

MEMORANDUM FISCALE 2024*

Oggetto: Funzionari UE fiscalmente residenti in Italia. Obblighi dichiarativi ai fini delle imposte sui redditi e patrimoniali. Lettere di invito a compliance per anomalie dichiarative

I. QUADRO GENERALE SUGLI OBBLIGHI FORMALI E OBBLIGHI SOSTANZIALI E NOVITÀ

I.1.: Obblighi formali dichiarativi e obblighi sostanziali di versamento ai fini IRPEF

1. Le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia ex art. 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) sono soggette all'imposta sul reddito (IRPEF). Per le persone residenti l'IRPEF si applica in linea di principio su tutti i redditi percepiti dal residente in qualunque luogo questi siano stati prodotti e salvo la possibilità di eliminare la doppia imposizione internazionale attraverso le regole interne ovvero quelle delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni tra l'Italia ed il paese della fonte del reddito. Tali regole si conformano ai principi internazionali relativi alla ripartizione delle competenze fiscali tra Stati, secondo cui lo Stato dove la persona è domiciliata ha il diritto di tassare tutti i redditi della persona ovunque siano stati prodotti (principio della cd. *worldwide taxation*), mentre lo Stato della fonte ha diritto di tassare i soli redditi prodotti (corrisposti) nel suo territorio.
2. In primo luogo, conviene sottolineare che il concetto di **domicilio fiscale**, che costituisce il principale criterio di collegamento ai fini della tassazione diretta delle persone fisiche, è un concetto autonomo del TUIR, legalmente distinto dalla nozione di **domicilio ai fini del diritto civile**, che è il luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, la **residenza** anagrafica o il luogo dove una persona di fatto dimora abitualmente ex art.43 del codice civile (cc). Per motivi pratici, e salvo quanto sarà indicato in questo memo, il TUIR fa corrispondere il domicilio fiscale delle persone fisiche con la residenza anagrafica. Questo implica che il trasferimento di residenza anagrafica in un altro Stato (incluso dell'UE) comporta il cambiamento di domicilio fiscale, cosicché il paese dove la persona partecipa alla vita sociale ed è amministrata coinciderà con quello dove è tassata (idealmente attuando non solo il principio democratico di *no taxation without representation* ma anche il suo corollario di *no representation without taxation*). Tuttavia, per i funzionari delle istituzioni UE, la possibilità di cambiare il proprio domicilio fiscale è fortemente limitata dal rapporto di impiego con le Istituzioni UE a causa del Protocollo n.7 sui Privilegi e sulle Immunità dell'UE (PPI), ai sensi dell'art. 13 fissa il domicilio fiscale nel paese dove il funzionario era *originariamente* residente al momento della presa di servizio iniziale e senza possibilità di cambiarlo. La fissazione del domicilio fiscale nello Stato di origine

* Pierpaolo Rossi, Commission européenne/Europese Commissie, pierpaolo.rossi@ec.europa.eu; Roberta Grappiolo, Commission européenne/Europese Commissie roberta.grappiolo@ec.europa.eu; Giovanni Mameli, Commission européenne/Europese Commissie giovanni.mameli@ec.europa.eu

corrisponde all'idea per cui la sede delle istituzioni in determinati Stati membri non deve alterare l'allocatione del diritto degli Stati membri di tassare i propri residenti. Come riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte, la fissazione del domicilio fiscale del funzionario è il presupposto per l'applicazione delle imposte su tutti i redditi diversi dagli stipendi, salari e emolumenti versati dall'Unione, che sono esclusi da imposizione nazionale diretta ai sensi dell'art. 12 dello stesso Protocollo PPI¹, in quanto già assoggettati ad una vera e propria imposta europea, prelevata dalla busta paga con ritenuta a titolo d'imposta, con aliquote progressive dall'8 al 45% (oltre a una solidarity tax al 6%), che alimentano direttamente il bilancio UE.

3. Quali le conseguenze pratiche? Dal punto di vista degli adempimenti formali dichiarativi, i soggetti residenti sono tenuti alla presentazione della dichiarazione dei

¹ Si riporta di seguito la giurisprudenza essenziale relativa all'applicazione dell'art. 12 del Protocollo n 7.

L'art. 12 PPI osta a **qualsiasi tributo nazionale, a prescindere dalla sua natura o dalle sue modalità di riscossione, che abbia l'effetto di colpire, direttamente o indirettamente, i funzionari o gli altri agenti a causa del fatto che percepiscono una remunerazione dall'Unione**, e ciò anche quando il tributo non sia commisurato all'entità di detta remunerazione (sentenze *Commissione/Belgio*, 260/86, EU:C:1988:91, punto 10; *Tither*, C-333/88, EU:C:1990:131, punto 12; *Kristoffersen*, C-263/91, EU:C:1993:207, punto 14, nonché *Vander Zwalmen e Massart*, C-229/98, EU:C:1999:501, punto 24).

Questo vale anche nel caso in cui il diritto tributario nazionale preveda un **sistema d'imposizione progressivo**, detta disposizione vieta di tener conto delle retribuzioni versate dall'Unione ai propri funzionari e altri agenti per stabilire l'aliquota d'imposta su altri redditi non esonerati. Diversamente, i redditi personali di un funzionario sarebbero tassati di più per il solo fatto che questi percepisce una retribuzione dall'Unione (v., in tal senso, sentenza *Humblet/Stato belga*, 6/60, EU:C:1960:48).

Per contro, l'art. 12 PPI non obbliga gli Stati membri a concedere ai funzionari e agli altri agenti dell'Unione le stesse **sovvenzioni** accordate ai beneficiari definiti secondo le pertinenti norme nazionali. Detto articolo esige soltanto che una persona soggetta a determinate imposte e che soddisfi le condizioni stabilite dalla normativa nazionale pertinente possa godere di qualsiasi vantaggio fiscale normalmente previsto per i soggetti passivi, al fine di evitare che gravi su di essa un onere fiscale più elevato (sentenza *Tither*, C-333/88, EU:C:1990:131, punto 15) o che sia oggetto di un trattamento discriminatorio rispetto a tutti gli altri contribuenti (v., in tal senso, sentenza *Vander Zwalmen e Massart*, C-229/98, EU:C:1999:501, punto 26).

Per quanto riguarda l'**imposizione sul patrimonio** collegata con la percezioni di remunerazioni versate dall'Unione con la sentenza *Bourgès-Maunoury e Heintz*, C-558/10, EU:C:2012:418, la Corte ha statuito, da un lato, che la regolamentazione dell'imposta di solidarietà sul patrimonio oggetto di quella causa presentava un nesso con gli stipendi, i salari e gli emolumenti versati dall'Unione, i quali venivano infatti presi in conto ai fini della determinazione dell'aliquota d'imposta finale, e, dall'altro, che tale imposizione sortiva l'effetto di gravare indirettamente i redditi dei funzionari e degli altri agenti dell'Unione ed era quindi incompatibile con l'art. 12 PPI.

