

Il quadro RW: sanzioni, dichiarazione integrativa e ravvedimento operoso

di Fabrizio Dominici

SOMMARIO

	Pag.
Le sezioni del quadro RW	3351
La prassi dell'amministrazione finanziaria	3352
Esoneri agli obblighi di monitoraggio	3353
Le sanzioni per la violazione del quadro RW	3354
Ravvedimento e dichiarazione integrativa	3555
Conclusioni	3356
Sanzioni in caso di regolarizzazione del mancato invio del modulo RW	3356

Sono obbligati alla compilazione del quadro RW del Mod. UNICO le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR, residenti in Italia, che effettuano trasferimenti da o verso l'estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli, senza il

tramite di intermediari residenti, ovvero i soggetti residenti, che al termine del periodo d'imposta detengono investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria (1). Sono in generale esclusi da quest'obbligo le società in nome collettivo e in accomandata semplice, le società di capitali e gli enti com-

Nota (1) — “Per effetto di consolidati orientamenti giurisprudenziali, sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione (v. sentenze della Cassazione, Sezione tributaria, dell'11 giugno 2003, n. 9320 — **riportata in massima a pag. 3361** e del 21 luglio 2010, nn. 17051 e 17052)”. Così, la circolare n. 45/E del 2010 (§ 1 - in *“Finanza & Fisco” n. 31/2010, pag. 2700*).

mercials residenti, oltre che i soggetti non residenti, anche se titolari di redditi imponibili in Italia (*cf.* circolare n. 45/E del 2010 — § 1.1 - in “Finanza & Fisco” n. 31/2010, pag. 2704). L’obbligo di segnalazione è correlato al concetto di residenza, che per le persone fisiche è ritraibile dall’art. 2, comma 2, del TUIR in base al quale, si considerano residenti in Italia, le persone che per la maggior parte del periodo

d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile. Sono altresì soggetti a tale obbligo, i cittadini italiani, cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori avente un regime fiscale privilegiato, che sono considerati soggetti fiscalmente residenti in Italia (2).

Le sezioni del quadro RW

Il quadro RW accoglie tre distinte sezioni dichiarative

• **Nella Sezione I**, devono essere indicati i pagamenti non canalizzati che non avvengono tramite il sistema bancario:

trasferimenti che non avvengono tramite il sistema bancario: da e verso l’estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli, per cause diverse dall’investimento all’estero o dall’attività estera di natura finanziaria, effettuati attraverso soggetti non residenti, senza il tramite di intermediari residenti, il cui l’ammontare complessivo è superiore all’importo di 10.000,00 euro (3).

(Si precisa che devono essere indicati in questa sezione solo i trasferimenti da e verso l’estero e non anche quelli che avvengono estero su estero).

• **Nella sezione II**, deve essere dichiarata la consistenza degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia. L’obbligo sussiste qualunque sia l’origine delle attività e degli investimenti, (**inclusa la donazione e la successione**) anche se nel corso dell’anno non sono intervenute movimentazioni.

la consistenza al termine del periodo d’imposta degli investimenti all’estero (immobili, oggetti preziosi, opere d’arte, *yachts* ...) **e delle attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia**, il cui l’ammontare complessivo è superiore all’importo di 10.000,00 euro;

• **Nella sezione III** del quadro RW devono essere indicati

i trasferimenti da, verso e sull’estero di denaro, certificati in serie o di massa o titoli **che hanno interessato i suddetti investimenti e attività, effettuati attraverso intermediari residenti, attraverso non residenti, ovvero in forma diretta**, il cui l’ammontare complessivo è superiore all’importo di 10.000 euro;

Nota (2) — *Cfr.* circolari n. 99/E del 2001 (§ 1 - in “Finanza & Fisco” n. 44/2001, pag. 5404) e 45/E del 2010 (§ 1 - in “Finanza & Fisco” n. 31/2010, pag. 2704).

Nota (3) — Il D.M. 15 giugno 2007 ha ridotto, a decorrere dal 25 giugno 2007, il limite prima stabilito in euro 12.500.

L'obbligo sussiste anche se il trasferimento è effettuato tramite intermediari residenti e in forma diretta, mediante trasporto al seguito dichiarato in Dogana o alla Banca d'Italia. Rilevano, infine, anche i trasferimenti estero su estero, esclusi dalla sezione I del quadro RW.

