

Edizione di lunedì 9 maggio 2016

PENALE TRIBUTARIO

[Niente confisca sui beni futuri](#)

di Luigi Ferrajoli

PROFESSIONISTI

[Caccia ai "consulenti" che ricoprono la veste di "ideatore/facilitatore"](#)

di Fabrizio G. Poggiani

DICHIARAZIONI

[Quadro RG Unico PF: soggetti obbligati e novità](#)

di Federica Furlani

AGEVOLAZIONI

[Riserva di rivalutazione ed assegnazione agevolata](#)

di Sandro Cerato

DICHIARAZIONI

[Il quadro RW tra monitoraggio e patrimoniali](#)

di Maurizio Tozzi

BACHECA

[Voluntary disclosure: il contraddittorio e la quantificazione del carico tributario](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

PENALE TRIBUTARIO

Niente confisca sui beni futuri

di Luigi Ferrajoli

L'istituto della **confisca** in relazione ai reati tributari è stato recentemente oggetto di riforma ad opera del D.Lgs. n.158/16, che ha **abrogato il comma 143 dell'art. 1 L. n. 244/2007** (che statuiva l'applicabilità dell'art. 322-ter c.p. alle fattispecie di delitto penali tributarie) ed introdotto l'**art. 12-bis D.Lgs. n.74/00** intitolato appunto "confisca".

In tal modo il legislatore ha dato una **collocazione più razionale all'istituto in esame**, che ora si trova inserito nel testo che disciplina la materia penale tributaria, ma la formulazione della norma rispecchia sostanzialmente quanto già previsto dall'**art. 322-ter c.p..**

Al comma 1 dell'articolo 12-bis è infatti statuito che "*Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.*".

La misura ablativa in esame è stata più volte, nella vecchia formulazione contenuta nell'art. 322-ter c.p.p., **oggetto di pronunce di legittimità** con particolare riferimento alla problematica dell'individuazione del profitto o prezzo del reato.

Con la sentenza n. 4097 dell'01.02.2016 la Corte di Cassazione si è occupata della questione in commento in relazione alla fattispecie di **reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** di cui all'art.11 D.Lgs. n.74/00.

Nella vicenda in esame, l'amministratore unico di una società fallita aveva presentato **istanza di patteggiamento** in relazione ai reati contestati tra cui quello dell'art.11 D.Lgs. n.74/00; il GIP, accogliendo l'istanza, aveva altresì disposto la **confisca per equivalente** su beni – non individuati – del medesimo fino al concorrere della somma di € 5.272.432,00.

In relazione all'oggetto della confisca, il GIP aveva precisato come, secondo la giurisprudenza, il profitto, confiscabile anche nelle forme per equivalente, del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte "... va **individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio su cui il fisco ha diritto di soddisfarsi** e, quindi, nella somma di denaro la cui sottrazione all'Erario viene perseguita, non importa se con esito favorevole o meno, attesa la struttura di pericolo della fattispecie, attraverso l'atto di vendita simulata o gli atti fraudolenti posti in essere..."; pertanto nel caso di specie il profitto era stato individuato **nel valore stimato delle**

attività dei rami d'azienda ceduti fraudolentemente.

L'imputato ha proposto ricorso per Cassazione avverso la sentenza, censurando il fatto che il GIP aveva sottoposto a confisca non beni che rientravano nella sua effettiva disponibilità, bensì **beni futuri**.

La Cassazione ha ritenuto fondato il ricorso sulla base delle seguenti condivisibili argomentazioni.

Innanzitutto, la Suprema Corte ha ribadito che la confisca può essere imposta sui beni di cui l'indagato abbia la disponibilità e, quindi, **non solo sul denaro o sui cespiti di cui il soggetto sia formalmente titolare**, ma anche su quelli rispetto ai quali egli possa vantare un **potere informale**, ma diretto ed oggettivo.

Inoltre, la Cassazione ha precisato che, qualora non sia possibile agire direttamente sui beni costituenti il profitto o il prezzo del reato **a causa del loro mancato reperimento** è consentito *“lo spostamento della misura dal bene costituente prezzo o profitto del reato ad altro di valore equivalente ricadente sempre nella libera disponibilità dell'indagato”*.

