

## DICHIARAZIONI

---

### ***Nuovo RW: quali e quante sanzioni?***

di **Nicola Fasano**

Le regole di compilazione dell'RW di Unico 2014 rischiano di **impattare pesantemente** sulla determinazione delle sanzioni previste ai fini del monitoraggio fiscale.

Come noto, la legge europea 97/2013 ha, fra l'altro, ridotto le sanzioni previgenti previste in caso di infedele o omessa compilazione dell'RW. In primo luogo, essendo stata **abolita la Sezione III** del "vecchio" quadro RW, ove dovevano essere esposti i **trasferimenti delle attività estere**, le relative **sanzioni**, in caso di mancata compilazione della sezione, sono state di fatto **eliminate**.

Inoltre, la misura delle sanzioni, prima previste in una **forbice unica che andava dal 10 al 50%** degli importi non dichiarati, è stata **ridotta e differenziata** a seconda che l'attività **sia detenuta o meno in un Paese "black list"** (per la determinazione del quale deve farsi riferimento, come chiarito dalla [circolare n. 38/E/2013](#), agli Stati o territori a regime fiscale privilegiato indicati nel decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 e nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, senza tener conto delle limitazioni previste nei predetti decreti).

Le sanzioni sono ora fissate:

1. **dal 6 al 30%** se le attività e gli investimenti non dichiarati sono in uno Stato "black list"
2. **dal 3 al 15%** negli altri casi

In primo luogo è opportuno evidenziare che questa individuazione degli **Stati "black list" ai fini delle sanzioni** è **difforme** rispetto a quella che individua gli **Stati "non collaborativi"** (ossia quelli non citati nelle tabelle riportate al par. 1.1.1 della circolare 38/E/2013) che "costringono" il **titolare effettivo** a seguire, in ogni caso, l'approccio "look through" in base al quale in RW, ai fini del monitoraggio, deve essere indicato **il valore complessivo degli investimenti sottostanti** e non quello della partecipazione (per cui si arriva al paradosso che Lussemburgo è "collaborativo" ai fini del "titolare effettivo" mentre è black list ai fini della misura delle sanzioni).

In secondo luogo resta il **dubbio su quale delle due sanzioni** si debba applicare nel caso in cui sia applicato il meccanismo del "look through" qualora per esempio il contribuente sia titolare effettivo di una società residente in Paese non collaborativo (per esempio in Svizzera) nella cui

“pancia” sia detenuto un immobile in Paese collaborativo (per esempio in Francia). Potrebbe peraltro aversi anche il caso contrario. Si pensi per esempio al contribuente titolare effettivo di un trust UK che detiene attività finanziarie alle Isole di Man. In questi casi, ai fini della misura della sanzione applicabile per inadempimento degli obblighi di monitoraggio, **rileva il Paese in cui è residente o localizzato il “veicolo”** o quello in cui sono **detenuti gli investimenti sottostanti**? Se si considera la “ratio” alla base dell’introduzione del concetto di “titolare effettivo”, nonché al fatto che il valore da indicare in RW è quello del bene sottostante, sembrerebbe che le sanzioni **dovrebbero essere applicate in base al Paese in cui l’investimento sottostante è detenuto**. Sul punto, tuttavia, si dovrà **attendere un chiarimento** da parte dell’Agenzia delle entrate, opportuno anche per capire **come regolarsi nel caso di un eventuale ravvedimento operoso**.

Altro aspetto da non sottovalutare nella compilazione dell’RW 2014 è quello riguardante **l’indicazione corretta di tutti i valori richiesti** nel quadro, stilato sulla base del Provvedimento delle Entrate del 18 dicembre 2013.

Come noto, infatti, a partire da quest’anno si deve indicare il **valore iniziale e quello finale** (per conti correnti e libretti di risparmio si deve far riferimento alla **giacenza media annua dell’investimento o delle attività estere**). Inoltre, in caso di conti correnti detenuti in Paesi black list deve essere riportato anche il **picco massimo raggiunto nel corso dell’anno**.

C’è dunque il **rischio** che ai fini del monitoraggio fiscale l’Agenzia delle entrate **possa contestare la mancata indicazione di ciascuno dei valori omessi o sottostimati**. In altre parole potrebbero essere applicate **più sanzioni in merito al medesimo investimento** non dichiarato. Se così fosse, tuttavia, si tornerebbe ad una **situazione per molti versi simile a quella previgente** in cui erano contestate le **violazioni sia per quanto riguardava le giacenze al 31.12 che i trasferimenti**, situazione a cui il legislatore ha inteso “rimediare” proprio con la L. 97/2013, eliminando l’obbligo di indicare i trasferimenti, anche in forza delle **censure che erano state mosse all’Italia in sede comunitaria**, circa la **proporzionalità** delle previgenti sanzioni da RW, tenuto conto, fra l’altro, del potenziamento dello strumento dello scambio automatico di informazioni fra i vari Paesi.

Sarebbe pertanto **auspicabile** quanto meno un **intervento interpretativo** (utile, anche in questo caso, ai fini di eventuali ravvedimenti) da parte dell’amministrazione finanziaria ispirato dal buon senso (teso anche a prevenire possibili censure comunitarie) che confermi l’applicabilità di **una sola sanzione per ciascun investimento/attività non dichiarata o sottostimata e la relativa base di calcolo**.

E’ appena il caso di evidenziare, infine, che **nulla cambia per quanto concerne le sanzioni previste ai fini IVIE e IVAFE (rispetto alle quali, fra l’altro, il concetto di “titolare effettivo” non ha alcuna rilevanza)**, laddove trovano applicazione, per espressa previsione normativa, le regole Irpef: **parametro di riferimento è la maggiore imposta** dovuta su cui vengono applicate le sanzioni previste per omessa o infedele dichiarazione.