Per contro, per quanto riguarda le patrimoniali nazionali come le **imposte sugli immobili o le abitazioni** il cui elemento generatore è la disposizione o il godimento a titolo privato di un'abitazione in una località che ricade nella giurisdizione nazionale, la tassazione del valore locatizio dell'alloggio di un funzionario o di un altro agente dell'Unione ha natura autonoma e reale e non ha alcun nesso giuridico con gli stipendi, i salari e gli emolumenti versati da quest'ultima ed è pertanto compatibile con l'art. 12 PPI (sentenza *Kristoffersen*, C-263/91, EU:C:1993:207, punto 15). Allo stesso modo, l'art. 12 PPI non osta a una normativa nazionale che prenda in considerazione gli stipendi, i salari e gli emolumenti versati dall'Unione ai propri funzionari e altri agenti per la determinazione del massimale della contribuzione dovuta a titolo di una tassa sull'abitazione, istituita in favore degli enti locali, al fine di un eventuale sgravio dalla medesima (sentenza *Marlène Pazdziej*, C-349/14, EU:C:2015:338, punto 31).

redditi Modello Unico entro il 30 novembre in via telematica, ovvero entro il 30 giugno in via materiale presso l'ufficio postale (in Italia). Negli stessi termini, ai sensi del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 (DL 167/1990), le persone fisiche residenti devono compilare un particolare Quadro RW del Modello Unico, relativo alla disciplina del cd. monitoraggio fiscale, per adempiere all'obbligo specifico di dichiarare annualmente la consistenza degli investimenti all'estero nonché i trasferimenti, anche attraverso movimentazione di conti, da o verso l'estero di mezzi di pagamento, comprese le criptovalute. Da pochi anni l'Agenzia delle Entrate (AdE) mette a disposizione dei contribuenti residenti (da quest'anno anche quelli titolari di partita IVA Italiana²) sul proprio sito line, una dichiarazione precompilata con i dati già in possesso dell'AdE, accessibile dal contribuente con SPID o CieID. Il contribuente può limitarsi ad accettarla, beneficiando in tal caso di una minore possibilità di accertamento da parte dell'AdE.

4. Dal punto di vista degli adempimenti sostanziali di versamento delle imposte la scadenza per il versamento del saldo dell'IRPEF per l'anno passato è pure fissata al 30 giugno assieme al primo acconto dell'IRPEF dell'anno successivo. Il contribuente ha facoltà di ritardare i versamenti di 60 giorni con la maggiorazione dello 0,4%. Il versamento del saldo per le imposte dell'anno passato, ed il primo acconto per le imposte dell'anno corrente possono essere rateizzati fino ad un massimo di 6 mensilità. Il secondo acconto delle imposte dell'anno corrente deve essere versato entro il 30 novembre, ed il saldo entro il 30 giugno dell'anno successivo.

1.2. Obblighi formali dichiarativi e obblighi sostanziali di versamento ai fini IVIE e IVAFE

5. Dal 2011, il legislatore (articolo 19, commi da 13 a 23, del Decreto-Legge 6 dicembre 2011, n. 201 (DL 201/2011)) ha istituito due nuove imposte patrimoniali a carico delle persone fisiche fiscalmente residenti in Italia relativamente ad investimenti immobiliari (IVIE) e mobiliari (IVAFA) detenuti all'estero (UE, SEE e paesi terzi) a titolo di proprietà o di altro diritto reale. in parallelo ad analoghe forme d'imposizione personale di investimenti in Italia (IMU³ e imposta di bollo sui conti correnti e di deposito⁴).

² Da quest'anno anche gli imprenditori e i professionisti titolari di partita IVA italiana potranno consultare la dichiarazione precompilata contenente i redditi risultanti dalle certificazioni uniche di lavoro autonomo, da fabbricati e terreni, le spese detraibili e deducibili e quelle dei familiari. Inoltre, in caso di adesione al regime di vantaggio o al regime forfetario, tramite l'applicativo della precompilata sarà possibile direttamente completare e inviare il modello Redditi persone fisiche e aderire, a partire dal 15 giugno, al concordato preventivo (cfr. provvedimento del 29 aprile 2024).

³ L'IMU è stata inizialmente introdotta dal Governo Berlusconi col D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 per gli immobili diversi dall'abitazione principale ma il Governo Monti, per motivi di consolidamento dei conti pubblici ha, con la manovra "Salva Italia", esteso l'imposta anche alle abitazioni principali rendendola effettiva, in via sperimentale, a partire dal 2012 per poi portarla a regime dal 2015 col DL n. 201 del 6 dicembre 2011 e modifiche Legge n. 214 del 22 dicembre 2011. L'IMU sostituisce l'ICI e, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali regionali e comunali sui redditi fondiari degli immobili non locati o non affittati.

⁴ Articolo 13, comma 2-ter della Tariffa, parte I, allegata al Dpr 642/1972. Sono soggetti a Bollo anche i prodotti finanziari detenuti all'estero oggetto di un contratto di amministrazione di una società fiduciaria residente o che siano custodite, amministrare o gestite da intermediari residenti. In base al principio di alternatività tra IVAFA e Bollo, riguardo a tali prodotti non trova dunque applicazione l'IVIE.

6. L'**IVIE** è un'imposta patrimoniale sul possesso fabbricati all'estero. La base imponibile è il costo di acquisto o di costruzione.⁵ Per gli immobili situati negli Stati UE o aderenti allo Spazio economico europeo (SEE) si assume il valore catastale, in mancanza di questo il costo di acquisto o costruzione, ovvero in assenza di questi il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è ubicato l'immobile. Le abitazioni principali (cioè adibite ad abitazione principale del titolare e della sua famiglia) e relative pertinenze, non riconducibili ai c.d. fabbricati di lusso, essendo esenti da IMU se localizzate in Italia, non sono soggette a IVIE, in ossequio al principio di parallelismo con la relativa esenzione IMU. L'aliquota applicabile è :
- 0,40% per l'immobile e relative pertinenze adibiti ad abitazione principale, qualora il fabbricato sia classificabile nelle categorie catastali A/1 - abitazioni signorili, A/8 - ville, A/9 - castelli e palazzi di eminente pregio (c.d. fabbricati di lusso), e
 - 1,06% per gli immobili diversi dall'abitazione principale, dal gennaio 2024, mentre fino all'anno d'imposta 2023, il 0,76% (si veda sezione successiva novità).
7. L'**IVAFE** è un'imposta sul possesso di attività finanziarie detenute all'estero. La base imponibile è il valore di quotazione dell'attività finanziaria al 31 dicembre dell'anno, ovvero in mancanza il valore nominale, ovvero in mancanza il valore di rimborso. Sui predetti valori l'aliquota va commisurata al 2 per mille sino all'anno d'imposta 2023. Dal gennaio 2024, l'aliquota è stata aumentata al 4 per mille limitatamente alle attività finanziarie detenute in determinati Paesi terzi non UE o SEE (si veda sezione successiva novità).
8. Per i depositi su conti correnti e libretti di risparmio l'imposta è dovuta in misura fissa (euro 34,20) ma solo se la giacenza media nell'anno ha superato euro 5.000.

