

Non può dunque esservi dubbio sul fatto che la determinazione dei redditi che formano oggetto di dichiarazione debba avvenire con i criteri ordinari, pertanto non resta che applicare le consuete regole di determinazione previste dal *Tuir*; anche se restano non poche perplessità circa la congruenza di esse con l'identità di taluni redditi (specialmente da reato) sottratti al prelievo fiscale ed ora materia di piena confessione.

2.3.1 Redditi di capitale e crediti d'imposta. Imposte sostitutive

Trattazione specifica deve essere riservata ai redditi di capitale di fonte estera, soprattutto per l'esigenza di definire con certezza la detraibilità delle imposte pagate all'estero. E si può subito entrare nel merito della questione ricordando che, fatti salvi gli accordi internazionali contro la doppia imposizione, questi redditi affluiscono, di norma, ad un soggetto residente nel territorio dello Stato: avendo già scontato una prima tassazione nel Paese dove i capitali sono collocati; e dovendo ancora scontare una seconda tassazione, per il cd. *worldwide income taxation principle*, in Italia, Paese di residenza del contribuente⁵¹.

Per evitare il sovrapporsi dei due prelievi e, quindi, una doppia imposizione giuridica, i metodi adottati consistono nell'accordare al residente un credito d'imposta corrispondente al prelievo subito nel Paese dove il reddito è stato prodotto⁵², oppure nell'assoggettare il reddito ad un solo prelievo (di norma quello già subito all'estero), escludendolo da ogni ulteriore imposizione⁵³ nel territorio dello Stato⁵⁴.

51 Cfr. artt. 3, 81 e 151 del *Tuir*.

52 È il cd. criterio cd. «*del credito d'imposta*».

53 È il cd. criterio cd. «*dell'esenzione*».

54 Sebbene entrambi i criteri, del credito d'imposta e dell'esenzione, siano frequentemente usati, l'Ue era parsa privilegiare il secondo, perché avrebbe garantito condizioni di concorrenza paritarie fra gli operatori dei diversi Paesi (così il *Rapporto Ruding* del 1993). Tali considerazioni non hanno comunque impedito che anche il primo criterio abbia trovato applicazione, con l'approvazione della stessa Corte di Giustizia (Causa 2098/05 *Columbus Container* in data 6 dicembre 2007).

Il Legislatore italiano ha adottato, in generale, il criterio del credito d'imposta, prevedendo all'art.165, del *Tuir*: «1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione».

I redditi di fonte estera affluiti ai soggetti che accedono alla procedura di collaborazione volontaria hanno scontato solo il primo prelievo, operato dallo Stato nel cui territorio il reddito è stato prodotto. Ed anche per evitare una doppia imposizione giuridica dello stesso reddito non dovrebbero porsi problemi per l'applicabilità della detrazione delle imposte già pagate, nonostante l'art. 165, co. 8, del *Tuir*, prescriba che «la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata».

Le finalità della collaborazione volontaria, infatti, sono quelle di offrire al contribuente l'opportunità di «regolarizzare le violazioni degli obblighi dichiarativi», in «un'ottica di semplificazione degli adempimenti e nel contesto di un rinnovato rapporto di fiducia nei confronti dei contribuenti»⁵⁵. Ed è proprio il concetto di «regolarizzazione», associato al «rinnovato rapporto di fiducia» a legittimare l'opinione che la procedura di emersione possa identificarsi con una sostanziale riapertura dei termini di adempimento degli obblighi dichiarativi. In tale prospettiva la disciplina della collaborazione volontaria deve essere collegata a quella sulla presentazione della dichiarazione dei redditi e con essa coordinata. E tali norme stabiliscono⁵⁶: «8. Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e succes-

55 Così il Direttore dell'Agenzia, nel provvedimento, prot. n. 2015/13193, del 30 gennaio 2015, a pag.6.

56 Sono le norme dell'art. 2, co. 8, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

sive modificazioni, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni».

