

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Ravvedimento speciale anche per i redditi di fonte estera

di Angelo Ginex



Come noto, la **Legge di Bilancio 2023** ([articolo 1, commi 174-178, L. 197/2022](#)) ha introdotto il c.d. **ravvedimento operoso speciale** delle violazioni tributarie.

Tale disposizione ha previsto la possibilità di procedere alla **regolarizzazione delle violazioni**, diverse da quelle formali e da quelle definibili con la definizione agevolata delle somme dovute a seguito di controllo automatizzato, riguardanti le **dichiarazioni su tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti**.

La regolarizzazione in esame comporta il **pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili** previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti, e si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della **prima rata entro il 30 settembre 2023** (quest'ultimo termine è stato modificato dall'[articolo 19, comma 1, lett. b\), nn. 1\) e 2\), D.L. 34/2023](#)).

È ammesso il **pagamento rateale in otto rate trimestrali di pari importo** con scadenza della prima rata fissata al 30 settembre 2023, mentre sulle rate successive alla prima, da versare, rispettivamente, **entro il 31 ottobre 2023, il 30 novembre 2023, il 20 dicembre 2023, il 31 marzo 2024, il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024**, sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo.

Con specifico riferimento alle **violazioni** riguardanti i **redditi di fonte estera**, è necessario sottolineare che si dubitava della possibilità di poter beneficiare dei vantaggi previsti dalle disposizioni citate, in quanto al **comma 176 dell'articolo 1 citato** è disposto che: «**La regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato**».

La formulazione incerta di tale comma è stata superata con l'introduzione di una **norma di**

interpretazione autentica ([articolo 21, comma 2, D.L. 34/2023](#)), la quale ha chiarito che la disposizione di cui all'**articolo 1, comma 176, L. 197/2022** si interpreta nel senso che: a) sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'[articolo 4 D.L. 167/1990](#); b) **sono ricomprese nella regolarizzazione le violazioni relative ai redditi di fonte estera, all'imposta sul valore delle attività finanziarie estere e all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero** di cui all'[articolo 19, commi da 13 a 17 e da 18 a 22, D.L. 201/2011](#), non rilevabili ai sensi dell'[articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#), **nonostante la violazione dei predetti obblighi di monitoraggio**.

Ciò significa che il Legislatore, con la citata **norma di interpretazione autentica**, ha inteso precisare che il **ravvedimento operoso speciale** può essere **utilizzato anche per regolarizzare le violazioni relative ai redditi di fonte estera e alle attività soggette a Ivie e Ivafe**, anche se connesse a violazioni in materia di **monitoraggio fiscale**.

Appare superfluo sottolineare come l'accertata **applicabilità** della **misura agevolativa** in esame anche ai **redditi di fonte estera**, tenendo altresì conto della proroga del termine per gli adempimenti connessi al 30 settembre 2023, offra ai contribuenti indubbiamente **maggiori vantaggi** (riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo edittale) **rispetto al ravvedimento ordinario** (riduzione delle sanzioni da 1/8 a 1/5 del minimo edittale oltre i 90 giorni).

Basti pensare che per effetto di ciò, nel caso di **violazioni reddituali**, la **sanzione** per dichiarazione infedele (che va dal 120 al 240 per cento della maggiore imposta), con il ravvedimento ordinario si ridurrebbe, a seconda del momento della regolarizzazione dal 15 al 24 per cento, mentre, con il **ravvedimento speciale**, sarebbe **pari al 6,67 per cento** della maggiore imposta (ovvero, 1/18 del 120 per cento).

Allo stesso modo, nel caso di **violazioni relative a Ivie e Ivafe**, la **sanzione** per dichiarazione infedele (che va dal 90 al 180 per cento della maggiore imposta), con il ravvedimento ordinario si ridurrebbe, a seconda del momento della regolarizzazione dall'11,25 al 18 per cento, mentre, con il **ravvedimento speciale**, sarebbe **pari al 5 per cento** della maggiore imposta (ovvero, 1/18 del 90 per cento).

Inoltre, è evidente che nel caso del **ravvedimento speciale**, sia per le violazioni riferite ai redditi esteri non dichiarati sia per le violazioni concernenti l'Ivie e l'Ivafe, è **irrilevante il momento** in cui queste siano state commesse (tali violazioni possono essere state commesse 1 anno prima o anche 4 anni prima).

Sotto il profilo oggettivo, invece, resta inteso che per le **violazioni da quadro RW** l'unica possibilità è rappresentata dal **ravvedimento ordinario** (vista la lett. a) sopra riportata).

Da ultimo si rileva che deve ritenersi **possibile beneficiare di un credito per le imposte pagate all'estero**, anche nella ipotesi in cui la **dichiarazione originaria** venga **emendata** con il **ravvedimento**.

In particolare, la Corte di Cassazione (cfr., **Cass. sentenza, 31/01/2011, n. 2277**; [Cass. sentenza 14/05/2014, n. 10465](#)) ha precisato che **l'omessa indicazione** nella dichiarazione dei redditi del **credito d'imposta** per i **redditi prodotti all'estero non comporta la sua perdita**, potendo il contribuente rimediare all'errore rettificando la dichiarazione errata. Tale tesi risulta condivisa anche dalla stessa Agenzia delle Entrate (cfr., [Circolare AdE 9/E/2015](#)).

Trattasi quindi di un **ulteriore beneficio** di cui il contribuente può godere qualora opti per il ravvedimento speciale di **violazioni reddituali** e di **violazioni relative a Ivie e Ivafe**.