

Edizione di martedì 29 luglio 2014

DICHIARAZIONI

[Sette chiarimenti sul visto di conformità](#)

di Giovanni Valcarenghi

IMPOSTE SUL REDDITO

[L'ACE nel regime del consolidato e della trasparenza fiscale](#)

di Federica Furlani

ACCERTAMENTO

[Gratuito patrocinio: aggiornato ad € 11.369,24 il limite di reddito annuo per l'ammissione](#)

di Massimo Conigliaro

PATRIMONIO E TRUST

[La costituzione di un trust per la locazione di un aeromobile all'estero non esclude la deducibilità dei canoni di leasing](#)

di Luigi Ferrajoli

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[I cambi da utilizzare in RW](#)

di Nicola Fasano

DICHIARAZIONI

Sette chiarimenti sul visto di conformità

di **Giovanni Valcarenghi**

Nel [caso controverso di sabato](#) abbiamo evocato alcuni dubbi che sono ancora pendenti in materia di **apposizione del visto di conformità** per l'utilizzo in compensazione di crediti da imposte dirette (formati dal 2013 in avanti) per **importi superiori a 15.000 euro**. L'avvicinarsi del termine di invio delle dichiarazioni richiede, appunto, urgenti chiarimenti di natura strategica che l'Agenzia delle entrate tarda ancora ad emanare.

A sopperire in parte a tale inerzia ha pensato il **CODIS** (coordinamento degli Ordini dei Dottori Commercialisti lombardi e dell'Italia centro-settentrionale) che, di concerto con la **Direzione Regionale della Lombardia** ha diffuso sette specifici chiarimenti sulla materia. Non tutti i problemi sono risolti, ma è già un primo passo che conforta gli operatori.

Vediamo, allora, in sintesi le indicazioni fornite:

1. **Unico elenco dei soggetti abilitati al visto.** Era sorto il dubbio che vi fosse un doppio elenco di soggetti abilitati ad apporre il visto sulle dichiarazioni, uno valido per gli adempimenti pregressi ed un altro di nuova istituzione per il nuovo tipo di visto. Invece, viene confermata l'unicità dell'elenco, nel quale sono inseriti tutti i soggetti che, in possesso dei requisiti necessari, hanno presentato apposita comunicazione ai sensi dell'articolo 21 del DM 164/1999.
2. **Visto per imposte dirette e visto per crediti IVA.** Da quanto indicato al precedente chiarimento, discende che tutti i soggetti già iscritti nell'elenco speciale centralizzato sono abilitati alla apposizione del visto necessario ai sensi dell'articolo 1, comma 574 della legge 147/2013.
3. **Invarianza dei requisiti della polizza assicurativa.** Per l'apposizione del nuovo visto sono valevoli i precedenti requisiti della polizza eventualmente già stipulata per l'apposizione del visto di conformità ai fini IVA. Quindi, i soggetti interessati non sono tenuti ad integrare in alcun modo il testo dei precedenti accordi contrattuali che, in linea di principio, dovrebbero coprire le sanzioni genericamente derivanti dall'apposizione del visto leggero su qualsiasi tipologia di dichiarazione fiscale. A tale riguardo, mi sembra opportuno aggiungere che è bene che ciascuno di noi verifichi il

contenuto della propria polizza, a scanso di futuri equivoci.

4. **Visto sulla propria dichiarazione.** Viene affermato che un soggetto iscritto all'elenco centralizzato può apporre il visto sulla propria dichiarazione, in quanto l'abilitazione non contempla particolari limitazioni, né si vede il motivo per cui si dovrebbe negare tale possibilità. Al riguardo, accogliendo con favore l'apertura, facciamo notare che è comunque necessario che sussistano tutti i requisiti di legge, fra i quali l'esistenza di una polizza a copertura di eventuali sanzioni; su tale punto, non esplicitamente trattato nel quesito, appare consigliabile verificare con il proprio assicuratore se tale copertura esista nel caso di visto della propria dichiarazione (e non di quella di un cliente).

5. **Soggetto abilitato e titolarità di partita IVA.** Poiché il rilascio del visto presuppone la titolarità di una abilitazione Entrate, e dunque l'esercizio abituale di una professione, si ritiene che il soggetto "vistatore" debba essere titolare di partita IVA.

6. **Soggetto abilitato e contribuenti minimi.** Non vi sono preclusioni a che il soggetto che appone il visto abbia adottato il regime dei minimi o regime di vantaggio.

