

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

22

4 giugno 2018

Dichiarazioni 2018:

- informazioni a disposizione del Fisco e **quadro RW**
- esercizio dell'opzione per il **Patent Box**

Conversione "a ostacoli" del **premio di rendimento** in *benefit* tipizzati

Tassazione dei **dividendi**: possibili ingiustificate disparità di trattamento

Società **holding**: quando è possibile la **detrazione IVA**?

Rivalsa della maggiore **IVA accertata**: tutela del fornitore, ma detrazione "limitata" per il cliente

Frode fiscale nel **consolidato nazionale**: i limiti della responsabilità della società consolidante

Consulenza tecnica d'ufficio nel processo tributario: valutazione e motivazione del giudice

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

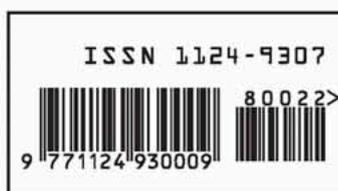


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII



Cod. 231804

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

*Se posso avere una
soluzione integrata a 360°
con le mie banche dati
Wolters Kluwer,*

è La Mia **Biblioteca**

La Mia **Biblioteca** è la prima biblioteca professionale digitale con migliaia di testi pubblicati da CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA, il fisco, LEGGI D'ITALIA e Altalex. Puoi trovare risposte certe grazie all'autorevolezza delle fonti e ad un motore di ricerca intuitivo, semantico e veloce. Puoi consultarla online ovunque, sempre, da qualsiasi dispositivo mobile. Puoi personalizzarla in base alle tue aree di interesse e alle tue esigenze professionali. Puoi integrarla a 360° con le tue banche dati Wolters Kluwer.

è pensata per te,
richiedi subito una prova!

lamiabiblioteca.com



 Wolters Kluwer

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle vedicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.
Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Approfondimento

Dichiarazioni

- Il quadro RW: le informazioni a disposizione del Fisco, la prassi e le ultime pronunce della giurisprudenza**
di Marco Piazza e Monica Laguardia 2107
- Patent Box: novità dichiarative, per i marchi e in caso di consolidato fiscale nazionale**
di Maurizio Nastri 2113

Redditi di lavoro dipendente

- Conversione a ostacoli del premio di rendimento nei benefit tipizzati**
di Giuseppe Marianetti 2121

Redditi di capitale

- Tassazione dei dividendi: possibili ingiustificate disparità di trattamento**
di Enzo Mignarri 2127

IVA

- Società holding: quando è possibile la detrazione IVA?**
di Fabrizio Papotti 2135
- Rivalsa dell'IVA accertata: tutela del fornitore, ma detrazione "limitata" per il cliente**
di Mauro Tortorelli 2142

Reati tributari

- Frode fiscale nel regime consolidato: i limiti della responsabilità della società consolidante**
di Saverio Capolupo 2148

Processo tributario

- Le motivazioni del giudice riferibili alla consulenza tecnica d'ufficio**
di Antonino Russo 2157

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

- Accertamento - Poteri degli Uffici - Questionari e inviti al contribuente - Omessa presentazione della documentazione richiesta dall'Ufficio - Utilizzabilità successiva - Esclusione - Rifiuto espresso di esibizione o sottrazione alla prova - Necessità**
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Caiazzo - Ord. n. 7011 del 12 settembre 2017, dep. il 21 marzo 2018) con commento di Alessandro Borgoglio 2163
- Accertamento - Accertamento con adesione - Mancato perfezionamento della procedura - Pretesa impositiva originariamente contestata - Validità - Rideterminazione della pretesa impositiva in base al perfezionamento del contraddittorio - Legittimità**
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. ed Est. Locatelli - Ord. n. 9485 del 14 febbraio 2018, dep. il 18 aprile 2018) con commento di Gabriele Sassara 2167
- Imposte sui redditi - IRES - Oneri di utilità sociale - Spese di manutenzione, protezione e restauro di beni immobili sottoposti a regime vincolistico - Spese già capitalizzate a incremento del valore degli immobili strumentali - Immediata e integrale deducibilità - Esclusione**
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Esposito - Ord. n. 10188 del 9 giugno 2017, dep. il 27 aprile 2018) con commento di Antonio Piccolo 2170