La prassi dell'amministrazione finanziaria

Come detto l'amministrazione finanziaria ha chiarito che devono essere oggetto di dichiarazione, se detenute all'estero, le somme di denaro (4), le altre attività finanziarie, (azioni, strumenti finanziari assimilati quotati e non quotati, quote di società, ancorché non rappresentate da titoli, titoli obbligazio-

nari, certificati di massa, quote di partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio, polizze assicurative (5) produttive di redditi di natura finanziaria, indipendentemente dalla residenza del soggetto emittente), oltre che gli investimenti effettuati all'estero in immobili, oggetti preziosi, opere d'arte, imbarcazioni da diporto (6). I fabbricati, gli oggetti preziosi, le opere d'arte e gli *yachts* devono comunque essere segnalati nel modulo RW, prescindendo dalla produzione di reddito (7), onde per cui l'obbligo di compilazione del modulo RW, a far data dal periodo d'imposta 2009 (8), non riguarderà solo le attività estere di natura finanziaria, ma anche tutti i beni materiali detenuti all'estero, a cui vanno aggiunti quelli immateriali, quali marchi e brevetti (9). Segna-

Nota (4) — La Circolare, n. 85/E del 01/10/2001 (§ 2 - in *"Finanza & Fisco" n. 35/2001, pag. 4448*), ha affermato che sono oggetto di dichiarazione anche il denaro e i titoli detenuti presso filiali estere di banche italiane e comunque sempre le attività finanziarie che siano intestate a società fiduciarie non residenti. Si considerano quindi detenute in Italia e quindi escluse dall'obbligo dichiarativo, le attività che siano intestate a società fiduciarie italiane, anche se depositate all'estero, (mentre per i preziosi e le opere d'arte solo se gli stessi sono impiegati in attività destinate a produrre redditi imponibili in Italia). Invero questi ultimi beni, preziosi, opere d'arte e gli *yacht*, debbono comunque essere segnalati nel modulo RW, prescindendo dalla produzione di reddito, come si evince dalle nuove istruzioni alla dichiarazione dei redditi per il 2010 e come risultante dalla Circolare 43/E del 10/10/2009 (§ 2 - in *"Finanza & Fisco" n. 36/2009, pag. 3091*).

Nota (5) — L'amministrazione finanziaria, con la Circolare 12/E del 12/03/2010 al punto 7.2 (in *"Finanza & Fisco" n. 8/2010, pag. 725*), ha ribadito che "l'articolo 4, comma 4, del decreto legge n. 167 del 28 giugno 1990, accorda l'esenzione dagli obblighi di evidenza nel modulo RW, ai contratti conclusi per il tramite di intermediari finanziari residenti all'ulteriore condizione che anche tutte le vicende contrattuali successive alla stipula del contratto che determinino flussi di pagamento a favore del contraente avvengano attraverso l'intervento di intermediari residenti (es. estinzione del contratto, pagamento dei proventi)", poiché "i presupposti che determinano l'applicazione della predetta imposta sostitutiva sui proventi, possono prescindere, ... dall'esistenza di un incarico a regolare i flussi di pagamento relativi al contratto affidato ad un intermediario residente - che, invece, è il presupposto per l'esonero previsto dall'articolo 4, comma 4, del decreto legge n. 167 del 1990 - in quanto l'imposta sostitutiva può essere applicata direttamente dall'impresa assicurativa estera anche nel caso in cui il contraente non abbia affidato alcun incarico di amministrare i flussi connessi al contratto ad un intermediario residente". Riguardo le polizze di assicurazione a contenuto finanziario nonché le polizze vita la risoluzione 18 febbraio 2011, n. 15/E (in banca dati **"Raccolte Finanza & Fisco" o in www.pianetafiscale.it - Area riservata agli abbonati**) ha chiarito che l'esonero compete a prescindere dal soggetto che ha conferito all'intermediario finanziario l'incarico di regolare i flussi relativi all'investimento (emittente dell'attività finanziaria o contribuente) ma dipende esclusivamente dall'esistenza di siffatto incarico a prescindere dalla circostanza che il reddito compreso nei flussi sia assoggettato a ritenuta o ad imposta sostitutiva. **Ciò che rileva ai fini dell'esonero, infatti, è soltanto l'esistenza di un intermediario finanziario che regola i flussi connessi all'investimento e al disinvestimento il quale, in forza del suo status, è tenuto ad operare il prelievo fiscale sul reddito (se previsto dall'ordinamento) ovvero ad eseguire le comunicazioni previste dalla normativa sul monitoraggio fiscale o dalle disposizioni che regolano la segnalazione dei dati fiscalmente rilevanti all'Amministrazione finanziaria** (modello 770). Seguendo questa impostazione l'Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 15/E del 2011, da un lato ha accordato l'esonero dagli obblighi di indicazione della polizza nel quadro RW nei casi in cui i flussi relativi alla polizza siano regolati attraverso intermediari finanziari residenti, dall'altro ha anticipato che l'intera casistica delle operazioni riguardanti le polizze di assicurazione (ad esempio, i cambiamenti di intestazione, la revoca dei contratti di amministrazione) sarà oggetto di apposite evidenze nell'ambito delle segnalazioni dovute con il modello 770 relativo all'anno 2011.