Tuttavia, in considerazione della **natura sanzionatoria della misura in esame**, secondo i Giudici di legittimità **la stessa non può avere ad oggetto beni meramente futuri**; al riguardo, la Cassazione ha, infine, chiarito che se la confisca del bene *“...costituente profitto o prezzo del reato non sia possibile, è certamente possibile spostare la ablazione su altri beni che ricadono nella sfera di disponibilità dell'imputato, ma a condizione che si tratti di beni che già esistono nella sua sfera di disponibilità, e non certo su beni futuri, non individuati né individuabili. Ciò configge con quanto sostenuto dal Gip in ordine alla confiscabilità di beni non individuati, non ricadenti pertanto nella disponibilità nota dell'imputato, ma che potrebbero un giorno ricadervi ancorché siano stati acquisiti non con il profitto del reato del cui vantaggio oggi si discute, ma del tutto lecitamente”*.

Pertanto, la Cassazione ha annullato con rinvio la **parte della sentenza relativa alla confisca**, che potrà essere disposta quindi previa indicazione dei beni che dovranno esserne oggetto.

PROFESSIONISTI

Caccia ai “consulenti” che ricoprono la veste di “ideatore/facilitatore”

di Fabrizio G. Poggiani

La **giurisprudenza di legittimità** e l'**Amministrazione finanziaria** puntano sempre di più il dito verso i consulenti che si “prestano” a comportamenti **indebiti**, facilitando atteggiamenti evasivi e/o elusivi dei propri clienti.

L’accento è stato posto recentemente anche dalla **circolare 16/E** dello scorso 28 aprile che ha fornito agli uffici periferici gli **indirizzi operativi** di prevenzione e contrasto all’evasione.

Posta la necessità di eseguire le attività di controllo anche nei confronti dei professionisti interessati, in particolare, agli studi di settore, **la direzione centrale e accertamento ha segnalato la necessità di valutare “ricorrenze di comportamento tra soggetti che si avvalgono dello stesso consulente e/o intermediario”** e, soprattutto, **se vi sono elementi che facciano emergere, in capo al consulente, un ruolo di “ideatore/facilitatore” del comportamento evasivo del contribuente-cliente.**

L’Agenzia delle entrate evidenzia che tale verifica deve essere fatta, soprattutto, per evitare di mettere in **cattiva luce** una categoria che, *“al contrario, è in larghissima parte attiva per garantire il corretto adempimento degli obblighi fiscali”*.

Si ricorda, peraltro, che anche la Suprema Corte (sentenza n. 17418/2016) ha recentemente affermato che **il professionista che, incaricato della tenuta della contabilità delle aziende, suggerisce l’inserimento di fatture “fittizie” (e di conseguenza, di costi da dedurre) con l’obiettivo di abbattere la base imponibile, concorre con lo stesso contribuente nel reato** e, di conseguenza, può essere giudicato e condannato per la frode fiscale.

Sul caso, infatti, la Cassazione ha affermato che **nel reato di frode fiscale possono incorrere anche coloro che, pur non ricoprendo cariche nell’impresa, abbiano in qualsiasi modalità partecipato a creare un meccanismo fraudolento**, teso alla riduzione dell’imponibile fiscale e, di conseguenza, al pagamento di minori imposte.

Sulla medesima falsariga, un’ulteriore sentenza dei giudici di legittimità (Cassazione, sentenza n. 19335/2015) ha affermato che **risponde dei delitti di emissione e di utilizzazione di fatture relative a operazioni inesistenti, il consulente di una società che, “consapevole” delle condotte illecite poste in essere dagli amministratori della medesima società, fornisca un contributo “intenzionale” e “consapevole” alla realizzazione dei fatti di natura criminosa.**

Di contraltare, un recente intervento dei giudici del **Tribunale di Firenze** (sez. III 3/09/2014) ha asserito che non subisce un danno ingiusto (quindi risarcibile) il cliente-contribuente che, in relazione a un accordo fraudolente (peraltro “nullo”) con il proprio consulente, sia sanzionato dai funzionari dell’Amministrazione finanziaria per comportamenti fraudolenti come l’omessa contribuzione o lo “scarico” di costi non documentati.