I. 3. Novità 2024

9. La legge di bilancio 2024 (art. 1, comma 91, lettera a) modificando l'articolo 19, del DL n. 201/2011) ha aumentato le aliquote IVIE e IVAFE.
10. Per quanto riguarda l'IVIE, da gennaio 2024 (RW in Unico 2025), l'aliquota per gli immobili non adibiti ad abitazione principale del titolare e della sua famiglia è aumentata dallo 0,76 all'**1,06%**. Si tratta di un aumento che prescinde dallo Stato UE, SEE (Islanda, Liechtenstein e Norvegia) o Paese terzo (compresi gli Stati o territori a regime fiscale privilegiato) in cui si trova l'immobile. Secondo la relazione illustrativa che accompagna la modifica legislativa, un tale aumento intende equiparare l'aliquota IVIE a quella IMU (massima) applicabile sugli immobili tenuti a disposizione in Italia, *“tenuto conto che i comuni italiani di maggiore dimensione applicano l'aliquota massima”*, e cioè l'aliquota IMU maggiorata fino ad un massimo dello 0,08% a seguito di delibera comunale. Pertanto la maggiorazione IVIE si giustificherebbe per fini perequativi rispetto all'IMU sugli immobili in Italia. Questa giustificazione potrebbe risultare insufficiente nella misura in cui l'aliquota IMU non è stata aumentata in via generale da tutti i comuni italiani, l'aumento generalizzato dell'aliquota IVIE

⁵ Le istruzioni sul valore degli immobili da prendere come riferimento sono contenute nella Circolare dell'AdE n. 28/E del 2 luglio 2012.

sull'immobile estero da parte dello Stato rischierebbe di sfavorire l'investimento all'estero rispetto a quello nei comuni che non hanno aumentato l'IMU, potendo così ledere la libera circolazione dei capitali (art.63 TFUE e 40 Accordo SEE).

11. Per quanto concerne l'IVAFE, l'aliquota è aumentata dal 2 al 4 per mille annuo. Tale aumento interessa **solo le attività finanziarie (conti correnti, libretti di risparmio, conto titoli, ecc.) detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato**⁶. Sebbene nessuno degli Stati dell'Unione Europea è compreso in tale lista, l'aumento colpisce i funzionari UE o le persone residenti che per motivi di lavoro si servono di conti in Paesi a fiscalità privilegiata. Anche questo aumento potrebbe risultare ingiustificato in quanto il trattamento maggiormente gravoso non sembra mirato a scoraggiare l'elusione fiscale ma solo a sfavorire in modo generalizzato gli investimenti in paesi e territori che hanno regime fiscale privilegiato, a prescindere dal rischio effettivo di elusione fiscale.
12. Quindi, ai fini IVAFE, a partire dal 2024 (Quadro RW in Unico 2025), le persone fisiche residenti in Italia che detengono prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio per i prodotti finanziari in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dovranno versare un'imposta sul loro valore pari al 4 per mille annuo calcolata sul valore dei prodotti finanziari e dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e al periodo di detenzione. Coloro che detengono le stesse attività all'estero in Stati *diversi da quelli "a regime privilegiato"*, quindi nell'UE, nello SEE o in altri Paesi terzi continuano a versare l'imposta nell'ammontare del 2 per mille.
13. Si ricorda che, dal 2020, sono soggetti passivi delle imposte in esame, oltre alle persone fisiche, anche gli enti non commerciali e le società semplici, residenti in Italia, che sono tenuti agli obblighi di dichiarazione per gli investimenti e le attività previsti dall' art. 4 del DL 167/1990
14. Per un esame sintetico dei regimi IVIE e IVAFE si rinvia all'**Allegato 1** della presente nota.

I.4. Monitoraggio fiscale: Quadro RW

15. Come anticipato, sin dagli anni 1990 per lottare contro l'evasione fiscale internazionale delle persone fisiche è stato previsto all'art. 4 del DL 167/1990 l'obbligo per le persone fisiche di dichiarare gli investimenti che sono suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia. In base alla disciplina del monitoraggio, le persone fisiche residenti sono tenute alla compilazione del quadro RW del Modello Unico della dichiarazione dei redditi, conformemente a quanto stabilito dal primo capoverso del comma 1, dell'art. 4 del DL 167/1990. Esso dispone che:

“le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere

⁶ Stati e territori a fiscalità privilegiata (cosiddetti "Paesi black list") individuati dal decreto 4 maggio 1999 del Ministro delle Finanze e dal decreto 21 novembre 2001 del Ministro dell'Economia e delle Finanze, come modificato.

di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione dei redditi”.

16. Per ottemperare al monitoraggio fiscale, le persone fisiche (e taluni altri soggetti) sono tenute a obblighi formali di tipo dichiarativo riguardanti tutti gli investimenti in beni immobili e le attività estere di natura finanziaria posseduti all'estero (dei quali si ha la disponibilità effettiva), dai quali possono derivare redditi imponibili.
17. L'inosservanza degli obblighi formali di monitoraggio del DL 167/1990 è punita con sanzioni amministrative che variano dal 3% al 15%, se i Paesi di investimento sono c.d. White List⁷, e dal 6% al 30% se i Paesi d'investimento sono Black List⁸, degli importi non dichiarati. In quest'ultimo caso è altresì previsto un allungamento dei termini di accertamento da parte dell'AdE fino a 12 anni.

II. I DIPENDENTI PUBBLICI ALL'ESTERO

II.1. L'esonero dei funzionari UE e di quelli internazionali

18. Con effetto per la dichiarazione Modello Unico 2010, in coincidenza con l'inasprimento delle sanzioni per contrastare l'evasione internazionale e preso atto delle esigenze della categoria dei funzionari UE all'estero, fu introdotta (proprio su iniziativa di un gruppo di funzionari italiani in servizio presso la Commissione) una disposizione specifica (art. 38, comma 13 del D.L.31 maggio 2010, n.78, convertito con modifiche dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 (il DL 78/2010) che esonera certi lavoratori dipendenti che prestano servizio fuori dall'Italia dagli obblighi formali dichiarativi di cui all'art. 4 del citato DL 167/1990 sul monitoraggio fiscale⁹. L'esonero riguarda in particolare i dipendenti pubblici i quali, sebbene obbligati ad essere fiscalmente domiciliati in Italia in base a disposizioni che derogano agli ordinari criteri di residenza fiscale, prestano lavoro all'estero per conto dello Stato e per organizzazioni internazionali comprese le istituzioni UE (i funzionari UE, cui è dedicata una successiva sezione del memo).
19. Per memoria, i funzionari UE sono “*i funzionari e gli altri agenti dell'Unione*” (delle istituzioni UE) che ai sensi dell'art. 12(1) PPI allegato al Trattato ed avente lo stesso valore di questo sono soggetti ad imposta (destinata al budget dell'Unione) sugli stipendi, salari ed emolumenti versati ad essi dall'UE, conformemente allo Statuto e

⁷ La White List comprende gli Stati e territori collaborativi, e cioè, a norma del Decreto Ministeriale 4 settembre 1996, “*quelli inclusi nella lista di cui all'articolo 168-bis, comma 1, del TUIR, nonché quelli che prevedono un adeguato scambio di informazioni tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito, uno specifico accordo internazionale o con cui trovano applicazione disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa*”. Gli Stati membri dell'UE sono nella White List.

⁸ La Black List comprende tutti gli Stati e territori che non sono nella White List.

⁹ Ai sensi dell'art 38, comma 13, del DL 78/2010: “*13. Gli obblighi dichiarativi previsti dall'articolo 4 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, [il già citato DL 167/1990] non si applicano: a) alle persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal Testo Unico delle imposte sui redditi, in base ad accordi internazionali ratificati. Tale esonero si applica limitatamente al periodo di tempo in cui l'attività lavorativa è svolta all'estero; ...*”.

per questo sono anche chiamati “*funzionari statutarî*”¹⁰ dal novero dei quali sono esclusi gli esperti nazionali distaccati¹¹. Ai sensi dell’art. 12(1) PPI i funzionari statutarî “*sono esenti da imposte nazionali sugli stipendi, salari ed emolumenti versati dall’Unione*”.

