizioni della propria posizione fiscale agli operatori del settore elettrico ed elettrotecnico.

Misure strutturali per l'emersione di violazioni fiscali

Dal 2012 l'Amministrazione finanziaria ha istituito un nuovo programma, di applicazione generale, denominato "*Contractual disclosure facility*", che consente la regolarizzazione delle violazioni tributarie mediante un accordo tra l'amministrazione e il contribuente.

L'accordo tra fisco e contribuente deve prevedere:

- l'obbligo per il contribuente di fornire all'amministrazione una piena *disclosure* relativa a tutte le imposte evase;
- il pagamento di tutte le imposte evase, nonché di interessi e sanzioni (irrogate nella misura minima).

L'accordo comporta l'esenzione da responsabilità penale. Il negoziato per l'accordo è attivabile sia in via autonoma dal contribuente, sia in seguito all'avvio di verifiche e indagini da parte dell'amministrazione.

Stati Uniti d'America

Campagne straordinarie di regolarizzazione

Nel 2009 gli USA hanno introdotto una procedura (*Offshore Voluntary Disclosure Program* – OVDP) per incoraggiare l'emersione volontaria dei conti bancari *offshore*.

La procedura è diretta sia alle persone fisiche che alle persone giuridiche.

Il principale vantaggio dell'OVDP consiste nella definizione di sanzioni certe (e inferiori rispetto a quelle irrogabili in caso di accertamento) e nell'estinzione dei reati penali. Non è previsto un obbligo di rimpatrio dei capitali.

Gli anni sanabili erano 6 (dal 2003 in poi) e la *disclosure* doveva essere effettuata tra marzo e ottobre 2009.

L'OVDP poteva essere utilizzata anche per dichiarare debiti fiscali derivanti da risorse interne, oltre che *offshore*.

La procedura prevedeva:

- il pagamento dell'intera imposta dovuta negli anni oggetto di disclosure e degli interessi;
- il pagamento di sanzioni calcolate in misura inferiore a quelle che complessivamente sarebbero state irrogate in caso di accertamento;
- la protezione dal rischio di sanzioni penali.

Le sanzioni erano costituite dal 20% dell'imposta dovuta e da un'*additional penalty* del 20% sul più elevato valore delle attività estere registrato negli anni oggetto di *disclosure*.

Gli Stati Uniti hanno reiterato per due volte la procedura OVDP per l'emersione volontaria di capitali *offshore*:

- nel 2011, con l'*Offshore Voluntary Disclosure Initiative* (OVDI), che poteva essere effettuata tra febbraio e settembre 2011 e prevedeva, rispetto alla precedente, l'incremento dell'*additional penalty* al 25%, ridotta al 12,5% nel caso in cui le attività non dichiarate non superassero \$ 75.000 o al 5% in casi particolari (ad esempio conti dormienti);

- nel 2012, con l'*Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP; cfr. *infra*).

Il gettito risultante dalle misure del 2009 e del 2011 è stato, rispettivamente, \$ 4,1 mld e \$ 1,4 mld.

Misure strutturali per l'emersione di violazioni fiscali

L'*Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP), varata nel 2012, non prevede termini di scadenza: si tratta di una misura strutturale, le cui caratteristiche, tuttavia, possono essere modificate in qualsiasi momento da parte dell'IRS. In particolare, possono essere modificate le sanzioni, limitato il campo d'applicazione o può essere definitivamente concluso il programma. La OVDP può essere utilizzata per coprire i primi otto anni precedenti per i quali siano scaduti i termini per la *compliance*; prevede l'incremento dell'*additional penalty* al 27,5%; questa sanzione, come nel 2011, può essere ridotta al 12,5% nel caso in cui le attività non dichiarate non superano i 75.000 \$ o al 5% in casi particolari. La OVDP 2012 è stata concessa anche ai contribuenti che avevano aderito alla OVDI oltre la scadenza prevista.

