

È quanto emerge dal modello dell'Agenzia delle entrate e dalla formulazione della norma

Voluntary disclosures a 360°

La riemersione internazionale obbliga alla nazionale

DI FRANCESCO SQUEO

Un unico modello telematico per l'emersione internazionale o nazionale. La scelta dell'Agenzia di non prevedere due distinti modelli parrebbe tutt'altro che casuale e fornisce indirettamente alcune indicazioni ai fini dell'operatività della procedura. L'emersione internazionale dovrebbe incorporare obbligatoriamente anche quella nazionale, ove eventuali redditi non connessi alle attività estere fossero stati evasi nei periodi di imposta accertabili. Il modello predisposto dalle Entrate reca due possibili opzioni: emersione internazionale ovvero nazionale. Uno dei quesiti che ci si potrebbe porre è come mai non siano stati previsti due modelli distinti e «dedicati». La risposta parrebbe essere che l'emersione internazionale comporti l'obbligo e non già la facoltà (opzionale) di rendere evidenza di tutti i redditi ovunque prodotti. Il presupposto di fondo è che il perdono del fisco debba essere «totale» e perciò necessari abbracciare anche gli eventuali redditi non connessi alle attività estere. Un indizio a favore dell'obbligatorietà di dare evidenza dei redditi non connessi alle attività estere lo si rinviene nella formulazione della norma laddove l'art. 1, comma 1, della legge n. 186/2014 (recitius: art. 5-quater, comma 1, lett. a) del dl 167/90) dispone che l'autore delle violazioni del monitoraggio fiscale deve: «indicare spontaneamente (...) unitamente ai documenti e alle informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi

e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'imposta regionale sulle attività produttive, dei contributi previdenziali, dell'imposta sul valore aggiunto e delle ritenute, non connessi con le attività costituite o detenute all'estero (...)». Da tale formulazione pare discendere un obbligo e non una mera facoltà. Invero, in presenza di redditi (non dichiarati) non connessi alle attività estere, il contribuente deve spontaneamente fornire anche tutta la documentazione e le informazioni di cui a tali redditi non connessi. In assenza di attività estere per le quali sia stato violato il monitoraggio fiscale i redditi evasi andranno dichiarati mediante la spunta dell'emersione nazionale, includendo gli eventuali redditi esteri percepiti dai contribuenti residenti che pur non avendo violato la disciplina sul monitoraggio fiscale abbiano omesso di dichiararli del tutto o in parte nel quadro RM: ciò, ben inteso, unitamente agli eventuali redditi di fonte italiana, costituendo questi ultimi l'oggetto «principale» della collaborazione nazionale. All'emersione nazionale possono aderire tutti i contribuenti (residenti o meno), per regolarizzare le violazioni tributarie in passato commesse a mente dell'art. 1, comma 2, della legge n. 186/2014. Il modello telematico di accesso alla collaborazione volontaria, per come strutturato e per quanto detto, dovrebbe implicare anche la spunta di un'unica casella: emersione internazionale (che includerebbe l'emersione nazionale in presenza di redditi non con-

nessi alle attività estere) ovvero nazionale. L'obbligatorietà nell'emersione internazionale dell'indicazione anche dei redditi non connessi sarebbe anche suffragata dal fatto che la normativa sulla collaborazione volontaria quando ha voluto introdurre un'opzione l'ha espressamente e puntualmente disciplinata come tale (è il caso della determinazione di calcolo «forfetario» dei rendimenti di cui all'art. 5-quinquies, comma 8, del dl n. 167/90). Si ricorda che nella procedura il «pentito fiscale» si autodetermina a confessare tutto, riparando alla condotta anti-giuridica tenuta, pagando tutte le imposte e gli interessi con il beneficio delle sanzioni in misura ridotta. Tale discriminazione (obbligo contro facoltà) è fondamentale in quanto dispiega effetti ai fini del perfezionamento della procedura. Lascerebbe piuttosto perplessi che il «pentimento» nell'emersione internazionale fosse opzionale per i redditi non connessi agli attivi esteri. I contribuenti residenti sono imponibili, a mente del dpr n. 917/86, sui redditi ovunque prodotti beneficiando, al ricorrere delle condizioni, del credito di imposta estero teso all'eliminazione della doppia imposizione. Infine, sotto il profilo sanzionatorio, sia l'Ivie che l'Ivafe pur non espressamente richiamate nella normativa di cui alla collaborazione volontaria beneficiano della riduzione di un quarto della sotsesa sanzione, in quanto determinate come l'Irpef, coerentemente alle previsioni di cui all'art. 19, commi 17 e 22, del dl n. 201/2011.

—© Riproduzione riservata—



I destinatari dell'emersione

Emersione internazionale

I residenti di cui all'art. 4, comma 1, del dl 167/90 che hanno violato la disciplina sul monitoraggio:

- le persone fisiche, anche operanti in regime di impresa o di lavoro autonomo
- gli enti non commerciali, compresi i trust non commerciali
- le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del Tuir (associazioni personali, quali per esempio quelle tra professionisti ovvero artisti)
- i titolari effettivi che hanno violato per il periodo di imposta 2013 la disciplina sul monitoraggio fiscale (non solo le persone fisiche ma tutti i soggetti di cui all'art. 4, comma 1, del dl n. 167/90 possono essere titolari effettivi, come chiarito dalla circolare n. 38/E 2013)

Emersione nazionale

• tutti i contribuenti residenti che non hanno violato la disciplina sul monitoraggio fiscale perché vi hanno correttamente adempiuto ovvero perché non vi sono tenuti: sono sanabili le violazioni di cui ai redditi di fonte italiana unitamente a eventuali redditi di fonte estera non dichiarati nel quadro RM, anche quando si sia agito in qualità di sostituto di imposta (sono da ritenere incluse le stabili organizzazioni, anche occulte, di non residenti e le società esterovestite)

• tutti i contribuenti non residenti che abbiano commesso violazioni tributarie richiamate dall'art. 1, comma 2, della Legge n. 186/2014: sono sanabili le violazioni di cui ai redditi di fonte italiana, ovvero di cui ai redditi anche esteri corrisposti da non residenti che abbiano agito in qualità di sostituto d'imposta ai sensi dell'art. 23 del dpr n. 600/73 senza operare le ritenute