7. **Momento di rilascio del visto.** Viene confermato, anche se al riguardo avevamo già avuto rassicurazioni ufficiali da parte delle Entrate, che la compensazione dei crediti da imposte dirette (maturati dal 2013) per importi superiori a 15.000 euro non richiede la preventiva apposizione del visto o della preventiva presentazione della dichiarazione, come invece richiesto nel comparto IVA. Quindi la compensazione può tranquillamente avvenire prima del 30 settembre prossimo, purché il successivo modello Unico sia munito del visto.

Bene, dunque, per questi primi chiarimenti, anche se rimane vivo l'auspicio che altri (quelli più spinosi) ne seguano a brevissimo termine.

IMPOSTE SUL REDDITO

L'ACE nel regime del consolidato e della trasparenza fiscale

di Federica Furlani

Il **DM 14 marzo 2012**, contenente le disposizioni di attuazione dell'ACE (aiuto alla crescita economica) di cui all'art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011 n. 214, regola all'art. 6 e all'art. 7 le **modalità di utilizzo dell'agevolazione** in caso di opzione per il regime di **tassazione consolidata** e per quello di **trasparenza fiscale**.

In particolare, in base all'art. 6, per le società e per gli enti che hanno esercitato l'opzione per il regime di **tassazione consolidata di cui all'art. 117** e seguenti del TUIR, l'agevolazione è calcolata **autonomamente da ciascun soggetto partecipante** e può essere utilizzata **fino a concorrenza del proprio reddito complessivo netto**. L'eventuale eccedenza è **trasferita alla fiscal unit nei limiti del reddito complessivo globale netto di gruppo**.

La conseguenza è che **nessuna eccedenza ACE può formarsi a livello di gruppo**: l'eventuale **eccedenza** rispetto al reddito complessivo del gruppo viene infatti **conservata dalla società partecipante** che l'ha generata e potrà essere dalla stessa computata in aumento del rendimento nozionale dell'esercizio successivo o trasferita nuovamente alla *fiscal unit*. In questo modo, oltre a massimizzare il beneficio a livello di singola società e di gruppo, viene risolto anche il problema della **paternità delle eccedenze in caso di cessazione del consolidato**.

Problemi che – lo ricordiamo – sussistono, invece, in caso di “trasferimento” alla *fiscal unit* delle perdite delle singole partecipanti al consolidato e successiva interruzione/cessazione della tassazione di gruppo.

Un importante precisazione, per nulla scontata (si veda in proposito la circolare [**CNDCEC 29.3.2012 n. 28/IR**](#) par. 9.1), è contenuta nella recente [**circolare 12 del 23 maggio 2014**](#): l'Agenzia indica come **obbligatoria** e non facoltativa **l'attribuzione delle eccedenze ACE al consolidato** e in misura pari alla capienza del reddito complessivo netto del gruppo.

Le singole società appartenenti al gruppo sono pertanto **obbligate a trasferire le loro eccedenze ACE**, pur sempre nei limiti dell'imponibile complessivo del gruppo.

Vi sarà quindi la necessità, dal punto di vista operativo e dichiarativo, di coordinare le eccedenze ACE disponibili in capo alle singole società con l'imponibile totale di gruppo, costituendo quest'ultimo il limite entro cui le predette eccedenze possono essere trasferite alla *fiscal unit*. Tenendo conto della necessità di **remunerare il beneficio ottenuto a livello di**

gruppo, gli accordi di consolidamento andrebbero integrati per tener conto di tale possibilità, oltre che, in presenza di molteplici eccedenze ACE, prevedere un eventuale ordine di trasferimento delle stesse.

In linea con l'orientamento più volte espresso agli effetti del consolidato, **le eccedenze generatesi anteriormente all'opzione per il consolidato** non attribuibili alla *fiscal unit* possono invece **esclusivamente essere utilizzate in deduzione dal reddito complessivo netto della singola società**.

Sotto il profilo pratico, l'ammontare dell'ACE indicata nel rigo RS113 colonna 12 del **modello UNICO 2014 SC** della singola società che aderisce al consolidato, andrà indicata nel rigo GN6 colonna 4 fino a concorrenza del reddito della stessa; l'eventuale eccedenza andrà riportata a colonna 1 del rigo GN22, quale ammontare utilizzabile a scompo del reddito complessivo netto di gruppo. L'importo che non trova capienza in tale ammontare andrà indicato nella colonna 13 del rigo RS 113.