Imposta di registro - Applicazione dell'imposta - Locazione di nave non imponibile IVA per mancanza del requisito di territorialità - Successiva cessione gratuita del contratto di locazione ad altro conduttore - Alternanza fra IVA e registro - Applicabilità - Imposta di registro in misura fissa sul contratto di cessione a titolo gratuito - Legittimità (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Canzio, Est. Diotallevi - Ord. n. 10210 del 12 dicembre 2017, dep. il 27 aprile 2018) con commento di Stefano Baruzzi	2173
Agevolazioni - Associazione sportiva dilettantistica - Possesso dei requisiti - Onere della prova a carico dell'ente - Sussistenza - Concreto realizzo delle clausole statutarie per la vita associativa - Necessità - Iscrizione al Registro CONI - Insufficienza (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Cirillo, Est. Napolitano - Ord. n. 10393 del 7 febbraio 2018, dep. il 30 aprile 2018) con commento di Francesco Napolitano	2177
Reati - Falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico - Falsificazione delle ricevute bancarie di delega ai versamenti tributari - Falsità materiale - Sussistenza (CASSAZIONE, Sez. V pen., Pres. Fumo, Est. Scarlini - Sent. n. 18803 del 15 febbraio 2018, dep. il 2 maggio 2018) con commento di Ciro Santoriello	2181
Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Svalutazione dei crediti - Svalutazione integrale - Imputazione a conto economico - Legittimità - Rischio di inesigibilità non definitivo - Perdite su crediti - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Guida - Ord. n. 10685 del 28 febbraio 2018, dep. il 4 maggio 2018) con commento di Fabio Gallio	2184
Commissioni tributarie	
Società di comodo - Società immobiliare di gestione - Crisi del settore immobiliare - Ragioni oggettive di esclusione - Sufficienza - Disapplicazione della disciplina delle società di comodo - Legittimità (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. III, Pres. Fugacci, Est. Chiametti - Sent. n. 1679 del 26 marzo 2018, dep. il 17 aprile 2018) con commento di Marco Denaro	2189
Rassegna della settimana a cura di Alessandro Borgoglio	2195

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione	
n. 7011 del 12.09.2017, dep. il 21.03.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	2163
n. 9485 del 14.02.2018, dep. il 18.04.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	2167
n. 10188 del 9.06.2017, dep. il 27.04.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	2170
n. 10210 del 12.12.2017, dep. il 27.04.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	2173
n. 10393 del 7.02.2018, dep. il 30.04.2018 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)	2177
n. 18803 del 15.02.2018, dep. il 2 maggio 2018 (Sez. V pen.)	2181
n. 10685 del 28.02.2018, dep. il 4.05.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	2184
Commissioni tributarie	
Milano, n. 1679 del 26.03.2018, dep. il 17.04.2018 (Sez. III)	2189

Il quadro RW: le informazioni a disposizione del Fisco, la prassi e le ultime pronunce della giurisprudenza

di Marco Piazza (*) e Monica Laguardia (**)

Per il 2018 il quadro RW non subisce modifiche, ma l'aumentato potere di accertamento del Fisco, anche a seguito dell'efficacia degli accordi sugli scambi d'informazioni, induce a nuove riflessioni. Si evolve anche la giurisprudenza di merito e legittimità, specie con riferimento al problema della decorrenza della norma che ha introdotto il raddoppio dei termini d'accertamento per le attività detenute in Paesi *black list*.

1. Premessa

Il quadro RW della dichiarazione dei redditi e le relative istruzioni sono uguali a quelle dello scorso anno.

Ciò nonostante, molte novità normative e di prassi intervenute nel 2017 sono destinate ad incidere sulle scelte dei contribuenti nella dichiarazione dei redditi 2018.

2. Ampliamento delle fonti d'innescò delle indagini fiscali

Il 2017 è stato l'anno in cui è avvenuto il primo **scambio automatico d'informazioni** in base:

- alla Direttiva 2011/16/UE (1);
- all'accordo FATCA con gli Stati Uniti del 10 gennaio 2014;
- al *Common Reporting Standard* (CRS), approvato dall'OCSE il 15 luglio 2015, a cui aderiscono attualmente 98 giurisdizioni del mondo.