Nota (6) — Risoluzione 3 luglio 2009, n. 172/E (in banca dati **"Raccolte Finanza & Fisco" o in www.pianetafiscale.it - Area riservata agli abbonati**).

Nota (7) — Cfr. Circolare 43/E del 10/10/2009 (§ 2 - in *"Finanza & Fisco" n. 36/2009, pag. 3091*).

Nota (8) — In ogni caso, l'interessato non doveva compilare il modulo RW di Unico 2010, qualora avesse presentato la dichiarazione riservata entro il 15 dicembre 2009 e Unico 2011 in caso di dichiarazione riservata presentata fra il 30 dicembre 2009 e il 30 aprile 2010 (cfr. articolo 14, comma 5 del decreto legge 350/2001 e circ. Agenzia delle Entrate n. 3/E del 2010, paragrafo 4 — in *"Finanza & Fisco" n. 2/2010, pag. 237*).

Nota (9) — Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 49/E/2009 (§ 5.1 - in *"Finanza & Fisco" n. 41/2009, pag. 3636*).

liamo che tale obbligo, non è coerente con quanto affermato in passato dalla stessa amministrazione finanziaria, che per le attività non finanziarie, aveva previsto espressamente l'obbligo di segnalazione nel modulo RW, solo in relazione alle concrete modalità di utilizzo del bene ubicato all'estero ed in relazione alla sua suscettibilità alla produzione di reddito (10).

Esoneri agli obblighi di monitoraggio

Un'importante eccezione agli obblighi di monitoraggio (rilevazione e segnalazione) degli intermediari, è rappresentata dall'art. 10, comma 4 del D.Lgs. 461/1997, in virtù del quale «*gli obblighi di rilevazione, previsti dall'articolo 1 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, non si applicano per i trasferimenti da e verso l'estero relativi ad operazioni effettuate nell'ambito dei contratti e dei rapporti di cui agli articoli 6 (regime del risparmio amministrato) e 7 (regime del risparmio gestito) del presente decreto, relativamente ai quali il contribuente abbia esercitato (le suddette opzioni), nonché per i trasferimenti dall'estero relativi ad operazioni suscettibili di produrre redditi di capitale, sempreché detti redditi siano stati assoggettati dall'intermediario residente a ritenuta (a titolo di acconto o di imposta) o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi*» (11).

Gli obblighi di dichiarazione non sussistono,

quindi per le attività finanziarie affidate in gestione o in amministrazione alle banche, alle SIM, alle società fiduciarie, alla società Poste italiane e agli altri intermediari professionali, per i contratti conclusi attraverso il loro intervento, anche in qualità di controparti, nonché per i depositi e i conti correnti, a condizione che i redditi derivanti da tali attività estere di natura finanziaria siano riscossi attraverso l'intervento degli intermediari stessi. Rammentiamo inoltre che oltre alle polizze assicurative alle condizioni indicate nella nota n. 5, sono state escluse dall'obbligo di segnalazione le attività oggetto di rimpatrio sia fisico che giuridico, per le quali sia stata presentata la dichiarazione riservata e le attività oggetto di regolarizzazione (12). L'amministrazione finanziaria con la Circolare 12/E del 12/03/2010 (al punto 7.1 — in **“Finanza & Fisco” n. 8/2010, pag. 725**), ha infatti ribadito che l'esonero dalla compilazione del modulo RW riguarda tutti i beni (di natura finanziaria e di natura patrimoniale), oggetto di operazioni di rimpatrio, fisico e giuridico (13). Per i conti correnti bancari e postali detenuti all'estero, l'amministrazione finanziaria, ha affermato che le condizioni per usufruire dell'esonero dichiarativo, sussistono ove il contribuente abbia dato disposizione alla banca estera, presso cui è tenuto il conto, di bonificare automaticamente gli interessi maturati sul conto estero, (immediatamente, o comunque entro il mese della maturazione), su un conto corrente italiano, con evidenza nella causale, dell'am-

Nota (10) — La circolare n. 9/E del 2002 (§ 1.11 - in **“Finanza & Fisco” n. 5/2002, pag. 589**), aveva espressamente esonerato dall'obbligo di segnalazione i beni non produttivi di redditi imponibili in Italia. Tali indicazioni avevano quindi indotto i contribuenti a non indicare nel modulo RW, gli immobili non locati e tenuti a disposizione del contribuente in quei paesi in cui non vi è l'assoggettamento a tassazione che conseguentemente non risultavano imponibili in Italia ai sensi dell'art. 84 (ora art. 70), comma 2, del TUIR, (fatta eccezione per il realizzo di plusvalenze imponibili ai sensi dell'art. 81 (ora art. 67), comma 1, lett. a) e b), dello stesso testo unico).