PAESE	STRUTTURALE/ TEMPORANEO	PERIODO VIGENZA	IMPOSTA E INTERESSI	SANZIONI	ESCLUSIONE SANZIONI PENALI	OGGETTO	SOGGETTI	RISULTATI DI GETTITO	ANNI COPERTI	TERMINE ORDINARIO DI ACCERTAME NTO	
REGNO UNITO		Aprile – giugno 2007	Totalità delle imposte evase con interessi	10% delle imposte evase	Si	Redditi relativi a capitali esteri o ivi transitati	Persone fisiche e giuridiche	£ 509 mln (0,04% del Pil)	Tutte le annualità ancora accertabili	20 anni	
		Settembre 2009 – marzo 2010	Totalità delle imposte evase con interessi	10% delle imposte evase; 20% delle imposte evase per i soggetti che avrebbero potuto aderire all' <i>Offshore disclosure facility</i>	Si	Redditi relativi a capitali esteri o ivi transitati	Persone fisiche e giuridiche	£ 124 mln (0,01% del Pil)	Tutte le annualità ancora accertabili		
		Settembre 2009 – aprile 2016	Totalità delle imposte evase con interessi	10%	Si	Redditi relativi a capitali in Liechtenstein o ivi transitati	Persone fisiche e giuridiche	n.d.	Dal 1999 (escluso accertamento su annualità precedenti)		
		Aprile 2013 – settembre 2016	Totalità delle imposte evase con interessi	10%	Si	Redditi relativi a capitali nei territori coperti o ivi transitati	Persone fisiche e giuridiche	n.d.	Dal 1999 (escluso accertamento su annualità precedenti)		
		STRUTTURALE	Dal 2012	Totalità delle imposte evase con interessi	Si (sanzioni piene ma irrogate nella misura minima)	Si	Qualunque violazione tributaria	Persone fisiche e giuridiche	n.d.		Tutte le annualità ancora accertabili

PAESE	STRUTTURALE/ TEMPORANEO	PERIODO VIGENZA	IMPOSTA E INTERESSI	SANZIONI	ESCLUSIONE SANZIONI PENALI	OGGETTO	SOGGETTI	RISULTATI DI GETTITO	ANNI COPERTI	TERMINE ORDINARIO DI ACCERTAME NTO
SPAGNA	TEMPORANEO	Aprile 2012 – novembre 2012	Imposta sostitutiva (10% del valore delle attività)	NO	SI	Beni detenuti alla data del 31 dicembre 2010 in Spagna o all'estero	Persone fisiche e giuridiche	€ 1,2 mld (0,12% del Pil)	Tutte le annualità ancora accertabili	4 anni
	STRUTTURALE	Dal 2003	Totalità delle imposte evase con interessi	Dal 5% al 20% dell'imposta evasa, a seconda del lasso di tempo intercorrente tra violazione e regolarizzazion e	SI	Qualunque violazione tributaria (incluse violazioni su dichiarazione dei beni all'estero)	Persone fisiche e giuridiche	n.d.	Tutte le annualità ancora accertabili	
GERMANIA	TEMPORANEO	Gennaio 2004 – marzo 2005	25%/35% di una percentuale dell'imposta non dichiarata	NO	SI	Violazioni tributarie riguardanti varie imposte (tra cui le imposte sui redditi e l'IIVA)	Persone fisiche e giuridiche	€ 1,4 mld (0,06% del Pil)	Dal 1993 al 2002	5-8 anni, 10 anni in caso di evasione penalmente rilevante
	STRUTTURALE	-	Totalità delle imposte evase con interessi	NO per evasioni fino a € 50.000 5% dell'imposta evasa per somme superiori	SI	Evasione fiscale penalmente rilevante	Persone fisiche e giuridiche	n.d.	Tutte le annualità ancora accertabili	10 anni
	STRUTTURALE	-	Totalità delle imposte evase con interessi	NO	--	Qualunque violazione tributaria non penalmente rilevante	Persone fisiche e giuridiche	n.d.	Tutte le annualità ancora accertabili	5-8 anni