Il campo di applicazione della Direttiva è più ampio di quello del FATCA e del CRS. Mentre infatti FATCA e CRS riguardano solo le attività finanziarie detenute all'estero (2), l'art. 8, par. 1, della Direttiva stabilisce che lo scambio automatico di informazioni disponibili riguardi anche:

- i redditi da lavoro dipendente;
- i compensi d'amministrazione;
- i prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni e misure analoghe;
- le pensioni;
- le proprietà immobiliari e i redditi immobiliari.

Lo scambio d'informazioni di cui all'art. 8, che, come si è detto, riguarda anche le proprietà e i redditi immobiliari, è attuato con l'utilizzo di

(*) Dottore commercialista Studio Associato Piazza.

(**) Dottore commercialista Studio Associato Piazza.

(1) La Direttiva riguarda i Paesi aderenti all'Unione Europea, ma - attraverso accordi stipulati fra l'Unione ed i Paesi extraeuropei originariamente impegnati ad adottare misure equivalenti "Direttiva risparmio" (ora soppressa dalla Direttiva UE 2015/2060) - anche questi Paesi trasmettono le informazioni in loro possesso agli Stati europei. Si tratta di Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino e Svizzera e gli Stati e territori di-

pendenti o associati di Regno Unito, Olanda e Francia già interessati in passato dalla Direttiva risparmio.

Alcuni di questi Stati scambiano le informazioni già dal 2011; molti però cominceranno dal 2018 con riferimento all'anno d'imposta 2017. Per dettagli, vedere http://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/taxation-savings-income/international-developments_en.

(2) La corrispondente disciplina nella Direttiva è contenuta nell'art. 8, par. 3-bis.

Approfondimento

Dichiarazioni

un formato elettronico istituito con il Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2378 del 15 dicembre 2015 (Allegato V, lett. e), in vigore dal 1° gennaio 2016. Il primo invio di dati è avvenuto entro il 30 settembre 2017.

Oltre che dallo scambio automatico d'informazioni, le indagini fiscali possono essere innescate anche dal c.d. **scambio spontaneo** (cioè la comunicazione occasionale, in qualsiasi momento e senza preventiva richiesta di informazioni ad un altro Stato membro) previsto, sia dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (di norma nell'art. 26), sia dalla Sezione III (art. 9 e ss.) della citata Direttiva 2011/16/UE.

Queste nuove fonti di attivazione delle indagini fiscali si affiancano a quelle già da tempo coltivate.

Principalmente si tratta di dati rivenienti dal **monitoraggio dei trasferimenti da e verso l'estero** fatto dagli intermediari finanziari in base all'art. 1 del D.L. n. 167/1990.

La norma impone agli **intermediari bancari e finanziari** che intervengono, anche attraverso movimentazione di conti, in trasferimenti da o verso l'estero di mezzi di pagamento - comprese le valute virtuali - di importo pari o superiore a 15.000 euro, indipendentemente dal fatto che si tratti di un'operazione unica o di più operazioni che appaiano collegate per realizzare un'operazione frazionata, di trasmettere i relativi dati al-

l'Agenzia delle entrate mediante appositi canali informatici.

L'obbligo di comunicazione è limitato alle **operazioni eseguite per conto o a favore** di persone fisiche, enti non commerciali e di società semplici e associazioni artistiche e professionali residenti e non residenti in Italia, cioè le stesse tipologie di soggetti che, se fiscalmente residenti in Italia, devono compilare il quadro RW.

Va subito detto che in base al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 24 aprile 2014, il concetto di mezzo di pagamento è stato di fatto ristretto ai bonifici da e verso l'estero (codice AA della classificazione AUI, ancora in uso nonostante l'abrogazione dell'archivio unico informatico) (3).

Inoltre non sono soggetti a monitoraggio (4):

- i bonifici in entrata o in uscita relativi ad operazioni che rientrano nel regime del risparmio amministrato (5);

- i bonifici in entrata relativi a redditi di capitale assoggettati a ritenuta alla fonte o imposta sostitutiva (6).