Nota (11) — Come precisato dalla Circolare Agenzia delle entrate n. 13 del 24 febbraio 2003 (in **“Finanza & Fisco” n. 11/2003, pag. 1352**), restano conseguentemente esclusi dal “monitoraggio fiscale” i trasferimenti provenienti dall'estero qualora i relativi flussi siano derivanti da operazioni suscettibili di produrre redditi di capitale assoggettati dall'intermediario residente a ritenuta alla fonte, sia a titolo d'acconto che a titolo d'imposta, o ad imposta sostitutiva. L'ABI nella Circolare serie Tributaria n. 24 del 28 novembre 2003 ha espresso l'avviso che proprio in considerazione delle finalità della disposizione, detto esonero deve ritenersi applicabile indipendentemente dal fatto che i redditi di capitale soggetti a prelievo da parte dell'intermediario siano o meno riferibili ad operazioni effettuate nell'ambito dei contratti e dei rapporti di risparmio amministrato o gestito di cui agli articoli 6 e 7 del D.Lgs. 461/97.

Nota (12) — Cfr. Circ. 43/E del 10/10/2009 (§ 2 - in **“Finanza & Fisco” n. 36/2009, pag. 3090**).

Nota (13) — “L'intermediario che assume l'incarico di ricevere in deposito o in amministrazione i beni rimpatriati, indipendentemente dal luogo di effettiva collocazione delle attività, applica le ordinarie ritenute alla fonte o imposte sostitutive ed effettua le comunicazioni all'Amministrazione finanziaria dei redditi soggetti a ritenuta a titolo d'acconto ovvero delle operazioni suscettibili di produrre redditi imponibili non assoggettati al prelievo.”.

montare lordo e dell'eventuale ritenuta applicata all'estero ed in modo che la banca italiana possa operare la ritenuta sull'ammontare lordo degli interessi (14). Occorre infine segnalare che non sono oggetto di dichiarazione i flussi che hanno una causale diversa da quella d'investimento, come ad esempio gli incassi o pagamenti per prestazioni professionali, l'acquisto di beni di consumo (merci, automobili, ...), il pagamento di interventi chirurgici e i viaggi e soggiorni turistici all'estero. In questi casi, resta fermo infatti, l'obbligo per l'intermediario che esegue l'operazione, di rilevazione degli importi superiori a 10.000 euro, così come disposto dall'art. 1 del D.L. n. 167/1990. In ogni caso è bene ricordare che **non risultano esonerati dall'obbligo dichiarativo del quadro RW, i soggetti esonerati dall'obbligo della dichiarazione dei redditi o che la presentano mediante la predisposizione del Mod. 730 per i quali il modulo RW, deve essere presentato con le modalità e i termini previsti per la "ordinaria" dichiarazione dei redditi.**

Le sanzioni per la violazione del quadro RW

Il procedimento di irrogazione delle sanzioni sul

modulo RW è quello stabilito dagli artt. 16 e 20 del D.Lgs. n. 472/1997 ed il termine di contestazione è quello previsto ordinariamente per l'accertamento. La normativa sul cosiddetto monitoraggio fiscale è infatti finalizzata a mantenere concrete modalità di controllo sui redditi di fonte estera. L'omessa compilazione della sezione I del quadro RW è soggetta ad una sanzione che va **dal 5% al 25%** dell'ammontare **degli importi non dichiarati**, (non della eventuale maggiore imposta dovuta in relazione a questi ultimi), mentre nel caso di mancata compilazione delle Sezioni II e III, le sanzioni applicabili vanno **dal 10% al 50%, degli importi non dichiarati**. In aggiunta alle citate sanzioni e nelle ipotesi previste dai commi 2 e 4 dell'art. 5 del D.L. n. 167/1990, il legislatore ha previsto una ulteriore sanzione che consiste nella **«confisca dei beni di corrispondente valore»**. Tale confisca, ha carattere ablatorio e non pecuniario e quindi assume la veste di sanzione accessoria applicabile a beni italiani di ammontare corrispondente alla sanzione irrogata e non all'ammontare dei trasferimenti effettuati all'estero (15). Stante la natura tributaria delle menzionate sanzioni (16), risulta ad esse applicabili l'**istituto del ravvedimento operoso** (17), **le norme in materia di cumulo giuridico e l'istituto dell'acquiescenza**.