20. È opportuno riportare integralmente il contenuto del successivo art. 13 PPI, che disciplina i rapporti con l’ordinamento tributario di appartenenza dei funzionari UE:

“Ai fini dell’applicazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, dei diritti di successione, nonché delle convenzioni concluse fra i paesi membri dell’Unione al fine di evitare le doppie imposizioni, i funzionari e altri agenti dell’Unione, i quali, in ragione esclusivamente dell’esercizio delle loro funzioni al servizio dell’Unione, stabiliscono la loro residenza sul territorio di un paese membro diverso dal paese ove avevano il domicilio fiscale al momento dell’entrata in servizio presso l’Unione, sono considerati, sia nel paese di residenza che nel paese del domicilio fiscale, come tutt’ora domiciliati in quest’ultimo paese qualora esso sia membro dell’Unione. Tale disposizione si applica ugualmente al coniuge, sempreché non eserciti una propria attività professionale, nonché ai figli ed ai minori a carico delle persone indicate nel presente articolo e in loro custodia.

I beni mobili appartenenti alle persone di cui al comma precedente e che si trovino nel territorio dello Stato di residenza sono esenti dall’imposta di successione in tale Stato; ai fini dell’applicazione di tale imposta essi sono considerati come se fossero situati nello Stato del domicilio fiscale, fatti salvi i diritti degli Stati terzi e l’eventuale applicazione delle norme delle convenzioni internazionali sulle doppie imposizioni.

Ai fini dell’applicazione delle disposizioni del presente articolo non si prendono in considerazione i domicili acquisiti soltanto a motivo dell’esercizio di funzioni al servizio di altre organizzazioni internazionali.”

21. Considerata la loro posizione di soggetti obbligatoriamente domiciliati fiscalmente in Italia per effetto dell’art. 13 PPI, l’art. 38, comma 13, del DL 78/2010 ha disposto che:

"13. Gli obblighi dichiarativi previsti dall’articolo 4 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, [il già citato DL 167/1990] non si applicano:

a) alle persone fisiche che prestano lavoro all’estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e le persone fisiche che lavorano all’estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l’Italia la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal Testo Unico delle imposte sui redditi, in base ad accordi

¹⁰ Regolamento n. 31 (C.E.E.), n. 11 (C.E.E.A.) del 1962 relativo allo statuto dei funzionari e al regime applicabile agli altri agenti della Comunità Economica Europea e della Comunità Europea dell’ Energia Atomica.

¹¹ Per gli END esiste un vuoto normativo, nel senso che i redditi a questi corrisposti ricadono sotto gli ordinari criteri impositivi applicabili in base alla loro residenza ed alla fonte dei redditi prodotti ed alle convenzioni per evitare le doppie imposizioni. L’inapplicabilità del Protocollo rende la loro la posizione particolarmente sensibile.

internazionali ratificati. Tale esonero si applica limitatamente al periodo di tempo in cui l'attività lavorativa è svolta all'estero; ...".

22. Per quanto riguarda i funzionari UE, l'esonero dagli obblighi formali di monitoraggio fiscale è riconosciuto per l'intero periodo d'imposta qualora l'attività lavorativa sia svolta in modo continuativo all'estero per la maggior parte del periodo o, in caso di rientro in Italia, a condizione che il lavoratore trasferisca in Italia le attività detenute all'estero entro sei mesi dall'interruzione del rapporto di lavoro all'estero.

II.2. Funzionari UE, obblighi di monitoraggio e sanzioni in caso di inosservanza

23. Risulta da quanto sopra indicato che, come tutte le persone fisiche fiscalmente domiciliate in Italia, anche i dipendenti che prestano lavoro fuori Italia per conto dello Stato e per organizzazioni internazionali (comprese le istituzioni UE) sono sempre tenute a dichiarare nel Modello Unico i redditi¹² ovunque prodotti, anche se di fonte estera, e quindi anche quelli derivanti dall'investimento all'estero dei risparmi derivanti dagli stipendi di lavoro dipendente, stipendi che, invece, sono esenti da imposizione ai sensi dell'art. 12 del PPI e non devono essere dichiarati ai fini IRPEF. I redditi da investimento sono invece soggetti ad IRPEF e vanno dichiarati in Unico sulla base del principio della tassazione mondiale dei redditi maturati da soggetti fiscalmente residenti in Italia.
24. Inoltre, conformemente alle istruzioni al Modello Unico, i funzionari pur se esonerati dagli obblighi di monitoraggio, devono comunque compilare il quadro RW anche se solo i righi relativi alla dichiarazione e liquidazione dell'IVAFE e dell'IVIE, di cui sopra. Pertanto, indipendentemente dal fatto che, nel relativo anno d'imposta, gli investimenti esteri siano stati o meno produttivi di redditi, il quadro RW dovrebbe comunque essere compilato relativamente ai righi IVIE e IVAFE e presentato per liquidare l'IVIE e l'IVAFE, se dovute, secondo i termini e le modalità previste. Non si manca di sottolineare una certa contraddizione tra, da una parte, l'esonero dagli obblighi dichiarativi ai sensi del cd. monitoraggio fiscale, dall'altra, gli obblighi dichiarativi ai fini dell'IVIE e IVAFE da assolvere attraverso la presentazione del Quadro RW per il monitoraggio.
25. La questione si pone nel caso d'incorretto assolvimento degli obblighi formali (dichiarativi) o sostanziali (versamenti) relativi all'IVIE e IVAFE da parte dei funzionari UE, relativamente al se le due violazioni possano separatamente dar luogo all'applicazione di sanzioni ovvero se le uniche sanzioni applicabili sono quelle per la violazione degli obblighi sostanziali di versamento in quanto i funzionari UE sono esentati dagli obblighi di compilazione dell'RW.
26. A tale scopo, oltre ad emettere avvisi di accertamento per recuperare eventuali imposte evase ed interessi, l'AdE applica le sanzioni ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 disciplinante le sanzioni tributarie non penali (il DLgs 471/1997).
27. Peraltro, in caso di investimenti esteri non dichiarati, si applica una presunzione legale di relativa fruttuosità che può essere superata solo offrendo la prova dei redditi effettivamente prodotti dagli investimenti non dichiarati. In assenza di ravvedimento

¹² Salvo espressa esenzione da tassazione in Italia sulla base di trattati internazionali recepiti dalla legge italiana.

operoso e se non vi fossero informazioni sufficienti a determinare con esattezza i redditi maturati ma solo gli investimenti detenuti, le sanzioni si applicherebbero sulla base delle imposte relative ai redditi omessi calcolati in via presuntiva con un tasso di rendimento annuale del 5%.