RS113	Indennità del capitale proprio	Indennità del capitale proprio	Salvoche	Differenza
	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta
	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta
	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta
	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta
GN6	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta
GN22	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta	Indennità netta

L'art. 7 del DM di attuazione, regola invece l'agevolazione in caso di **opzione per la trasparenza fiscale di cui all'art. 115 e 116 del TUIR**: il meccanismo applicativo è lo stesso di quello previsto per le società di persone.

In particolare, l'ACE della società partecipata è **dedotta prioritariamente dal reddito di impresa proprio**, e qualora vi sia un'**eccedenza**, la stessa è **attribuita a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili**.

La quota attribuita per trasparenza si somma a quella propria di ciascun socio.

In caso di opzione per la "piccola trasparenza" di cui all'**art. 116 del TUIR** vi è una differenza: la quota di eccedenza di rendimento nozionale attribuita al socio **non può essere portata a riduzione del reddito complessivo netto dichiarato**, ma esclusivamente a riduzione del reddito d'impresa del socio stesso.

Resta fermo in entrambi i casi che **le eccedenze di rendimento nozionale generatesi prima dell'opzione non possono essere trasferite ai soci** (sono, cioè, utilizzabili dalla sola partecipata).

Dal punto di vista dichiarativo, le società che hanno optato per la trasparenza fiscale ex art. 115 del TUIR in qualità di partecipate e che attribuiscono il rendimento nozionale che eccede

il proprio reddito complessivo netto dichiarato ai soci, indicano tale importo nel rigo TN17 del **modello UNICO 2014 SC**, nella Sezione dedicata agli importi da attribuire ai soci.

TN17	Altri dati	ACI	Spese	Percentuale utilizzata	Percentuale determinata	Scendibilità
		00	00	00	00	00

Tale eccedenza non utilizzata si sommerà a quella propria dei soci nel quadro RS di questi ultimi.

ACCERTAMENTO

Gratuito patrocinio: aggiornato ad € 11.369,24 il limite di reddito annuo per l'ammissione

di Massimo Conigliaro

E' stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale **n. 169 del 23 luglio 2014** il [**Decreto del Ministero della Giustizia del 1° aprile 2014**](#) con il quale il Capo del dipartimento per gli affari di giustizia ed il Ragioniere Generale dello Stato stabiliscono l'adeguamento, previsto dall'art. 77 del Testo Unico delle spese di giustizia (D.P.R.115/2002), relativo al limite di reddito per l'ammissione al patrocinio a spese dello Stato.

Il **limite di reddito** viene aggiornato con cadenza biennale ed era prima fissato in € 10.766,33, così come stabilito dal Decreto del Ministero della Giustizia del 2 luglio 2012, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 25 ottobre 2012, n. 250.

Adesso, rilevato che nel periodo relativo al **biennio** considerato, dai dati accertati dall'Istituto nazionale di statistica, risulta una **variazione in aumento dell'indice dei prezzi** al consumo per le famiglie di operai ed impiegati pari al **5,6%**, l'importo di euro 10.766,33, indicato nell'art. 76, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 115/2002 **e' stato aggiornato in euro 11.369,24**.

Ricordiamo che il patrocinio a spese dello Stato è disciplinato dalla parte III del **D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115**. "Se l'interessato convive con il coniuge o con altri familiari – precisa l'art. 76, comma 2 del citato decreto – il reddito è costituito dalla **somma dei redditi** conseguiti nel medesimo periodo da ogni componente della famiglia compreso l'istante".

Rimasta immutata la disposizione che prevede che il limite di reddito deve essere poi **elevato di 1.032,91 per ognuno dei familiari conviventi** (art. 92). Sempre ai fini della determinazione del reddito imponibile per l'ammissione al gratuito patrocinio, l'art. 76, comma 3, del D.P.R. n. 115 del 2002 prevede che si deve tener conto "anche dei redditi che per legge sono esenti dall'Irpef o che sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ovvero ad imposta sostitutiva".

Per tale valutazione si fa riferimento al reddito imponibile ai fini dell'Irpef risultante dall'**ultima dichiarazione**.

Le **condizioni** per essere ammessi al gratuito patrocinio sono:

- lo **stato di povertà**;
- la **probabilità di un esito favorevole della causa** (*fumus boni iuris*).

Con l'istanza deve essere documentato lo stato di povertà della parte contribuente. Per ottenere l'ammissione al gratuito patrocinio non è necessario che l'istante sia nullatenente, ma è sufficiente che sia in condizioni economiche tali da non poter sopportare i **costi del processo tributario**.