In caso di acquiescenza, le sanzioni irrogate sono ridotte ad un terzo, rispetto a quelle comminate con la conseguenza che in tal caso non si potranno applicare le sanzioni accessorie, cioè in caso di acquiescenza, **non sarà applicabile la sanzione della confisca dei beni**.

Nel caso in cui l'amministrazione finanziaria accerti l'esistenza di attività detenute all'estero in paesi cosiddetti "*black list*" (18), (ovviamente in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale), la stessa

Nota (14) — Circolare n. 54/E del 19 giugno 2002 (§ 14 - in "*Finanza & Fisco*" n. 24/2002, pag. 2362).

Nota (15) — La misura della sanzione in questione ha sollevato alcune perplessità a livello dottrinario poiché da un lato, vi è chi ritiene che il valore dei beni da confiscare debba corrispondere con la sanzione irrogata, mentre dall'altro vi è chi ritiene che debba corrispondere al valore di quanto non dichiarato.

Nota (16) — L'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. 9/E del 30 gennaio 2002 (§ 1.14 - in "*Finanza & Fisco*" n. 5/2002, pag. 590) ha precisato che "le violazioni riguardanti il quadro RW hanno natura tributaria" subordinata alle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 472/1997.

Nota (17) — Cfr. Circolare 49/E del 23/11/2009 (§ 10 - in "*Finanza & Fisco*" n. 41/2009, pag. 3640). Nel caso in cui nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2008 non sia stato compilato il modulo RW, la violazione può essere sanata entro il termine del ravvedimento operoso, con il versamento, **in misura ridotta**, della sanzione specifica del 10 per cento degli importi non indicati.

Nota (18) — Gli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ed oggetto di particolari attenzioni, sono quelli individuati nel D.M. 4 maggio

potrà presumere, che tali attività siano state costituite all'estero con redditi sottratti a tassazione in Italia. Tale presunzione ammette la prova contraria. Qualora il contribuente non sia in grado di fornire la prova contraria, le sanzioni ordinariamente applicabili per omessa e infedele dichiarazione vanno **dal 200% al 400%, per la dichiarazione infedele e dal 240% al 480%, nel caso di omessa dichiarazione**. In tale ultima ipotesi, l'art. 1 del D.L. 30/12/2009, n. 194, conv., con mod., dalla L. 26/02/2010, n. 25 (in *"Finanza & Fisco" n. 7/2010, pag. 620*), ha anche previsto il raddoppio dei termini previsti per l'accertamento (19). L'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di chiarire con la Circolare n. 3 del 29 gennaio 2010 (in *"Finanza & Fisco" n. 2/2010, pag. 233*), che la presunzione di redditività delle somme rinvenute in paesi a fiscalità privilegiata, nonché le disposizioni relative ai termini di raddoppio dei termini di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, non operano per le attività che sono state oggetto di emersione.

Ravvedimento e dichiarazione integrativa

Qualora il contribuente si trovi nelle condizioni di aver presentato la dichiarazione dei redditi omettendo la compilazione del solo modulo RW, potrà ovviare alla violazione *de quo*, mediante l'invio del frontespizio contenente i dati anagrafici del

contribuente e le altre informazioni richieste nel quadro RW. Nel caso in cui l'omissione riguardi invece la dichiarazione di ulteriori redditi, la dichiarazione integrativa dovrà contenere tutti i quadri dichiarati e non soltanto quelli che sono stati aggiunti o modificati rispetto alla dichiarazione originaria. Da quanto detto, come anche confermato dalla prassi dell'amministrazione finanziaria (20), si evince che se il contribuente ha tempestivamente presentato UNICO 2011 (redditi 2010), entro la data del 30 settembre 2011 e la dichiarazione integrativa viene presentata **entro i novanta giorni successivi** e cioè entro il 29 dicembre 2011, lo stesso avrà la possibilità di sanare le violazioni commesse versando le sanzioni, in misura ridotta, previste agli artt. 1, comma 1, secondo periodo, e 13 del D.Lgs. n. 471/1997, art. 5 del D.L. n. 167/1990 per la dichiarazione tardiva.