28. Quanto agli obblighi dichiarativi concernenti redditi, immobili e attività finanziarie all'estero, si ricorda che la Corte di giustizia ha ammesso che gli Stati membri possano imporre tali obblighi ai contribuenti fiscalmente domiciliati nel loro territorio. Nella sentenza C-788/19, nella causa *Commissione c. Spagna* (ECLI:EU:C:2022:55) relativa ad una procedura di infrazione promossa dalla Commissione per l'asserita incompatibilità delle sanzioni previste in caso di violazione di obblighi di monitoraggio fiscale in Spagna con la libera circolazione dei capitali. In quella sentenza, la Corte ha accolto l'azione della Commissione e stabilito che l'applicazione di sanzioni, sia per omessa dichiarazione degli investimenti esteri che per dichiarazione erronea, in misura che eccede quelle applicabili per analoghe violazioni relative a situazioni domestiche (es. in caso di mancata dichiarazione redditi prodotti nel territorio nazionale) costituiva una restrizione in quanto in grado di scoraggiare o limitare le possibilità dei residenti dello Stato membro di investire in altri Stati membri.
29. La Corte ha al tempo stesso stabilito che una tale limitazione poteva tuttavia essere giustificata dal diritto dell'Unione alla luce degli obiettivi perseguiti dalla legislazione in questione, vale a dire garantire l'efficacia dei controlli fiscali e contrastare l'evasione e l'elusione fiscale in quanto, nonostante l'esistenza di meccanismi di scambio automatico di informazioni tra amministrazioni degli Stati membri e di assistenza amministrativa su richiesta, il livello delle informazioni di cui le autorità dello Stato membro di residenza dispongono circa gli investimenti esteri dei loro residenti è da considerarsi complessivamente inferiore a quello relativo agli investimenti situati nel loro territorio
30. Conformemente alla propria giurisprudenza, la Corte ha esaminato il livello degli obblighi dichiarativi e delle relative sanzioni imposti dal *Modello 720* in Spagna, stabilendo che questi eccedevano quanto necessario a conseguire gli obiettivi prefissi, e pertanto la Spagna era venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza del principio di libera circolazione dei capitali, sotto molteplici profili¹³. Per completezza conviene rilevare che sanzioni previste per la violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale in Spagna nel caso oggetto della sentenza erano molto più severe di quelle previste in Italia.
31. A titolo di confronto, le ammende relative all'obbligo di monitoraggio, a seguito dell'attenuazione (voluta dalla Commissione) dopo l'entrata in vigore della legge europea 2013, sono dal 3 fino al 15% degli importi non dichiarati (prima erano del 10-

¹³ Tra gli altri, le disposizioni spagnole in questione prevedevano una sanzione pari al 150% dell'importo dell'imposta evasa, di molto maggiore della sanzione in caso di evasione dell'imposta relativa a investimenti nazionali. Quello che era stato maggiormente stigmatizzato dalla Corte, si riferiva al fatto che gli investimenti esteri non dichiarati venivano assimilati a plusvalenze sorte negli esercizi interessati, per sanzionare le quali, l'amministrazione non era soggetta a decadenza dal potere di rettificare i periodi impositivi prescritti in quanto i relativi redditi presunti non erano stati indicati in dichiarazione. Il contribuente poteva solo provare che: "*i beni o i diritti da lui detenuti siano stati acquistati mediante redditi dichiarati o percepiti nel corso di periodi di imposta per i quali lo stesso non era assoggettato all'imposta di cui trattasi*". In pratica, il contribuente non aveva la possibilità di beneficiare di alcuna prescrizione.

50%), elevati al 6-30% nel caso in cui ad essere coinvolti sono paesi a fiscalità privilegiata. È ammesso inoltre l'istituto del ravvedimento operoso preventivo. Tuttavia, un'analisi sulla proporzionalità delle sanzioni deve essere condotta caso per caso, gli importi potrebbero essere eccessivamente punitivi qualora, in pendenza di accertamento fiscale, si sia di fronte ad un'affettiva dimenticanza del contribuente.

II.3. Il caso degli esperti nazionali distaccati

32. Le istituzioni UE si avvalgono in maniera significativa di Esperti Nazionali Distaccati (END) da parte di amministrazioni nazionali. Al contrario dei funzionari che sono soggetti obbligatoriamente domiciliati fiscalmente in Italia per effetto dell'art. 13 PPI e che ricevono emolumenti esenti da imposizione nazionale, gli END sono disciplinati dalla decisione della Commissione C(2008) 6866 del 12 novembre 2008 (decisione C(2008) 6866°, e sono residenti fiscalmente nel luogo dove sono distaccati, in quanto persone ivi registrate anagraficamente. Gli END continuano ad essere dipendenti pubblici delle loro amministrazioni di origine, e ricevono stipendi che sono generalmente sottoposti ad imposizione esclusivamente in Italia in base alle convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Tuttavia, si pone la questione della tassazione delle indennità giornaliere e mensili versate agli END ai sensi dell'art. 2 dalla decisione C(2008) 6866 in quanto emolumenti non espressamente esentati da imposizione nazionale ai sensi dell'art. 12 PPI.
33. Dal punto di vista dell'imposizione italiana, l'AdE ha confermato, con la risposta ad interpello n. 559/2022, relativa al *“Trattamento fiscale delle indennità di soggiorno corrisposte ad un esperto nazionale in distacco (END) dall'amministrazione pubblica di appartenenza applicabilità dell'articolo 51, comma 8, del TUIR”*, che, in assenza di una specifica disposizione convenzionale o del PPI che limiti la potestà impositiva dei singoli Stati membri sugli emolumenti erogati agli END, le indennità di soggiorno erogate dalle amministrazioni di origine sono assoggettate ad imposizione ai sensi della vigente normativa italiana. Più in particolare, le indennità in questione concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente nella misura del 50 per cento ai sensi dell'articolo 51, comma 8, del TUIR. Per quanto riguarda invece le indennità percepite dalle istituzioni UE, esse potranno intendersi come escluse da imposizione in Italia in quanto versate dall'UE a titolo di rimborso forfettario delle spese di trasferta.
34. Dal punto di vista dell'imposizione del paese del distacco, in assenza di una specifica disposizione del PPI che limiti la potestà impositiva dello Stato della fonte, gli emolumenti erogati agli END da parte delle istituzioni UE a titolo di indennità di soggiorno sono assoggettate ad imposizione nel Paese del distacco ai sensi della vigente normativa locale.

III. SPECIFICHE NOVITÀ IN MATERIA DI RESIDENZA CON INCIDENZA SUL DOMICILIO FISCALE

35. Nell'ambito della riforma generale del sistema fiscale, il D.Lgs. 209/2023¹⁴ ha modificato con effetto dal 1° gennaio 2024 la definizione di cui all'art. 2, comma 2, del

¹⁴ Decreto internazionalizzazione, uno dei decreti di attuazione della legge delega n. 111/2023 di riforma del sistema tributario.

TUIR per la residenza ai fini fiscali delle persone fisiche. La precedente formulazione stabiliva che:

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del Codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti.

La nuova disposizione recita:

2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

36. I nuovi criteri di cui all'art.2 del TUIR prevedono tre novità: (i) una definizione autonoma di domicilio fiscale rispetto al criterio di residenza civilistica, (ii) l'introduzione di un criterio alternativo alla residenza civilistica per determinare la residenza fiscale in Italia come effettiva presenza, e (iii) il ridimensionamento del criterio dell'iscrizione all'anagrafe che diventa presunzione semplice di residenza, cioè salvo prova contraria.
37. Riassumendo, per le persone fisiche, dal 1° gennaio 2024 e quindi con effetto per la dichiarazione dei redditi 2025, si dovrà tener conto, ai fini della loro residenza fiscale per quanto concerne le imposte sui redditi:
- se per la maggior parte del periodo d'imposta, anche considerando le frazioni di giorno, hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato oppure che sono ivi presenti
 - per domicilio si intende il luogo in cui intrattengono, in modo principale, i rapporti personali e familiari della persona
 - salvo prova contraria, si presumono residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.
38. Per completezza, è opportuno segnalare un cambiamento legislativo in ordine **all'obbligo di iscrizione all'AIRE** per i soggetti residenti all'estero, che si applica anche nella specifica situazione dei funzionari UE, i quali rimangono forzatamente domiciliati in Italia ma solo ai fini fiscali.
39. Dal 1° gennaio 2024¹⁵, il mancato adempimento dell'obbligo di iscrizione all'AIRE che era stato sino a quel momento, privo di sanzioni dirette, è infatti, punibile con una sanzione amministrativa pecuniaria da 200 euro a 1.000 euro per ciascun anno di mancata iscrizione, fino a un massimo di 5 anni. È sorto il dubbio della possibile

¹⁵ Legge n. 213 del 30 dicembre 2023, in vigore dal 1° gennaio 2024

applicazione retroattiva della sanzione introdotta per i 4 anni precedenti alla sua entrata in vigore e quindi a partire dal 2019, stante il tenore letterale della disposizione. Tale interpretazione è da respingere in quanto confliggerebbe col principio generale di legalità per cui nessuno può essere sanzionato per inadempimenti posti in essere in epoca antecedente alla introduzione della sanzione stessa. Resta ferma la sanzione annuale per la mancata iscrizione a partire dal 2024. Questo ha particolare rilievo in particolare per i funzionari per i quali la residenza fiscale restava statutariamente in Italia, a prescindere dal domicilio e dalla iscrizione AIRE¹⁶.