L'istanza, debitamente documentata, va presentata presso le Segreterie delle Commissioni Tributarie dove opera una **Commissione per il Patrocinio a Spese dello Stato** e deve contenere gli elementi indicati dagli artt. 78, 79 e 122 del D.P.R. n. 115/2002; la richiesta può essere formulata anche nel corso del giudizio, sin tanto che non sia stata celebrata l'udienza di trattazione. Nel caso di **Sezione Staccata** della Commissione Tributaria Regionale, l'istanza va presentata presso la sede "centrale" della Commissione Regionale.

La Commissione per il patrocinio a spese dello Stato ha una **composizione variegata**, è presieduta da un presidente di sezione (della Commissione Tributaria) e ne deve far parte un giudice, designato dal presidente della commissione tributaria; è altresì presente un rappresentante delle categorie professionali abilitate alla difesa tributaria, scelto dal Presidente della Commissione tra una terna di nomi segnalata dall'Ordine Professionale.

I giudici tributari che fanno parte della commissione, hanno **l'obbligo di astenersi** nei processi riguardanti controversie da loro esaminate quali componenti della commissione stessa. Le **funzioni** che gli articoli 79, 124, 126, 127 e 136 del D.P.R. 115/2002 attribuiscono, anche in modo ripartito, al consiglio dell'ordine degli avvocati e al magistrato sono svolte – in ambito tributario – solo dalla commissione del patrocinio a spese dello Stato.

Nei dieci giorni successivi alla presentazione dell'istanza, la Commissione decide, sulla base degli elementi forniti dal richiedente, la concessione del beneficio. Allo stato attuale, alcune Commissioni informano il contribuente della **data di trattazione dell'istanza**, altre provvedono direttamente e comunicano l'esito; laddove risultino mancare alcuni documenti, la Commissione sospende l'esame della pratica e chiede **l'integrazione della documentazione**.

Il richiedente ammesso al patrocinio può **scegliere il difensore** tra i professionisti abilitati alla difesa tributaria (dottori commercialisti, ragionieri, avvocati, consulenti del lavoro) e tra quelli iscritti negli elenchi indicati all'art. 12, comma 2, D. Lgs. n. 546/92.

Il ricorso della parte ammessa al patrocinio a spese dello Stato è **esente dal contributo**

unificato. E' da segnalare che, al momento della presentazione del ricorso, la parte contribuente **non ha ancora evidenza** documentale dell'ammissione al patrocinio a spese dello stato. All'atto della proposizione del ricorso, il difensore, pertanto, evidenzierà che la parte – avendone i requisiti – **ha richiesto** il patrocinio a spese dello Stato e barrerà l'apposita casella nella Nota di Iscrizione a Ruolo.

Particolare è il caso in cui sia intervenuta **sentenza dichiarativa di fallimento**. In tale circostanza il curatore ha l'onere di presentare un'apposita istanza al Giudice Delegato del Tribunale di competenza: se questi attesta la mancanza del denaro necessario per le spese, il fallimento ha titolo per essere ammesso al patrocinio a spese dello Stato (art. 144).

Una volta definita la causa e qualora non sia cambiata la situazione economica del contribuente, il difensore – **a prescindere dall'eventuale condanna alle spese** – presenterà **istanza di liquidazione** al Presidente della sezione della Commissione Tributaria che ha reso la sentenza. **L'onorario e le spese** spettanti al difensore sono liquidati dall'autorità giudiziaria con decreto di pagamento, tenuto conto della natura dell'impegno professionale, in relazione all'incidenza degli atti assunti rispetto alla posizione processuale della persona difesa. A fronte della comunicazione del decreto di liquidazione, **il difensore** trasmetterà alla Commissione a Spese dello Stato la **fattura** relativa all'importo liquidato, intestata a Ministero Economia e Finanze, Direzione Centrale Servizi Tesoro, Roma, codice fiscale 80415740580.

PATRIMONIO E TRUST

La costituzione di un trust per la locazione di un aeromobile all'estero non esclude la deducibilità dei canoni di leasing

di Luigi Ferrajoli

I canoni di **locazione finanziaria** sostenuti da una società italiana e riferibili ad un aeromobile conferito in un **trust** al fine di realizzare un'intestazione fiduciaria della titolarità del medesimo mezzo, quale necessario schema giuridico-formale per consentire l'utilizzo di tale aeromobile secondo la legislazione statunitense e la locazione dello stesso negli Stati Uniti sono pienamente **deducibili** ai sensi dell'art. 102, comma 7, Tuir.