Qualora invece la dichiarazione integrativa fosse presentata oltre il termine di novanta giorni, ma entro in termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, (se la dichiarazione integrativa è riferita al periodo d'imposta 2010, entro il 30 settembre 2012), andrà applicata la sanzione di cui all'art. 5 del D.L. n. 167/1990, pari al 1,25% dell'importo non dichiarato e fatto riferimento alle sanzioni contenute negli artt. 1 e 8 del D.Lgs. n. 471/1997 (21) e cioè:

- nel caso in cui non risultano maggiori imposte, la sanzione in misura fissa di cui all'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 (258,00 euro) ridotta ad un ottavo (32,00 euro);
- se risultano maggiori imposte dovute, la sanzione in misura proporzionale di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997, aumentata di un terzo, ai sensi del successivo comma 3 del medesimo art. 1 e poi ridotta ad un ottavo (16,625%).

1999 (in *"Finanza & Fisco" n. 30/2010, pag. 2615*), emanato per contrastare il fittizio trasferimento di residenza all'estero delle persone fisiche e nel D.M. 21 novembre 2001 (in *"Finanza & Fisco" n. 30/2010, pag. 2615*), senza tener conto delle limitazioni ivi previste.

Nota (19) — Il raddoppio di termini di constatazione dell'infrazione, a nostro parere, dovrebbe applicarsi a partire dalle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2010 in ossequio all'art. 3, comma 3, dello Statuto dei diritti del Contribuente. Invece la circolare di Assofiduciaria del 03.02.2010, ha attribuito alla novella normativa, una rilevanza procedurale, con la conseguenza che le nuove sanzioni andrebbero applicate a tutti i periodi di imposta ancora pendenti.

Nota (20) — Circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002 (in *"Finanza & Fisco" n. 4/2002, pag. 434*); Ris. n. 325/E del 14 ottobre 2002 (in *"Finanza & Fisco" n. 37/2002, pag. 3539*); Ris. n. 82/E del 30 marzo 2009 (in *"Finanza & Fisco" n. 14/2009, pag. 1282*).

Nota (21) — A seconda della debenza o meno delle maggiori imposte e ritenendo quindi parzialmente superati i chiarimenti resi con la

Ricordiamo poi che la sanzione di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/997 è raddoppiata, qualora l'omissione riguardi investimenti ed attività di natura finanziaria detenute negli Stati "black list", rendendo dovuta una sanzione pari al 200% della maggiore imposta, ridotta ad un ottavo (25%).

Conclusioni

Chi si occupa delle problematiche connesse con la legge sul monitoraggio avrà constatato che solo a seguito delle diverse circolari riguardanti lo scudo fiscale e da ultimo con la circolare n. 45 del 2010 (in "Finanza & Fisco" n. 31/2010, pag. 2700), si è avuta una adeguata base interpretativa, con la conseguenza che non sarà difficile riscontrare per il passato errori ed omissioni non sempre sanabili con lo strumento del ravvedimento operoso. Chi scrive ritiene che a fronte della poca chiarezza del passato da parte dell'amministrazione finanziaria, in forza dell'articolo 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997 nessuna sanzione potrà essere irrogata ai contribuenti in buona fede che in passato non hanno compilato il quadro RW o lo hanno compilato in maniera errata a causa proprio dei mancati chiarimenti. È infatti evidente che il quadro RW non interessa lontanamente l'evasore incallito che mai provvederà a dichiarare spontaneamente quanto evaso e trasportato all'estero, ma quei soggetti che pur sempre in buona fede hanno errato la compilazione del modello RW e che oggi vengono assoggettati alle gravose conseguenze sanzionatorie previste dal citato articolo 5 del D.L. n. 167 del 1990. In attesa quindi di un auspicato intervento del legislatore, diretto a riequilibrare i diversi trattamenti e sanzioni da applicare alle diverse fattispecie, l'unico elemento a cui appigliarsi pare essere solo la sentenza della Corte di Cassazione n. 26298 del 29 dicembre 2010, in materia di mancata separata indicazione dei costi riguardanti operatori localizzati in paesi a fiscalità privilegiata. Secondo detto arresto, l'omessa indicazione dei costi black list in dichiarazione può tradursi nell'irrogazione della nuova sanzione prevista dall'art. 8, comma

3-bis, del D. Lgs 471/97, (pari al 10% degli importi non indicati, con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000 euro), solo se "... l'impresa avente sede in Italia non provi le circostanze che le danno diritto alla deduzione, in deroga al principio generale d'indeducibilità del costo di merci importate da paesi inclusi nella black list" e quindi con un ovvio rinvio al principio generale di buona fede, che a nostro parere, non può non essere esteso anche alle violazioni sul monitoraggio fiscale.