L'elenco dei soggetti tenuti ad effettuare il monitoraggio dei trasferimenti da e verso l'estero si è notevolmente ampliato con la modifica introdotta nell'art. 1 del D.L. n. 167/1990 intervenuta con il D.Lgs. n. 90/2017.

Si tratta:

- degli operatori bancari e finanziari di cui all'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 231/2007 (7);

(3) In realtà i "mezzi di pagamento" interessati dal monitoraggio sono quelli con le seguenti causali indicate nel provvedimento della Banca d'Italia del 3 aprile 2013, sulla tenuta del soppresso Archivio Unico informatico:

AA - Bonifici da e per l'estero (ossia da e verso conti correnti da chiunque detenuti all'estero);

72 - Accredito o incasso per utilizzo di credito documentario da estero. La causale si riferisce ad accrediti provenienti dall'estero a favore di un operatore commerciale italiano in virtù dell'utilizzo del CD a valere su una esportazione verso il Paese ordinante il bonifico;

44 - Addebito o pagamento per utilizzo credito documentario su estero. Si tratta dell'operazione inversa alla causale 72. Quindi l'addebito con flusso verso l'estero si riferisce ad operazione di importazione effettuata da operatore commerciale italiano;

BQ - Pagamento rimesse documentate da o per l'estero. Trattasi di pagamento fatto a fronte di una operazione commerciale sottostante che è andata buon fine, in questo caso acquisto di prodotti dall'estero;

BP - Incasso rimesse documentate da o per l'estero. Si tratta dell'operazione inversa alla BQ, quindi incasso per la vendita di un prodotto fatta sull'estero.

(4) Assofiduciaria circolare MONITOR_COM_2015_155 del 22 settembre 2015.

(5) Art. 10, comma 4, D.Lgs. n. 461/1997.

(6) Art. 10, comma 4, D.Lgs. n. 461/1997.

(7) Rientrano nella categoria degli intermediari bancari e fi-

nanziari:

- le banche;
- Poste italiane S.p.a.;
- gli istituti di moneta elettronica (IMEL);
- gli istituti di pagamento (IP);
- le società di intermediazione mobiliare (SIM);
- le società di gestione del risparmio (SGR);
- le società di investimento a capitale variabile (SICAV);
- le società di investimento a capitale fisso (SICAF);
- gli agenti di cambio;
- gli intermediari che esercitano nei confronti del pubblico l'attività di finanziamento, iscritti nell'albo previsto dall'art. 106 del Testo Unico bancario;
- la Cassa depositi e prestiti S.p.A.;
- le imprese di assicurazione, che operano nei rami vita;
- gli agenti e mediatori assicurativi, comprese le banche, che operano nei rami vita;
- i soggetti eroganti micro-credito;
- i confidi;
- i veicoli di operazioni di cartolarizzazione disciplinate dalla Legge n. 130/1999;
- le società fiduciarie iscritte nell'albo previsto dall'art. 106 T.U.B.;
- le succursali insediate di intermediari bancari e finanziari e di imprese assicurative, aventi sede legale e amministrazione centrale in un altro Stato membro o in uno Stato terzo;
- gli intermediari bancari e finanziari e le imprese assicurative aventi sede legale e amministrazione centrale in un altro

- degli altri operatori finanziari di cui all'art. 3, comma 3, lett. a) e d), del Decreto citato (8),
- degli operatori non finanziari di cui all'art. 3, comma 5, lett. i), del Decreto stesso (9).

Particolarmente rilevante è quest'ultima categoria di soggetti, interessata alla circolazione delle valute virtuali.

Di recente, si è avuto modo di constatare che le liste di lavorazione assegnate agli Uffici accertatori sono alimentate anche mediante il **confronto fra due quadri RW consecutivi**. Si tratta di indagini che oggi sono spesso infruttuose perché molti contribuenti che hanno aderito alla collaborazione volontaria hanno dovuto compilare il quadro RW per il periodo intercorrente fra l'ultimo anno coperto dalla procedura e la data in cui le attività sono state rimpatriate. In futuro però potranno servire a smascherare coloro che abbiano cercato di regolarizzare la loro posizione senza avvalersi del ravvedimento operoso per i periodi d'imposta pregressi.