Il coordinamento delle due discipline rende manifesto che la procedura di collaborazione volontaria persegue la stessa funzione (di «*correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione*») assolta dalle norme del comma 8, testé trascritte, con un sola variante: i singoli modelli di dichiarazione annuale sono sostituiti da un'unica richiesta di accesso alla procedura, peraltro supportata da una relazione accompagnatoria che illustra e documenta il contenuto della richiesta, in relazione ai periodi d'imposta da essa richiamati. Non solo, ove poi si consideri la maggiore ampiezza (imposta sul valore aggiunto, contributi previdenziali, ecc.) dell'emersione, nazionale ed internazionale, e la circostanza che essa riguarderà frequentemente molteplici periodi d'imposta è lecito affermare che, almeno temporaneamente, fino al 30 novembre 2015 (termine finale ex. art. 5-*quater*, co. 5, D.L. 167/1990, prorogato dall'art. 2, D.L. 153/2015), le funzioni proprie delle norme del comma 8, testé trascritto, saranno assorbite da quelle della procedura di collaborazione volontaria.

Sull'ammissibilità della detrazione delle imposte pagate all'estero, anche nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, ex art. 165, co. 8 del *Tuir*, utilizzando la dichiarazione integrativa predetta, si è pronunciata anche l'Agenzia, affermando: «*Tale possibilità, quindi, consente al contribuente di dichiarare un reddito estero non indicato nella dichiarazione originaria e di sanare, in tal modo, la violazione commessa. In questo caso, il reddito oggetto di integrazione deve ritenersi, comunque, dichiarato e conseguentemente al contribuente spetta la detrazione delle imposte pagate all'estero*»⁵⁷. Ed

57 Cfr. circ. 5 marzo 2015, n. 9, a pag. 32.

aggiungendo subito dopo che *«la formulazione del citato comma 8 ... prevede che, in caso di presentazione di dichiarazione **integrativa a sfavore**, resta ferma l'applicazione dell'articolo 13»* della disciplina del ravvedimento; il che non manca di evocare, come si vedrà diffusamente più avanti⁵⁸, la natura confessoria dell'istanza di accesso alla procedura, ex art. 2730, e segg., c.c.

Ma la circolare n. 9/E, che è del 5 marzo 2015 e precede immediatamente quella n. 10/E, del 13 marzo 2015, della stessa Agenzia (proprio) in materia di procedura di collaborazione volontaria, è andata anche oltre e, con evidente richiamo a tale procedura di emersione afferma: *«L'attuale quadro normativo ha, dunque, potenziato gli effetti premiali derivanti dalla regolarizzazione spontanea della posizione dei contribuenti, correggendo errori ed omissioni che hanno determinato un minore reddito imponibile, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante. Pertanto, il riconoscimento del credito d'imposta estero in ipotesi di una **dichiarazione integrativa a sfavore appare coerente anche alla luce dei recenti interventi normativi volti ad agevolare l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente**»*⁵⁹.

Il richiamo alla procedura di collaborazione volontaria non avrebbe potuto essere più esplicito, sicché dovrebbe essere ormai pacifica l'ammissibilità del credito d'imposta, ovviamente nel rispetto delle condizioni poste dall'art. 165 del *Tuir*, diverse da quelle dell'ottavo comma, e delle disposizioni applicative della circolare predetta. D'altronde un'applicazione intransigente e restrittiva delle norme dell'art. 165, co. 8, del *Tuir*, non soltanto risulterebbe incompatibile con le finalità di una collaborazione volontaria, preordinata ad un *«rinnovato rapporto di fiducia nei confronti dei contribuenti»*, ma rischierebbe di trasformare il rifiuto della detrazione in una sanzione impropria, che apparirebbe anche surrettizia, non essendo stata richiamata in