IV-. SPECIFICHE QUESTIONI ATTINENTI ALLE AGEVOLAZIONI PER GLI IMMOBILI POSSEDUTI IN ITALIA: IMU RIDOTTA DEL 50% E TARI RIDOTTA DI 2/3

40. Conviene menzionare due particolari agevolazioni in materia di imposizione degli immobili in Italia che molti funzionari UE possiedono nei loro luoghi di origine.
41. Occorre premettere che con la legge di Bilancio 2020 il Governo aveva abolito tutte le agevolazioni IMU esistenti. Il comma 48 dell'art. 1 della legge di Bilancio 2021 ha disposto quanto segue:

*"A partire dall'anno 2021 per una sola unità immobiliare a uso abitativo, non locata o data in comodato d'uso, posseduta in Italia a titolo di proprietà o usufrutto da soggetti non residenti nel territorio dello Stato che siano titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia, residenti in uno Stato di assicurazione diverso dall'Italia, **l'imposta municipale propria di cui all'articolo 1, commi da 739 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, è applicata nella misura della metà e la tassa sui rifiuti avente natura di tributo o la tariffa sui rifiuti avente natura di corrispettivo, di cui, rispettivamente, al comma 639 e al comma 668 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è dovuta in misura ridotta di due terzi"***

42. Rispetto al 2020 anno in cui, da quest'anno sul fronte di IMU e TARI 2021, è previsto a favore dei **pensionati residenti all'estero**, e con riferimento ad una sola unità immobiliare ad uso abitativo posseduta in Italia a titolo di proprietà o usufrutto (un primo immobile o prima casa) che non sia locata né concessa in comodato d'uso a terzi, una riduzione del 50% dell'IMU nonché dei 2/3 della tassa sui rifiuti (TARI).
43. Beneficiari sono solo i "titolari di pensione" fiscalmente residenti all'estero, a condizione che abbiano maturato la pensione in regime di convenzione internazionale con l'Italia, e cioè la cui maturazione si basa in tutto o in parte su contributi pensionistici corrisposti in Italia.

¹⁶ Sino al 1° gennaio 2024, eventuali conseguenze negative indirette della mancata iscrizione AIRE potevano derivare soltanto a chi non fosse stato coperto dal peculiare regime di residenza di cui allo statuto del funzionario (cfr. Supra). Infatti, in vigenza della precedente nozione di residenza fiscale, la mancata iscrizione AIRE avrebbe potuto comportare la spiacevole situazione in cui entrambi gli Stati avrebbero potuto considerare il cittadino italiano come residente fiscalmente sul proprio territorio, e dunque si sarebbero potute verificare ipotesi di doppia imposizione di fatto, non facilmente eliminabili in base alle convenzioni per evitare le doppie imposizioni per persone che si erano registrate al tempo stesso come residenti in due Paesi. Per i funzionari UE, invece, il domicilio fiscale è stabilito dall'art. 13 PPI che, in deroga alle disposizioni nazionali ed alle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, radica il domicilio fiscale nello Stato di origine indipendentemente dalla residenza anagrafica.

44. Tale regime agevolativo a favore dei pensionati espatriati dall'Italia si differenzia da quello precedentemente previsto fino al 2019¹⁷ sotto due aspetti per quanto riguarda i potenziali beneficiari. Dal punto di vista soggettivo:
- È stato abrogato il previgente requisito di nazionalità. Ai fini della concessione del beneficio, la cittadinanza del pensionato residente all'estero non deve essere necessariamente quella Italiana, ma può avere anche quella di altro Stato dell'Unione o (in assenza di ulteriori limitazioni nel testo di legge) di un paese terzo.
 - Il dispositivo è solo in favore dei pensionati residenti all'estero che abbiano versato contributi in Italia nel corso della loro vita lavorativa. Si ritiene plausibile che tali contributi possano essere eventualmente anche solo nominali, ad esempio perché si è fatto il servizio militare in Italia o perché vi si è lavorato, anche solo per qualche mese senza, perciò, che sia richiesto che il beneficiario riceva un assegno pensionistico direttamente da un ente pagatore italiano.
45. È opportuno segnalare che tale regime vantaggioso **non è applicabile ai pensionati, pur residenti all'estero e proprietari di un immobile in Italia che sono ex-funzionari UE e pertanto ricevono la pensione dall'UE**. Ciò in quanto, ai sensi del tenore letterale delle disposizioni che prevedono occorre che la pensione sia versata da un ente pubblico statale (e non anche da un'istituzione UE quale la Commissione, il Consiglio, ecc) questo in quanto l'erogazione della pensione deve almeno in astratto avvenire attraverso il cumulo dei contributi versati all'Italia con quelli di uno "Stato" estero col quale l'Italia ha concluso apposita convenzione
46. Dal punto di vista oggettivo, l'agevolazione ha una portata più limitata rispetto a quella precedente, in quanto non accorda un'esenzione integrale – come quella di cui godono i residenti in Italia per l'immobile adibito ad abitazione, ma una riduzione del 50% per l'IMU e dei 2/3 per la TARI. Questa differenza non appare discriminatoria in quanto il pensionato residente all'estero non è in una situazione comparabile col residente in Italia per quanto riguarda il possesso dell'abitazione principale in Italia. Per quanto riguarda la TARI l'agevolazione (riduzione di 1/3) è rimasta inalterata (pagamento dei 2/3 dell'imposta dovuta).

V. LETTERE DI INVITO ALLA COMPLIANCE: LA SCELTA DEL RAVVEDIMENTO

47. Ogni anno l'Agenzia delle Entrate si prefigge ambiziosi obiettivi di recupero dell'evasione fiscale anche attraverso inviti ai contribuenti di fornire chiarimenti sui dati ottenuti dalla stessa Agenzia attraverso lo scambio automatico di informazioni relativi all'anno d'imposta 2017, e che secondo l'Agenzia presenterebbero discordanze rispetto ai dati indicati nel quadro RW delle dichiarazioni presentate (inviti a compliance). Un esempio di invito è unito al presente memorandum in **allegato 2**.
48. Gli inviti non sono casuali. L'Agenzia ha disposto una specifica attività di analisi finalizzata a stimolare il corretto assolvimento degli obblighi di monitoraggio fiscale in relazione alle attività detenute all'estero, di cui al DL 167/1990, nonché a favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili derivanti da eventuali redditi percepiti in relazione a tali attività estere.