Sanzioni in caso di regolarizzazione del mancato invio del modulo RW

Si pubblica, di seguito, un adattamento delle tabelle allegate alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E del 12 marzo 2010 (riportate nelle pagine seguenti), che tiene conto, degli aumenti previsti per le violazioni commesse a partire dal 1° febbraio 2011. Difatti, ad opera dei commi da 18 a 22, dell'art. 1, della L. 13/12/2010, n. 220, sono state aumentate le sanzioni previste nell'ipotesi di ravvedimento operoso (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997).

In particolare è stato disposto:

- l'aumento da 1/12 ad 1/10 del minimo della sanzione «nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione» (art. 13, comma 1, lett. a));
- l'aumento da 1/10 ad 1/8 del minimo della sanzione «se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene 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 un anno dall'omissione o dall'errore» (art. 13, comma 1, lett. b));
- l'aumento da 1/12 ad 1/10 del minimo della sanzione è «prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ...» (art. 13, comma 1, lett. c)).

circ. n. 49/E del 2009 (quesito 10.1 — in "Finanza & Fisco" n. 41/2009, pag. 3640), cfr. la circolare n. 11/E del 12 marzo 2010 (§ 3.2 - in "Finanza & Fisco" n. 8/2010, pag. 700).

**Ravvedimento in ASSENZA di dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta
2010**

SENZA IMPOSTA DOVUTA

adempimenti	termine present. dichiar.	sanzioni	termine versamento sanzioni	riduzione	sanzioni dovute
Presentazione della dichiarazione dei redditi relativamente al periodo d'imposta 2010 comprensiva del modulo RW e, se necessario, dei relativi quadri reddituali	29 dicembre 2011	258 euro	29 dicembre 2011	Un decimo	25 euro
		10% degli importi non dichiarati	29 dicembre 2011	Un decimo	1% degli importi non dichiarati nel modulo RW

**Ravvedimento in ASSENZA di dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta
2010**

CON IMPOSTA DOVUTA

adempimenti	termini	sanzioni	termine versamento sanzioni	riduzioni	sanzioni dovute
Presentazione della dichiarazione dei redditi per il 2010 comprensiva del modulo RW e, se necessario, dei relativi quadri reddituali	29 dicembre 2011	258 euro	29 dicembre 2011	Un decimo	25 euro
		10% degli importi non dichiarati	29 dicembre 2011	Un decimo	1% degli importi non dichiarati nel modulo RW
Versamento della maggiore imposta dovuta e degli interessi	30 settembre 2012	30% della maggiore imposta dovuta	30 settembre 2012	Un ottavo	3,75% della maggiore imposta dovuta

Ravvedimento in <u>PRESENZA</u> di dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2010					
<u>SENZA IMPOSTA DOVUTA</u>					
Adempimenti	termine presentaz. dich. integr.	sanzioni	termine versamento sanzioni	riduzioni	sanzioni dovute
Presentazione della dichiarazione integrativa relativamente al periodo d'imposta 2010 comprensiva del modulo RW e, se necessario, dei relativi quadri reddituali	29 dicembre 2011	258 euro	29 dicembre 2011	Un decimo	25 euro
		Se esistono irregolarità commesse nella compilazione dei quadri reddituali diversi dal modulo RW			
	30 settembre 2012	10% degli importi non dichiarati	29 dicembre 2011	Un decimo	1 % degli importi non dichiarati nel modulo RW
		258 euro	30 settembre 2012	Un ottavo	32 euro
		Se esistono irregolarità commesse nella compilazione dei quadri reddituali diversi dal modulo RW			
		10% degli importi non dichiarati	30 settembre 2012	Un ottavo	1,25% degli importi non dichiarati nel modulo RW

NELLA PAGINA SEGUENTE SI RIPORTA LA TABELLA:

- Ravvedimento **ENTRO NOVANTA GIORNI** in **PRESENZA** di dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2010 - **CON IMPOSTA DOVUTA**



**Ravvedimento ENTRO NOVANTA GIORNI
in PRESENZA di dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2010**

CON IMPOSTA DOVUTA

Adempimenti	termini	sanzioni	termine versamento sanzioni	riduzioni	sanzioni dovute
Presentazione della dichiarazione integrativa relativamente al periodo d'imposta 2010 comprensiva del modulo RW e, se necessario, dei relativi quadri reddituali	29 dicembre 2011	258 euro Se esistono irregolarità commesse nella compilazione dei quadri reddituali diversi dal modulo RW	29 dicembre 2011	Un decimo	25 euro
		10% degli importi non dichiarati	29 dicembre 2011	Un decimo	1% degli importi non dichiarati nel modulo RW
Versamento della maggiore imposta dovuta e degli interessi	30 settembre 2012	30% della maggiore imposta dovuta	30 settembre 2012	Un ottavo	3,75% della maggiore imposta dovuta