È questa la conclusione cui giunge la **Commissione tributaria provinciale di Milano nella sentenza n. 1155 depositata in data 3 febbraio 2014**, la quale ha preso in esame il trattamento fiscale da attribuire ad un contratto di locazione finanziaria derivato da una complessa **operazione internazionale** formalizzata con la costituzione di un trust avente per oggetto un aeromobile. In sostanza, secondo l'Agenzia delle entrate, nel caso in esame il contratto non poteva qualificarsi come leasing su aeromobile ma doveva, invece, essere considerato e trattato come un **leasing azionario**, con il quale la parte acquisiva i diritti di **beneficiario** di un trust, con la conseguenza che i relativi canoni di leasing non dovevano ritenersi deducibili ai sensi dell'art. 102, comma 7, Tuir.

L'operazione era la seguente:

- la società italiana destinataria dell'**avviso di accertamento** (A) possedeva il 100% della società statunitense (B), la quale disponeva di un aeromobile oggetto di locazione ad una compagnia aerea statunitense;
- la società B costituiva, mediante conferimento dell'aeromobile, un **trust**, nel quale assumeva la qualità di disponente e beneficiario, mentre la posizione di trustee veniva attribuita ad un soggetto terzo. La costituzione del trust era imposta dalla legislazione statunitense che **vieta** alle compagnie nazionali l'utilizzo di aeromobili di proprietà estera. Nella disciplina del trust veniva richiamata la locazione ordinaria dell'aeromobile alla compagnia aerea statunitense e veniva specificato che B rimaneva destinataria dei relativi **canoni di locazione** in quanto soggetto beneficiario del trust;
- successivamente, previo accordo del trustee, la società B cedeva e trasferiva a tre società di leasing italiane il suo diritto in relazione al **patrimonio** del trust e all'accordo di trust. Le società di leasing italiane acquisivano lo status di parte e beneficiario del trust, con **diritto** a ricevere i canoni di locazione dell'aeromobile;

- le società di leasing italiane, in qualità di cessionarie della posizione di beneficiario del trust, concedono la stessa, mediante contratto di leasing, alla società italiana A (destinataria dell'accertamento), che corrisponde i canoni di locazione finanziaria e, in qualità di **beneficiario** del trust, percepisce i canoni di locazione dell'aeromobile da parte della compagnia aerea statunitense.

Secondo l'Agenzia delle entrate il contratto di **leasing** in esame dovrebbe essere considerato e trattato alla stregua di leasing azionario con il quale la parte acquisisce i diritti di beneficiario del trust, con la conseguenza che la società non potrebbe dedurre i relativi **canoni** ai sensi dell'art. 102, comma 7, Tuir.

Secondo la Commissione tributaria provinciale di Milano – anche considerato che la costituzione del trust era stata effettuata solo per consentire il **noleggio** dell'aeromobile alla compagnia statunitense in quanto imposta dalla legislazione americana che non consente l'utilizzo di aeromobili di proprietà di soggetti esteri – la costituzione del trust non comporta che oggetto della locazione finanziaria fosse la qualità di beneficiario del trust e non l'aeromobile, in quanto il trust, essendo un negozio giuridico riconducibile ad un **istituto fiduciario** di *common law*, non è espressivo di una partecipazione. I canoni di locazione finanziaria sostenuti devono, quindi, ritenersi pienamente **deducibili** essendo riferibili ad un bene strumentale ai sensi dell'art. 102, comma 7, Tuir, così come sono soggetti a tassazione in Italia i canoni di locazione dell'aeromobile percepiti dalla società italiana in quanto soggetto beneficiario del trust.

I giudici tributari affermano che, nel caso di specie, il trust, grazie alla sua estrema **flessibilità** in termini costitutivi, ha rappresentato il migliore e più efficiente strumento a disposizione della società per concedere in locazione l'aeromobile ad una compagnia americana senza perdere i benefici economici correlati all'operazione di leasing. Nel caso in esame, non si è in presenza di una locazione finanziaria di "strumenti partecipativi" ma di una usuale locazione di un bene registrato ed il trust null'altro rappresenta che una mera intestazione fiduciaria, conseguentemente l'operazione non ha portato alcun **risparmio fiscale** indebito in capo alla società italiana, considerando che laddove la società avesse avuto la possibilità di locare l'aeromobile negli Stati Uniti direttamente dall'Italia il trust non sarebbe mai stato costituito.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

I cambi da utilizzare in RW

di Nicola Fasano

Nelle **operazioni di chiusura dell'Unico**, il quadro RW riveste un ruolo di primo piano. Quest'anno, considerato che sono confluite in RW **anche l'IVIE e l'IVAFE**, molte problematiche sono state anticipate e affrontate già in sede di versamento delle imposte dovute a saldo e quale primo acconto, ma comunque restano alcuni **dubbi**.

