

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La nuova circolare sull'RW: il punto sulle sanzioni

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Come noto, la **Legge europea 2013 ha modificato l'articolo 5 del D.L. n. 167/1990 attenuando notevolmente le sanzioni** relative alle violazioni degli obblighi di monitoraggio delle attività detenute all'estero cui sono tuttora tenuti i contribuenti.

In estrema sintesi è opportuno ricordare come la **sanzione amministrativa pecuniaria** originariamente prevista per la violazione dell'obbligo in esame nella misura **dal 10 al 50%** dell'ammontare degli importi non dichiarati, è ora stabilita dall'articolo 5, comma 2, del predetto decreto nella misura compresa **tra il 3 e il 15%** con un raddoppio per gli investimenti detenuti in paradisi fiscali. Di conseguenza, in ipotesi di investimenti in paesi **black list** la sanzione varierà dal 6 al 30%. E' stata **soppressa** inoltre la sanzione accessoria della **confisca di beni** di equivalente valore, ed è stata sostituita la sanzione ordinaria con quella fissa a **258 euro** in ipotesi di presentazione della dichiarazione relativa agli investimenti esteri entro **90 giorni**.

La [circolare n. 38/E del 23 dicembre 2013](#) è intervenuta per fornire alcuni chiarimenti talora positivi, talora negativi per il contribuente.

La prima notizia sfavorevole è rappresentata dal fatto che il **Lussemburgo** viene incluso tra i paesi **black list**. Infatti, viene chiarito che il riferimento va fatto ai paesi inclusi nel **D.M. 4.5.1999** (in materia di trasferimento di residenza delle persone fisiche) e **D.M. 21.11.2001** (relativo alla disciplina sulle *controlled foreign companies*) senza tener conto delle limitazioni ivi previste. Il Lussemburgo è presente nel decreto del 2001 solamente per le Holding del 1929 e ricade quindi tra i paradisi fiscali poiché, come detto, non si considerano le limitazioni stabilite; le omissioni relative sono sanzionate nella misura variabile dal **6% al 30%**.

Si tratta di conclusioni tutt'altro che scontate in considerazione del fatto che vanno chiaramente al di là del dato normativo. L'inclusione del Lussemburgo discende dalla norma solo in relazione alle previsioni contenute nell'**articolo 12 D.L. n. 78/2009** convertito, con modificazioni, dalla L. n.102/2009 in materia di paradisi fiscali. Il citato articolo stabilisce che:

- gli importi non dichiarati si presumono costituiti, salva la prova contraria, mediante **redditi sottratti a tassazione** e in questo caso le sanzioni per omessa o infedele dichiarazione (articolo 1 D.Lgs. n.472/1997) sono raddoppiate;
- l'accertamento basato su questa presunzione prevede un **raddoppio** dei **termini** di cui

all'articolo 43, commi 1 e 2, D.P.R. n. 600/1973 e articolo 57, commi 1 e 2, D.P.R. n. 633/1972;

- sono **raddoppiati** i **termini di accertamento** di cui all'articolo 20 D.Lgs. n. 472/1997 in materia di Modulo RW per gli investimenti in paradisi fiscali.

L'articolo 12 D.L. n.78/2009 stabilisce espressamente che la black list del D.M. 21.11.2001 va considerata a prescindere dalle limitazioni in essa contenute e che quindi i Paesi in essa menzionati, anche se con riferimento a particolari strutture, sono da considerarsi tuout court paradisiaci.

Passiamo ad esaminare i **chiarimenti favorevoli** al contribuente.

La circolare ricorda (anche se sul punto non c'erano particolari dubbi) che opera il **principio del favor rei** sancito [dall'articolo 3, comma 3 D.Lgs. 472/1997](#) per cui le violazioni commesse alla data del 4 settembre 2013, momento di entrata in vigore della legge comunitaria, sono soggette alle nuove sanzioni ridotte.

Viene inoltre evidenziato come il **principio di legalità** contenuto nell'articolo 3, comma 2 D.Lgs. 472/1992 escluda altresì la sanzionabilità per il pregresso dell'omessa indicazione dei flussi.

Ulteriori indicazioni sono contenute nella [circolare n. 180/E del 10 luglio 1998](#) dove si chiarisce che al modulo RW si applicano gli istituti contenuti nel D.Lgs. n. 472/1997. Tra questi si ricorda il **ravvedimento operoso**.

Invero, già la [circolare 11/E del 12 marzo 2010](#) aveva chiarito che tutte le **sanzioni** sopra indicate potevano essere **definite in forma agevolata**, usufruendo delle riduzioni previste in relazione alle modalità di contestazione della violazione.

Molto interessante è l'indicazione secondo cui il contribuente che procede a regolarizzare spontaneamente la propria posizione chiarendo non solo la tipologia di investimenti esteri ma anche i redditi che li hanno generati, possa beneficiare del dimezzamento delle sanzioni previsto [dall'articolo 7, comma 4 D.Lgs. 472/1997](#).

Questa indicazione, sicuramente favorevole, rappresenta il primo passo verso la delineazione della procedura della **voluntary disclosure** che dovrebbe vedere la luce nel 2014.