3. Comunicazioni per sollecitare l'adempimento spontaneo

Partendo dagli **indici di anomalia** riscontrati, l'Agenzia delle entrate sta adottando, a secondo dei casi, due tipologie di approccio.

L'approccio più morbido si basa sulla procedura di "**adempimento spontaneo**" che trova fondamento normativo nell'art. 1, commi da 634 a 636, della Legge n. 190/2014 e in vari provvedimenti dell'Agenzia delle entrate. In particolare:

- nel Provvedimento del 12 maggio 2017 (prot. n. 91828);
- e nel Provvedimento del 21 dicembre 2017 (prot. n. 299737).

In pratica, l'Agenzia delle entrate, attraverso apposite comunicazioni che non costituiscono avvio di una indagine fiscale, mette semplicemente a disposizione dei contribuenti informazioni in proprio possesso riguardanti **possibili anomalie** relative ad alcune tipologie di redditi, fra i quali:

- redditi di lavoro dipendente e assimilati;
- assegni periodici di cui agli artt. 50 e seguenti del T.U.I.R.;
- redditi diversi, *ex art. 67 del T.U.I.R.*;

- redditi di lavoro autonomo abituale e professionale;
- redditi di lavoro autonomo abituale e non professionale;
- redditi di capitale derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'IRES e proventi derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza.

Si tratta di anomalie che, di norma, derivano dall'incrocio della dichiarazione del contribuente con quella dei sostituti d'imposta italiani o di società di persone o di società di capitali "trasparenti" italiane, ma potrebbero anche derivare dal confronto fra dichiarazioni dei redditi presentate in periodi d'imposta contigui oppure dai dati derivanti dal monitoraggio fiscale o infine dagli scambi automatici relativi ai redditi di fonte estera di cui all'art. 8, par. 1, della Direttiva 2011/16/UE.

Oppure, l'Agenzia mette a disposizione dei contribuenti le informazioni in proprio possesso derivanti dagli scambi di informazione automatici di cui si è detto.

Le prime comunicazioni di questo tipo inviate ai contribuenti hanno riguardato il periodo di imposta 2015 in relazione alle dichiarazioni dei redditi in genere e il 2016 riguardo al CRS.

Queste comunicazioni si limitano ad invitare il contribuente a verificare la regolarità del proprio comportamento e a regolarizzare eventuali violazioni, presentando una **dichiarazione dei redditi integrativa**, secondo le modalità previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 (ravvedimento operoso), beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse.

Non costituiscono quindi constatazione della violazione né l'inizio di una verifica o altra attività amministrativa di accertamento.

Pertanto questo tipo di comunicazioni non preclude la possibilità di avvalersi del **ravvedimento operoso** applicando le sanzioni graduate da un nono ad un sesto del minimo a seconda del tempo trascorso dalla commissione della violazione.

Né, a maggior ragione, si tratta di accertamenti contro cui ricorrere col rischio di perdere qual-

Stato membro, stabiliti senza succursale sul territorio della Repubblica italiana;

- i consulenti finanziari di cui all'art. 18-bis T.U.F. e le società di consulenza finanziaria di cui all'art. 18-ter T.U.F.

(8) Si tratta:

- delle società fiduciarie, diverse da quelle iscritte nell'albo previsto ai sensi dell'art. 106 T.U.B., di cui alla Legge 23 no-

vembre 1939, n. 1966;

- dei soggetti che esercitano professionalmente l'attività di cambio valuta.

(9) Si tratta dei prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale, limitatamente allo svolgimento dell'attività di conversione di valute virtuali da ovvero in valute aventi corso forzoso.

Approfondimento

Dichiarazioni

che opportunità di difesa; né si tratta di atti introduttivi di attività di indagine nei confronti del contribuente.

Il primo invio di comunicazioni di questo tipo (pare circa 200 mila) ha sostanzialmente fallito l'obiettivo perché ha raggiunto prevalentemente contribuenti titolari di attività finanziarie estere o detenute all'estero per il tramite di intermediari finanziari italiani e quindi non tenuti alla compilazione del quadro RW.