58 Cfr., sub. 3.1 Accesso alla procedura di collaborazione volontaria. Richiesta di accesso e dichiarazione dei redditi.

59 Cfr. circ. 5 marzo 2015, n. 9, a pagg. 32-33.

nessuna delle circolari fino ad ora emanate dall’Agenzia. Di un divieto della detraibilità delle imposte pagate all’estero, infatti, non v’è nessun cenno neppure nelle istruzioni sulla compilazione del modello di richiesta (di accesso alla procedura); che invece lascia ampio spazio al calcolo delle altre sanzioni, riservando ad esse la Sez. IV⁶⁰. Argomento ulteriore a favore della detraibilità è l’ampiezza della platea dei soggetti potenzialmente destinatari della detrazione, non essendovi dubbio che la maggior parte dei proventi di fonte estera non dichiarati siano da classificare nella categoria dei redditi di capitale, già assoggettati a ritenuta nel Paese dove sono stati prodotti. È pertanto lecito pensare che il nostro legislatore non abbia potuto ignorare il peso che avrebbero avuto le detrazioni delle imposte pagate all’estero nelle considerazioni di convenienza degli autori delle violazioni dichiarative che accedono all’emersione internazionale. Pertanto, proprio per l’ampiezza della platea degli interessati, non sarebbe credibile che il legislatore abbia potuto ignorare tali detrazioni, né che, avendone decisa l’esclusione, abbia preferito non parlarne per lasciar credere che esse vi sarebbero state. In altri termini, non soltanto non ha affermato che il credito sarebbe stato escluso, ma si è comportato in modo da far pensare che esso non sarebbe mancato.

Posto che la categoria più frequente dei dichiarandi redditi di fonte estera sarà rappresentata probabilmente dai redditi di capitale, è necessario ricordare la nuova formulazione dell’art. 6, D.L. 167/1990. Essa ha ribadito che *«gli investimenti esteri e le attività estere di natura finanziaria, trasferiti o costituiti all’estero, senza che ne risultino dichiarati i redditi effettivi, si presumono, salvo prova contraria, fruttiferi in misura pari al tasso ufficiale di riferimento vigente in Italia nel relativo periodo d’imposta, a meno che, in sede di dichiarazione dei redditi, venga specificato che si tratta di redditi la cui percezione avviene in un successivo periodo d’imposta, o sia indicato che de-*

60 Come ricorda il Direttore dell’Agenzia, nell’allegato n. 4, punto 5, del provvedimento n. 2015/13193, che approva il modello di richiesta di ammissione alla procedura.

terminate attività non possono essere produttive di redditi. La prova delle predette condizioni deve essere fornita dal contribuente entro sessanta giorni dal ricevimento della espressa richiesta notificatagli dall'ufficio delle imposte». È dunque una presunzione relativa che può essere vinta mediante la produzione di dichiarazione rilasciata ad esempio dall'intermediario estero, che gestisce l'attività finanziaria o che ne è anche soltanto il depositario.

Come è noto l'articolo 5-*quater*, co. 1, D.L. 167/1990 prevede che possano essere definite anche le violazioni in materia di imposte sostitutive (delle imposte sui redditi) mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio previsto dall'art. 5, co. 1, D.Lgs. 218/1997. Ad un interpellante che chiedeva quali imposte sostitutive avrebbero potuto formare oggetto della procedura di collaborazione volontaria l'Agenzia ha ricordato «*i redditi di capitale percepiti all'estero, ai quali si applica la disposizione dell'articolo 18 del TUIR e i redditi di capitale di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 239 del 1996, sui quali non è stata applicata l'imposta sostitutiva*», nonché «*sempre a titolo esemplificativo, i redditi diversi derivanti dalla realizzazione delle plusvalenze di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 461 del 1997 che il contribuente avrebbe dovuto dichiarare nella dichiarazione dei redditi nel Modello UNICO e che, per poter accedere alla procedura, dovrà necessariamente indicare nel modello per la richiesta di accesso*»; precisando che analoghe «*considerazioni valgono per le imposte sostitutive delle imposte sui redditi relative ad imponibili oggetto della procedura di collaborazione volontaria nazionale*»⁶¹.

2.3.2 Determinazione forfettaria con aliquota proporzionale dei (soli) rendimenti

Stabiliscono le norme dell'art. 5-*quinquies*, co. 8, D.L. 167/1990, che si riporta testualmente: «*8. Su istanza del contribuente, da formulare*

61 Cfr. circ. del 16 luglio 2015, n. 27, pagg.13-14.