Un tema su cui si è creata parecchia **confusione** è quello legato al **tasso di cambio** utilizzare per la compilazione del quadro.

Ciò in quanto, ai fini del **monitoraggio fiscale**, la norma di riferimento rappresentata dall'art. 4, comma 4 del d.l. 167/90 (come riformulato dalla legge 97/2013), prevede espressamente che in relazione all'RW, *“Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate, è stabilito il contenuto della dichiarazione annuale nonché, annualmente, il controvalore in euro degli importi in valuta da dichiarare”*.

Pare, in sostanza, che il legislatore intendesse **confermare** l'utilizzo, come in passato, del **cambio medio annuo**.

Tuttavia, il [**Provvedimento attuativo del 18 dicembre 2013**](#) ha chiaramente stabilito che gli importi in valuta estera devono essere convertiti facendo riferimento ai **cambi medi mensili**. Tale precisazione è riportata anche dalle **istruzioni** all'RW 2014, dopo che l'Agenzia delle entrate, già in occasione degli incontri con la stampa specializzata, aveva confermato l'utilizzo dei cambi medi mensili, precisando che per valorizzare le attività e gli investimenti **all'inizio del periodo di imposta** deve farsi riferimento al **cambio del mese di dicembre dell'anno prima**. Tale orientamento è stato confermato anche dalla [**circolare 10/E/2014**](#).

Sembra dunque assodato che, secondo l'Agenzia, i parametri di riferimento devono essere rappresentati dai **cambi medi mensili** e non da quelli annuali. Peccato però che la stessa Agenzia, ha approvato con il **Provvedimento 10 aprile 2014** i “soliti” **cambi medi annuali** ai fini del monitoraggio fiscale, riferendosi espressamente al “nuovo” art. 4, comma 4 del d.l. 167/1990, alimentando i dubbi sul punto.

L'applicazione del cambio medio annuale (sicuramente più snella rispetto a quella dei cambi mensili), pertanto, **non appare fuori luogo** considerato che a tale cambio pare chiaramente fare riferimento la **norma “primaria”** (ossia l'art. 4, comma 4, d.l. 167/1990) e la **stessa**

amministrazione finanziaria ha approvato un Provvedimento in tal senso (quello di aprile scorso) relativo al periodo di imposta 2013. Al **“vecchio” cambio medio annuale**, inoltre, fa riferimento anche il Provvedimento 5 giugno 2012 che ha disciplinato **l'IVIE e l'IVAFE**, in cui si fa espresso riferimento al **“vecchio” art. 4, comma 6 del d.l. 167/1990**, nella versione previgente, e dunque al cambio medio annuale. IVIE e IVAFE che, essendo ora confluite n RW, sono invece **“assoggettate”** al cambio medio mensile.

Del resto, l'utilizzo dei **cambi medi mensili** se da un lato si prestano ad essere sicuramente **più precisi** rispetto a quello annuale, dall'altro, in alcuni casi, **non sembrano particolarmente utili** per la stessa amministrazione finanziaria. Si pensi, per esempio alla **giacenza media annuale dei conti correnti**, da indicarsi in RW quale **“valore finale”** degli stessi: che senso ha riportare con il cambio di dicembre 2013 un **dato determinato sulla base dell'intero anno?**

In definitiva, non resta che confidare nel **buon senso** dell'amministrazione finanziaria in sede di eventuale controllo che dovrebbe riguardare in modo **molto pragmatico** la compilazione o meno del quadro RW, piuttosto che **“sottigliezze”** come quella dei cambi. Fermo restando che, mai come in questo caso, appare solare la presenza di **“obiettive condizioni di incertezza”** sulla portata e sull'ambito di applicazione della disposizione normativa prevista dall'art. 10 dello Statuto del contribuente quale **causa di esclusione dall'irrogazione di sanzioni**, qualora si sia utilizzato il cambio annuo piuttosto che quelli mensili.