

## CONTENZIOSO

### ***Redditi e disponibilità all'estero, slalom tra le definizioni***

di **Maurizio Tozzi** – Comitato Scientifico Master Breve 365

OneDay Master

## NUOVA “PACE FISCALE”: NOVITÀ E ULTIMI CHIARIMENTI DALLE ENTRATE

[Scopri di più >](#)

Per i contribuenti che hanno commesso **violazioni in materia di monitoraggio fiscale**, hanno omesso, anche parzialmente, il **pagamento dell'IVIE o dell'IVAFE** o ancora hanno omesso, anche parzialmente, la **dichiarazione dei redditi percepiti all'estero**, le nuove definizioni previste dal legislatore rappresentano una sorta di **labirinto**, dovendo districarsi nelle varie previsioni ivi stabilite, che a volte consentono ed altre no la possibilità di fruire delle maggiori riduzioni. Essendo peraltro necessario anche distinguere le situazioni in cui è possibile fruire del **ravvedimento**, da quelle in cui nel frattempo è intervenuto il **controllo** del fisco, con relativa lite potenziale o pendente.

Procedendo con ordine, **non vi sono problemi** nel caso in cui il contribuente abbia ricevuto o stia ricevendo in riferimento agli anni 2019, 2020, 2021, degli **avvisi bonari** contenenti l'esito della liquidazione automatizzata delle dichiarazioni ([articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#)).

I [commi da 153 a 159](#) della manovra per il 2023 non contengono impedimenti e dunque è possibile avere la riduzione delle sanzioni nella misura del 3%.

È opportuno ricordare, comunque, che simili esiti **non potranno mai riguardare le violazioni afferenti il monitoraggio fiscale**.

Le previsioni dei [commi da 166 a 173](#), invece, recano **l'esplicito divieto (comma 170)** di applicazione delle disposizioni riguardanti la definizione delle violazioni di natura formale per l'emersione delle disponibilità estere ed al riguardo appare opportuno richiamare quanto fu in maniera chiara sottolineato dalla [circolare AdE 11/E/2019](#), secondo cui l'identica regolarizzazione allora prevista **non era estendibile alle violazioni in materia di quadro RW, IVIE e IVAFE**.

I [commi da 174](#) in poi gestiscono il c.d. **ravvedimento speciale**, che in estrema sintesi prevede la riduzione delle sanzioni ordinariamente applicabili nella misura di 1/18, oltre alla possibilità

di avvalersi della rateazione dei versamenti.

In linea generale, il **ravvedimento speciale** è senza dubbio conveniente rispetto al *ravvedimento ordinario*, ma proprio nel caso di violazioni afferenti il “mondo estero” diviene indispensabile “fare i conti” con entrambi gli istituti.

Il legislatore, infatti, **al comma 176** ha inteso riprodurre, in maniera speculare, il citato comma 170 con l'esito evidente che anche il ravvedimento speciale **non è estendibile alle violazioni in materia di monitoraggio fiscale e pagamento delle relative patrimoniali**.

Tale assetto non è di poco conto, **soprattutto se si considerano le numerose lettere di compliance che nel frattempo sono giunte o stanno giungendo ai contribuenti** in ordine alle presunte disponibilità all'estero.

Tali contribuenti, come è ovvio, stanno valutando anche la possibilità di **ravvedere** e anticipare in tal modo gli esiti dei controlli del fisco, che soprattutto per quanto riguarda l'applicazione delle **sanzioni** sul monitoraggio fiscale potrebbero essere molto dolorose.

Alla luce di quanto evidenziato, si delinea il seguente scenario. In primo luogo il contribuente deve verificare la possibilità di applicare l'istituto del ravvedimento, che si ricorda **richiede come condizione imprescindibile l'avvenuta corretta presentazione della dichiarazione originaria** (nel caso del monitoraggio fiscale, **è ritenuta ravvedibile anche la fattispecie della sola presentazione del modello 730**).

Dopo di che è necessario soffermarsi sul tenore letterale del richiamato **comma 176**, secondo cui: **“La regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato”**.

Non sembra che la norma faccia riferimento ai **redditi percepiti all'estero**, residuando sul punto un solo dubbio: cosa accade se i redditi sono **strettamente collegati alle attività finanziarie e patrimoniali all'estero finora mai dichiarate**.

Invero sembra di potersi affermare che l'obiettivo del legislatore sia quello di impedire l'agevolazione in riferimento all'**emersione dei patrimoni e dunque in ordine alle violazioni del monitoraggio (mancata compilazione del quadro RW) e alle relative patrimoniali**.

Stando in tal modo le cose, sul piano del **ravvedimento** si procede differenziando quello dei redditi da quello del monitoraggio e delle patrimoniali:

- per quanto concerne i redditi, **il ravvedimento speciale appare possibile** e pertanto si applica la riduzione della sanzione nella misura di 1/18, dovendo però ricordare che il primo step da effettuare è **l'esatta individuazione della sanzione**, in quanto le omissioni relative ai redditi esteri sono sanzionate, nel caso di infedele dichiarazione, ordinariamente con la **sanzione minima del 120%**, ma nel caso di **paesi black list** anche

con la sanzione raddoppiata (sempre nella misura minima), del 180%. Si ripete, ad ogni buon conto, che appare necessario attendere la **conferma dell'amministrazione finanziaria circa la possibilità di utilizzare il ravvedimento speciale** in riferimento ai redditi strettamente collegati alle attività e ai patrimoni mai prima dichiarati (si pensi ai redditi di capitale, alle locazioni, o ad eventuali plusvalenze sui titoli esteri);