¹⁷ Ai sensi dell'art. 9bis dll DL 28.3.2014 n.47.

49. Gli inviti a compliance non costituiscono quindi avvisi di accertamento che inibirebbero il ravvedimento operoso del contribuente, ma solo avvisi preliminari per consentire al contribuente di verificare la correttezza delle informazioni ottenute dall’Agenzia attraverso lo scambio di informazioni, e stimolarlo all’adempimento spontaneo, prima di ogni formale atto di accertamento, con l’evidente intento di spingerlo a sanare “spontaneamente” possibili errori e/o omissioni.
50. È consigliabile attivarsi anche qualora si ritenga di non avere conseguito nell’esercizio in questione alcun reddito imponibile da dichiarare in Italia. Questo, in quanto l’Agenzia invia una comunicazione (solo) nei confronti dei contribuenti con le anomalie dichiarative più rilevanti”, e quindi dopo aver escluso le posizioni presumibilmente non tenute all’adempimento dichiarativo o per le quali l’irregolarità ha carattere meramente formale. In altre parole, l’invio di un invito lascia intendere che l’Agenzia è in possesso di informazioni circostanziate circa l’esistenza di redditi nell’esercizio non correttamente dichiarati. A questo scopo, l’istituto del **ravvedimento operoso**, introdotto dall’art. 13, D.Lgs. 472/1997, consente la correzione spontanea dell’inadempimento omesso. Essa è consentita a tutti i contribuenti, a condizione che sia compiuta entro i limiti di tempo all’uopo dettati.
51. In tale caso, l’istituto del ravvedimento permette l’applicazione di sanzioni in misura ridotta (secondo quanto indicato sotto) ed è sicuramente conveniente. Inoltre, l’instaurazione di un’interlocuzione con l’Agenzia potrebbe permettere a questa di rinunciare all’applicazione di sanzioni o di applicare solo le sanzioni di carattere formale, invocando il principio di tutela dell’affidamento di cui all’art. 10, comma 3, dello Statuto del contribuente.¹⁸ Infatti, in alcune circostanze potrebbero sussistere condizioni di obiettiva incertezza circa il corretto adempimento degli obblighi di compilazione del quadro RW considerata l’esistenza di indicazioni apparentemente contraddittorie sull’esonero soggettivo dagli obblighi dichiarativi. Per altro, condizioni di incertezza sarebbero, per lo più invocabili in relazione ad un’omessa dichiarazione di investimenti ai fini dell’imposizione IVIE e IVA FE.

VI. QUANTO COSTA RAVVEDERSI?

52. A titolo preliminare, occorre ricordare che il ravvedimento operoso di cui all’art. 13, D.Lgs. 472/1997, permette di regolarizzare le omissioni e gli errori commessi nelle dichiarazioni presentate o omesse, attraverso il pagamento delle imposte dovute in aggiunta agli interessi ed alle sanzioni per le violazioni in materia di dichiarazione previste dall’art. 1 DLgs 471/1997, come sostituito dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, sulla revisione del sistema sanzionatorio tributario (il DLgs 158/2015), che però sono ridotte nella maniera sottoindicata.
53. Anzitutto occorre ribadire che anche le violazioni in tema di monitoraggio fiscale possono essere oggetto di ravvedimento ai sensi dell’art. 13 del DLgs 472/97. Questo riguarda anche le omissioni o inesattezze relative alla liquidazione dell’IVIE e dell’IVA FE, oltre quindi le imposte dirette eventualmente dovute sui redditi prodotti dalle attività estere.
54. Con la L. 23.12.2014, n. 190 sono state apportate rilevanti modifiche, statuendo che non rappresenti più causa ostativa al ravvedimento l’inizio dell’attività amministrativa

¹⁸ Legge 27 luglio 2000, n. 212.

di accertamento portata a formale conoscenza del contribuente. Continua, invece, ad impedire l'accesso all'istituto la notifica degli avvisi di irregolarità emessi sulla base dei controlli disciplinati dagli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972 (Circ. n. 2/E/2016). Le somme dovute a titolo di ravvedimento operoso devono essere versate utilizzando il modello F24, presso qualsiasi Concessionario del servizio riscossione, banca o agenzia postale.

55. L'art. 1, co. 637, L. 23.12.2014, n. 190 ha apportato, con riferimento alle violazioni commesse dall'1.1.2015, una profonda revisione della misura delle sanzioni e del periodo temporale entro cui è possibile procedere al ravvedimento. Ulteriori modifiche sono state apportate inoltre in conseguenza delle disposizioni contenute nell'art. 16, D.Lgs. 24.9.2015, n. 158. Ferma restando la facoltà di sanare la violazione nei 14 giorni successivi alla stessa, applicando la sanzione ridotta dello 0,1% per ogni giorno di ritardo (cd. «ravvedimento sprint»), la sanzione è ridotta:

- › a 1/10 del minimo, se la regolarizzazione del mancato pagamento avviene nel termine di 30 giorni dalla data della sua scadenza;
- › a 1/9 del minimo, se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore o entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, nel caso in cui la violazione o l'errore si riferiscano a una dichiarazione presentata;
- › a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero entro 1 anno dall'omissione o dall'errore;
- › a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero entro 2 anni dall'omissione o dall'errore;
- › a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore;
- › a 1/5 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione con processo verbale di constatazione;
- › a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni ovvero ad 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica Iva, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.

56. Con riferimento alla possibilità di vedere ridotta a 1/9 del minimo della sanzione nell'ipotesi in cui la regolarizzazione avvenga entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, o entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore, con la Circ. n. 23/E/2015 l'Agenzia delle Entrate ha precisato quanto segue:

- › omessi versamenti: la riduzione a 1/9 spetta nel caso in cui la regolarizzazione del versamento avvenga entro 90 giorni dalla data di scadenza del pagamento;
- › violazioni commesse mediante dichiarazione: la riduzione a 1/9 avviene nel caso in cui il ravvedimento venga posto in essere entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione.

57. Tale interpretazione consente di tener conto dell'effettiva volontà del Legislatore il cui intento era quello di fornire una scadenza intermedia fra il ravvedimento breve nei 30 giorni e quello, più lungo, da effettuare entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (1 anno in caso di assenza di dichiarazione).

58. In ordine al ravvedimento nei 90 giorni è inoltre intervenuta la C.M. 42/E/2016, che ha precisato innanzitutto, come, in conseguenza delle disposizioni contenute nell'art 1, co. 637, lett. b), n. 1.1, L. 190/2014 e nell'art. 16, co. 1, lett. f), n. 1, D.Lgs. 158/2015, il novellato art. 13, co. 1, lett. a- bis), D.Lgs. 472/1997 prevede, in estrema sintesi, che:

- › sia consentita la regolarizzazione delle violazioni che risultano dalla dichiarazione, entro 90 giorni dal termine per la presentazione della stessa;
- › sia consentita la regolarizzazione di errori ed omissioni entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore;
- › per le dichiarazioni tardive è possibile beneficiare della riduzione ad 1/10 della sanzione pari ad € 250.

59. La Circ. n.42/E/2016 contiene inoltre alcune indicazioni che riguardano le sanzioni applicabili alle differenti tipologie di dichiarazioni integrative, che si riportano nella seguente tabella.