PAESE	STRUTTURALE/ TEMPORANEO	PERIODO VIGENZA	IMPOSTA E INTERESSI	SANZIONI	ESCLUSIONE SANZIONI PENALI	OGGETTO	SOGGETTI	RISULTATI DI GETTITO	ANNI COPERTI	TERMINE ORDINARIO DI ACCERTAME NTO
FRANCIA	<i>Régularisation Woerth 2009</i>	Aprile - dicembre 2009	Totalità delle imposte evase con interessi	Sanzione inferiore a quella ordinaria, fissata caso per caso dall'amministra zione finanziaria	SI	Beni detenuti all'estero	Persone fisiche	€ 1,2 mld (0,06% del Pil)	Tutte le annualità ancora accertabili	3 anni, estesi a 10 per le imposte sui redditi e a 6 per patrimoniale e successioni in caso di omesse dichiarazioni
	<i>Régularisation Cazenave 2013</i>	2013	Totalità delle imposte evase con interessi	Maggiorazione del 15-40% dell'imposta dovuta, sanzioni per mancata dichiarazione dei beni (con possibilità di riduzione)	SI	Beni detenuti all'estero	Persone fisiche	n.d.	Tutte le annualità ancora accertabili	
BELGIO	<i>Régularisation fiscale</i>	Luglio - dicembre 2013	35% per i capitali; imposte dovute per i proventi	Sanzione del 20% per i proventi	SI	Capitali derivanti da frodi fiscali organizzate. Proventi derivanti da frodi fiscali gravi	Persone fisiche e giuridiche	n.d.	Tutte le annualità ancora accertabili	3 anni per imposte dirette e IVA (estendibili a 5 e 7)
	<i>Régularisation fiscale</i>	1 gennaio 2006 - 31 dicembre 2013	Totalità delle imposte evase	Sanzione dello 0%, 5%, 10% o 15% a seconda della data di regolarizzazion e	SI	Qualunque violazione tributaria, eccettuata la frode grave	Persone fisiche e giuridiche	n.d.	Tutte le annualità ancora accertabili	

PAESE	STRUTTURALE/ TEMPORANEO	PERIODO VIGENZA	IMPOSTA E INTERESSI	SANZIONI	ESCLUSIONE SANZIONI PENALI	OGGETTO	SOGGETTI	RISULTATI DI GETTITO	ANNI COPERTI	TERMINE ORDINARIO DI ACCERTAME NTO
STATI UNITI	TEMPORANEO	Marzo – ottobre 2009	Totalità delle imposte evase con interessi	20% dell'imposta dovuta + 20% del più alto valore di attività estere negli anni coperti	Si	Conti bancari <i>offshore</i> e debiti fiscali da risorse nazionali	Persone fisiche e giuridiche	\$ 4,1 mld (0,03% del Pil)	Dal 2003 al 2008	3 anni o 6 anni in caso di redditi non dichiarati oltre il 2,5% Nessun limite temporale in caso di omessa dichiarazione o di frode.
	TEMPORANEO	Febbraio – settembre 2011	Totalità delle imposte evase con interessi	20% dell'imposta dovuta + 25% - 12,5% - 5% del più alto valore di attività estere negli anni coperti	Si	Conti bancari <i>offshore</i> e debiti fiscali da risorse nazionali	Persone fisiche e giuridiche	\$ 1,4 mld (0,01% del Pil)	Dal 2003 al 2010	
	STRUTTURALE	Dal 1° gennaio 2012	Totalità delle imposte evase con interessi	20% dell'imposta dovuta + 27,5% - 12,5% - 5% del più alto valore di attività estere negli anni coperti	Si	Conti bancari <i>offshore</i> e debiti fiscali da risorse nazionali	Persone fisiche e giuridiche	n.d.	Ultimi 8 anni per i quali sono scaduti i termini dichiarativi	
CANADA	STRUTTURALE	Dal 1992	Totalità delle imposte evase; discrezionalme nte possono essere cancellati gli interessi	NO	Si	Qualunque violazione tributaria	Persone fisiche e giuridiche	\$ 550 mln. (2010) (0,03% del Pil)	Tutte le annualità ancora accertabili	3 anni (4 anni per la <i>Good and Service Tax</i>). Nessun limite temporale in caso di grave negligenza o dolo