L'incidente è stato causato dal fatto che alcune istituzioni finanziarie estere (specialmente lussemburghesi) (10) hanno comunicato anche i titolari effettivi di rapporti intestati ad istituzioni finanziarie italiane, mentre quando il rapporto all'estero è intestato ad una istituzione finanziaria di un Paese collaborativo (specie italiana) la segnalazione non dovrebbe essere fatta.

L'Agenzia delle entrate, allo stato attuale, non è in grado di filtrare i dati provenienti dallo scambio automatico effettuando un confronto con quelli già presenti nell'anagrafe dei rapporti finanziari italiani, trattandosi di informazioni fra loro non omogenee.

È così accaduto che l'Agenzia delle entrate abbia riscontrato, in tantissimi casi, anomalie in realtà non esistenti.

L'inconveniente potrebbe essere risolto se l'impianto dell'**Anagrafe dei rapporti finanziari italiani** fosse rimodellato secondo lo *standard* previsto per le comunicazioni in base FATCA, CRS e Direttiva 2011/16/UE. Questa soluzione alleggerirebbe anche il lavoro degli intermediari che non sarebbero obbligati ad utilizzare tracciati diversi per trasmettere flussi simili.

Si auspica che il problema venga presto risolto, anche perché il prossimo flusso di scambio automatico riguarderà anche giurisdizioni "pesanti" come la Svizzera e il Principato di Monaco.

4. Invio di questionari

Se, invece, gli Uffici, a seguito di segnalazioni della Direzione centrale Accertamento, invitano il contribuente a presentarsi o chiedono di rispondere a un questionario ai sensi dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, essendo già cominciata una **verifica fiscale** di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza, è preclusa la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso applli-

cando le sanzioni graduate da un nono ad un sesto del minimo a seconda del tempo trascorso dalla commissione della violazione.

L'Agenzia delle entrate (11) ha però chiarito che, qualora con PVC sia contestata la **violazione** degli obblighi dichiarativi in materia di **monitoraggio fiscale**, il contribuente può ravvedere ai sensi dell'art. 13, comma 1, lett. b-*quater*) (cioè mediante versamento di un quinto della sanzione minima), del D.Lgs. n. 472/1997:

- la sanzione prevista per l'**omessa presentazione** del modulo RW, di cui all'art. 5 del D.L. n. 167/1990 (3 o 6% dell'ammontare degli importi non dichiarati a seconda che le attività siano situate, rispettivamente, in Paesi non *black list* o *black list*);

- la sanzione, per le **infedeltà** commesse nella compilazione dei quadri reddituali, diversi dal modulo RW (90% aumentata di un terzo o 180% della maggiore imposta dovuta a seconda che le attività siano situate, rispettivamente, in Paesi non *black list* o *black list*).

Non risulta prassi, invece, con riferimento al caso in cui le violazioni in materia di quadro RW, anziché essere notificate in un processo verbale, lo siano per mezzo di un atto di contestazione ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997 non preceduto da un processo verbale. Il rimedio, in questo caso, parrebbe essere solo quello consentito dal comma 3 dell'articolo stesso, secondo cui, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari a un terzo della sanzione indicata nell'atto di contestazione e comunque non inferiore a un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Lascia perplessi il fatto che le modalità con cui il contribuente viene a conoscenza della contestazione (processo verbale di constatazione o atto di contestazione) possano condizionare così significativamente l'entità delle sanzioni applicabili in caso di definizione.

5. Giurisprudenza più recente sul quadro RW

Si ricorda che il D.L. n. 78/2009 ha introdotto l'art. 12 (intitolato "Contrasto ai paradisi fisca-

(10) Le autorità lussemburghesi, in effetti, hanno pubblicato sul sito dedicato alla Direttiva 2011/16/UE una FAQ (numero 2.3) fuorviante. Al quesito: "Les investisseurs dans un fonds d'investissement sont-ils à assimiler à des clients dans le contexte de la définition d'une Entité d'investissement suivant l'annexe I,

section VIII, point A. 6) de la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD)?" viene risposto: "Oui, les investisseurs dans un fonds d'investissement sont à assimiler à des clients".

(11) Consulenza giuridica, prot. n. 954-62/2016.