- in riferimento al **monitoraggio fiscale e alle patrimoniali IVIE e IVAFE, residua il ravvedimento ordinario**, avendo pertanto le riduzioni da 1/5 (in caso di PVC), ad 1/8 (difficilmente si è nelle casistiche di riduzione ad 1/9 e ad 1/10), in funzione del ritardo temporale del ravvedimento. Sul punto, peraltro, è bene rammentare che relativamente all'IVIE e all'IVAFA **nelle ipotesi di infedele dichiarazione si applica la sanzione ordinaria del 90%**, non considerandosi violazioni che risentono delle maggiorazioni previste per i redditi esteri.

Vi sono poi i [commi da 179](#) a seguire che riguardano la **definizione degli atti di accertamento ancora impugnabili, delle procedure di adesione o della fase prodromica dell'invito al contraddittorio**, laddove è prevista la possibilità di ridurre le sanzioni ad 1/18.

Ebbene al riguardo, alla luce del tenore letterale delle disposizioni, per quanto concerne le disponibilità all'estero emerge un quadro alquanto particolare, posto che:

- gli eventuali atti di accertamento o le eventuali adesioni che attengono al recupero dei redditi esteri o anche al recupero delle patrimoniali, **sono senza dubbio definibili con le sanzioni ridotte ad 1/18**;
- gli atti di irrogazione sanzioni, con cui solitamente l'amministrazione finanziaria contesta il non avvenuto (anche parzialmente) monitoraggio fiscale, **non rientrano nella previsione normativa**. Questo significa che gli atti in questione non impugnati al 31 dicembre 2022, ovvero ricevuti in questi giorni in quanto non è stato esperito il ravvedimento, devono solo seguire il tradizionale iter, che consiste alternativamente **nell'impugnazione** (nel qual caso le sanzioni restano piene), **nell'acquiescenza** con riduzione delle sanzioni ad 1/3 ovvero nella produzione di **memorie** che possono essere vagliate dalla stessa Agenzia delle Entrate (se le **memorie sono accolte**, soccorre l'annullamento dell'atto di irrogazione ovvero la relativa rideterminazione, nel qual caso le sanzioni sono ancora riducibili ad 1/3 in caso di **acquiescenza**; di contro, se le **memorie non sono accolte**, rimane **valido l'atto di irrogazione sanzioni** originario che però non può essere più definito con le sanzioni ridotte ad 1/3, potendo il contribuente o pagare per intero, ovvero impugnare).

Diverse invece sono le conclusioni che riguardano le **eventuali liti pendenti** (commi da 186 a 205), dove non vi sono esclusioni di sorta.

Gli avvisi di accertamento ai fini reddituali o delle patrimoniali **si definiscono**, in funzione del grado del contenzioso e degli eventuali esiti, **senza pagamento di interessi e sanzioni** (pagamento intero delle imposte con ricorso ancora non a ruolo ovvero in caso di esito negativo nell'ultimo giudicato esistente al 31 dicembre 2022, oppure pagamento del 90% in

caso di ricorso iscritto a ruolo o ancora pagamento in termini percentuali, pari al 40% in caso di esito positivo in primo grado o al 15% se è sopraggiunto il secondo grado, sempre al 31 dicembre 2022; negli esiti parziali le percentuali di cui in precedenza si applicano agli ammontari decisi positivamente, mentre si pagano per intero gli importi riferiti alla parte di contenzioso perso; infine, in presenza di due giudicati positivi e pendenza della lite in Cassazione, è possibile definire pagando il 5% delle imposte accertate).

Per gli **atti di irrogazione sanzioni che afferiscono il quadro RW** – monitoraggio fiscale, invece, la definizione della lite si ottiene pagando il 40% delle sanzioni irrogate ovvero, in caso di esito positivo nel giudizio intervenuto al 31 dicembre 2022, pagando il 15%.

Al riguardo però **si suggerisce di osservare il particolare incrocio che può scattare con la rottamazione dei ruoli**, dove è noto che le sanzioni sono eliminate.

Si pensi al caso di due atti di irrogazione sanzioni per il quadro RW entrambi pendenti in Cassazione, il primo vinto dal contribuente ed il secondo perso, con magari 100 mila euro di sanzioni contestate in ciascun atto. Ebbene per il contenzioso vinto il contribuente di sicuro non ha ruoli (o comunque sono subentrati gli sgravi) e dunque **per la definizione non ha alternative alla chiusura della lite pendente**, dovendo pagare il 15%; di contro, per quello perso, poiché potrebbero sussistere le iscrizioni a ruolo dell'intero ammontare delle sanzioni contestate, laddove si rientri nella rottamazione si avrà, paradossalmente, un effetto “positivo” perché tutte le sanzioni saranno eliminate.

Detto della rottamazione dei ruoli, residua la **conciliazione agevolata**, che conduce alla “solita” riduzione delle sanzioni nella misura di 1/18.

In merito dovranno attendersi i necessari chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, ma la locuzione usata nel comma 206 secondo cui la conciliazione riguarda gli “atti impositivi” lascia intendere, presumibilmente, che **gli atti di irrogazione sanzioni riguardanti il monitoraggio non potranno risentire di tale possibilità**.