NELLA PAGINA SEGUENTE SI RIPORTA LA TABELLA:

- **Ravvedimento OLTRE NOVANTA GIORNI in PRESENZA di dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2010 - CON IMPOSTA DOVUTA**



Ravvedimento OLTRE NOVANTA GIORNI
in PRESENZA di dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2010

CON IMPOSTA DOVUTA

adempimenti	termini	sanzioni	termine versamento sanzioni	riduzioni	sanzioni dovute
Presentazione della dichiarazione integrativa relativamente al periodo d'imposta 2010 comprensiva del modulo RW e, se necessario, dei relativi quadri reddituali	30 settembre 2012	133% della maggiore imposta dovuta	30 settembre 2012	Un ottavo	16,625% della maggiore imposta dovuta
		ovvero 200% della maggiore imposta dovuta riferita ad investimenti ed attività in paesi a regime fiscale privilegiato			ovvero 25% della maggiore imposta dovuta riferita ad investimenti ed attività in paesi a regime fiscale privilegiato
		10% degli importi non dichiarati	30 settembre 2012	Un ottavo	1,25% degli importi non dichiarati nel modulo RW
Versamento della maggiore imposta dovuta e degli interessi	30 settembre 2012	Assorbita dalla sanzione di cui all'articolo 1, d.lgs n. 471/1997	*****	*****	*****

NELLA PAGINA SEGUENTE SI RIPORTA LA TABELLA CON LE SANZIONI APPLICABILI IN CASO DI MANCATA REGOLARIZZAZIONE



INADEMPIMENTO	RAVVEDIMENTO		SANZIONI APPLICABILI
Dichiarazioni per gli anni d'imposta antecedenti il 2010 <u>PRESENTATE</u> ma inesatte	NO perché i termini sono scaduti	SENZA IMPOSTA DOVUTA	Da 258 a 2.065 euro
			Dal 5% al 25% degli importi non dichiarati (*)
		CON IMPOSTA DOVUTA	Dal 133% al 260 % della maggiore imposta dovuta
			Dal 5% al 25% degli importi non dichiarati
Dichiarazioni per gli anni d'imposta antecedenti il 2010 <u>OMESSE</u>	NO perché i termini sono scaduti	SENZA IMPOSTA DOVUTA	Da 258 a 2065 euro
			Dal 5% al 25% per cento degli importi non dichiarati
		CON IMPOSTA DOVUTA	Dal 160% al 320 % della maggiore imposta dovuta
			Dal 5% al 25% degli importi non dichiarati (*)

(*) Sanzioni applicabili all'omessa compilazione della sezione I del quadro RW. Per le violazioni commesse dal 05.08.2009, in caso di mancata compilazione delle Sezioni II e III, le sanzioni applicabili vanno **dal 10% al 50%, degli importi non dichiarati**. È, inoltre, prevista la "sanzione" della «*confisca dei beni di corrispondente valore*» nelle ipotesi previste dai commi 2 e 4 dell'art. 5 del D.L. n. 167/1990, si tratta di: trasferimenti **diversi** da quelli riguardanti investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria (Modulo RW, **sezione I**); investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria (Modulo RW, **sezione II**).

LA MASSIMA RICHIAMATA DALL'AUTORE

CAS - Sez. V - Sentenza n. 9320 dell'11/06/2003

Presidente: Favara U., Relatore: Ebner VG.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI - Monitoraggio fiscale - Dichiarazione per gli investimenti e le attività di natura finanziaria all'estero - "Ex" art. 4 DL n. 167 del 1990 - Soggetti obbligati - Art. 4, del DL 28/06/1990, n. 167, conv., con mod., dalla L 04/08/1990, n. 227

L'obbligo di dichiarazione di cui all'art. 4 del DL 28/06/1990, n. 167 (Rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titolo e valori), convertito, con modificazioni, dalla legge 04/08/1990, n. 227, riguarda non solo l'intestatario formale e il beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero, **ma anche, tenuto conto della "ratio" della previsione normativa, colui che, all'estero, abbia la disponibilità di fatto di somme di danaro non proprie, con il compito fiduciario di trasferirle all'effettivo beneficiario.**