Ravvedimento operoso - Sanzioni e somme dovute		
Tipo di violazione	Termini per la regolarizzazione	Sanzioni ridotte
Omesso versamento del tributo (anche a titolo di acconto)	Entro 15 giorni dall'omissione o dall'errore	0,1% per ogni giorno di ritardo
	Dal 15° giorno ed entro 30 giorni dall'omissione	1/10 del minimo
	Entro il 90° giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, o, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore	1/9 del minimo

	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 1 anno dall'omissione o dall'errore	1/8 del minimo
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 2 anni dall'omissione o dall'errore (solo tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate)	1/7 del minimo
	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore (solo tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate)	1/6 del minimo
Omessa presentazione della dichiarazione	Entro 90 giorni dal termine di presentazione	1/10 del minimo
Errori meramente formali: se sussistono le seguenti condizioni: › non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo; › non arrecano pregiudizio all'attività di controllo	La violazione non è sanzionabile	

60. Occorre infine accennare che con il decreto-legge 30 dicembre 2023, n. 215 (di seguito “decreto Milleproroghe”), convertito, con modificazioni, dalla legge 23 febbraio 2024, n. 18, sono state emanate «*disposizioni urgenti in materia di termini normativi*», le quali contengono, tra le altre, disposizioni che prevedono l’applicabilità dell’istituto del ravvedimento speciale alle violazioni concernenti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2022 (articolo 3, comma 12-*undecies*, come modificato dall’articolo 7, comma 6, del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 391, recante «*Misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli articoli 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all’amministrazione finanziaria*»).

61. In particolare, l'articolo 3, comma 12-*undecies*, del decreto Milleproroghe estende l'applicabilità dell'istituto del ravvedimento speciale – introdotto dall'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. legge di bilancio 2023) e riguardante le violazioni concernenti le dichiarazioni validamente presentate in relazione al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti – alle violazioni concernenti le dichiarazioni validamente presentate con specifico riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022.
62. L'istituto in parola, previsto dall'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge di bilancio 2023, è una forma di ravvedimento operoso, c.d. "speciale", che, in parziale deroga alla suddetta disciplina ordinaria, consente ai contribuenti di regolarizzare le violazioni – diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 (riguardanti la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni) e da 166 a 173 (attinenti alla regolarizzazione delle irregolarità formali) del citato articolo 1 della legge di bilancio 2023 **mediante il pagamento di una sanzione pari a un diciottesimo del minimo edittale previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti, in un'unica soluzione, ovvero in forma rateale.**
63. Per effetto dell'articolo 3, comma 12-*undecies*, del decreto Milleproroghe, l'estensione del ravvedimento speciale alle violazioni riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 è ammessa, al ricorrere delle condizioni normativamente previste, purché la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata.
64. L'adesione al ravvedimento speciale si perfeziona con il versamento, entro il 31 maggio 2024, dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata, oltreché con la rimozione, entro il medesimo termine, delle irregolarità od omissioni che si intendono sanare. Il contribuente non può avvalersi del ravvedimento speciale per regolarizzare quelle violazioni che, alla data di versamento dell'intero importo o della prima rata, siano già state contestate con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. La consegna di un processo verbale di constatazione (p.v.c.) di cui all'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, non è, invece, ostativa alla procedura agevolativa in trattazione.
65. Qualora si opti per il pagamento rateale, sulle tre rate successive alla prima – da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024 – sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo.

Roberta Grappiolo

Pierpaolo Rossi

Giovanni Mameli

Allegati: 2

Allegato 1

RICHIAMO AL REGIME IVIE

66. Le persone fisiche residenti in Italia che possiedono immobili all'estero, a qualsiasi uso destinati, hanno l'obbligo di versare l'IVIE, istituita e disciplinata dall'articolo 19, comma 15 del DL 201/2011 come modificata dalla legge di bilancio 2020 (commi 710 e 711 della L 160/2019). In particolare, l'imposta è dovuta dai:
- proprietari di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali per natura o per destinazione destinati ad attività d'impresa o di lavoro autonomo;
 - titolari dei diritti reali di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi;
 - concessionari, nel caso di concessione di aree demaniali;
 - locatari, per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.
67. L'imposta non si applica al possesso degli immobili adibiti ad abitazione principale (e per le relative pertinenze), e alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, che in Italia non risultano classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.
68. Le istruzioni dettagliate sul valore degli immobili da prendere come riferimento sono contenute nella citata Circolare n. 28/E del 2 luglio 2012 dell'Agenzia. In sintesi, questo valore cambia, a seconda dello Stato in cui è situato l'immobile:
- per gli Stati membri dell'UE o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo (SEE) che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (Norvegia e Islanda), il valore da utilizzare è prioritariamente quello catastale, così come è determinato e rivalutato nello Stato in cui l'immobile è situato, per l'assolvimento di imposte di natura reddituale o patrimoniale, oppure di altre imposte determinate sulla base del valore degli immobili, anche se gli immobili sono pervenuti per successione o donazione. In mancanza del valore catastale, si fa riferimento al costo che risulta dall'atto di acquisto e, in assenza, al valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile;
 - per gli altri Stati, il valore dell'immobile è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, dal valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.
69. L'aliquota, ora aumentata, dell'1,06% del valore degli immobili, ed è calcolata in proporzione alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali il possesso c'è stato (viene conteggiato per intero il mese nel quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni). Il versamento non è dovuto se l'importo complessivo (calcolato a

prescindere da quote e periodo di possesso e senza tenere conto delle detrazioni previste per lo scomputo dei crediti di imposta) non supera i 200 euro. In questo caso, il contribuente non deve neanche indicare i dati relativi all'immobile nel quadro RM della dichiarazione dei redditi, fermo restando l'obbligo di compilazione del modulo RW2.

70. Per specularità con l'esonero IMU dell'abitazione principale, l'IVIE non è dovuta per l'immobile all'estero se adibito ad abitazione principale del detentore. L'IVIE è dovuta ma ad aliquota è ridotta allo 0,4% per gli immobili adibiti ad abitazione principale che in Italia risultano classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per i quali è possibile, inoltre, detrarre dall'imposta (fino a concorrenza del suo ammontare) un ammontare pari a 200 euro, rapportati al periodo dell'anno durante il quale l'immobile è destinato ad abitazione principale. Nel caso di immobile adibito ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascun soggetto in proporzione alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica
71. Dall'IVIE dovuta nell'esercizio è possibile detrarre l'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l'immobile. Inoltre, per gli immobili situati in Stati membri dell'UE o aderenti allo SEE che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, è possibile sottrarre anche l'eventuale eccedenza di imposta reddituale estera sugli stessi immobili, non utilizzata come credito IRPEF ai sensi dell'art. 165 del TUIR.

IV. RICHIAMO AL REGIME IVAFE

72. Le persone fisiche residenti in Italia che detengono all'estero prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio, devono versare l'IVAFAE.
73. La base imponibile dell'IVAFAE è costituita dal valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato (articolo 19, comma 18, del decreto-legge n. 201 del 2011).
74. L'IVAFAE è dovuta proporzionalmente alla quota e al periodo di detenzione, nella misura del 2 (4 per gli Stati e territori a regime fiscale privilegiato) per mille del valore dei prodotti finanziari (comma 20). Per i conti correnti e i libretti di risparmio l'imposta è stabilita in misura fissa (pari a 34,20 euro per le persone fisiche e a 100 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche).
75. Per evitare la doppia imposizione, dall'IVAFAE si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, l'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui sono detenuti i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio a titolo di credito d'imposta.

Allegato 2

Esempio di lettera di invito alla compliance