Dalla lettura combinata, pertanto, delle indicazioni dell’Agenzia delle entrate e della giurisprudenza di **legittimità è estremamente chiaro che l’obiettivo non è il consulente che, sviluppando il proprio lavoro, cade in errore, ma il consulente che, “consapevolmente”, fornisce al cliente-contribuente strumenti per frodare il fisco.**

Di fatto, pertanto, nella buona intenzione dei giudici e dell’Amministrazione finanziaria **si intende colpire l’intervento “attivo” del consulente ovverosia una vera e propria compartecipazione all’attività criminosa**, a prescindere dalla relativa entità; bisogna, però, fare attenzione perché la Cassazione, su questo tema, è andata ben oltre.

Infatti, se è dimostrato che il consulente, pur non essendo l’artefice principale di una condotta fraudolenta, **partecipa fattivamente alla realizzazione del fatto criminoso, è corretto che lo stesso risponda, addirittura quale parte direttamente in causa, dei reati fiscali**; ma ciò che lascia perplessi è che la recente sentenza richiamata (sentenza n. 19335/2015) ha affermato che **il professionista “può rafforzare l’altrui proposito criminoso” anche limitandosi a svolgere il compito ordinario di tenuta delle scritture contabili**, mettendo sullo stesso piano, per esempio, il consulente che “fornisce” i documenti di spesa “fittizi” al cliente-contribuente e il consulente che redige *“la dichiarazione sulla base dei documenti annotati in contabilità direttamente dal contribuente”* e che si rende conto, nel *“predisporre la dichiarazione”*, della presenza di una fattura passiva riferibile a operazioni inesistenti.

La situazione risulta estremamente dirompente, **in quanto, paradossalmente, il consulente dovrebbe attivarsi, secondo questo orientamento, non solo per eseguire un controllo di natura formale della fattura, ma anche per verificare la bontà dei contenuti dei documenti registrati**, con riferimento esplicito all’esistenza o meno delle operazioni sottostanti; situazione sempre complicata, a maggior ragione se la contabilità è tenuta esternamente allo studio e direttamente dal contribuente.

Tutto ciò perché, come indicato dai giudici di legittimità, **il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si concretizza, ai sensi dell’articolo 2 D.Lgs. 74/2000, quando il contenuto della dichiarazione è costituito da un impianto documentale che tende a ostacolare le attività di accertamento o a supportare dati artatamente non veri**; la norma è stata mutuata partendo da alcuni elementi costitutivi delle fattispecie individuate dalle lettere d) e f) dell’articolo 4 della legge 516/1982.

In conclusione, in virtù delle recenti istruzioni fornite dall’Agenzia delle entrate, e preso atto che gli uffici periferici devono concentrarsi soprattutto sull’indebita deduzione di componenti negativi, tralasciando le contestazioni di natura meramente formale, **è doveroso tenere conto**

di quanto affermato recentemente dalla Cassazione in tema di responsabilità del consulente “consapevole”.

DICHIARAZIONI

Quadro RG Unico PF: soggetti obbligati e novità

di Federica Furlani

Il **quadro RG** deve essere compilato dai contribuenti esercenti attività commerciali in **contabilità semplificata** di cui all'articolo 18 del D.P.R. 600/1973 che non abbiano optato per la tenuta della contabilità ordinaria.

Gli imprenditori individuali, così come le società di persone, possono accedere al regime di contabilità semplificata se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito **ricavi**, secondo il criterio di competenza, **per un ammontare non superiore**:

- **ad € 400.000,00, se trattasi di imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;**
- **ad € 700.000,00, se trattasi di imprese aventi per oggetto altre attività.**

Per le imprese che esercitano **contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività**, si deve fare riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente, a condizione che i ricavi siano annotati **distintamente**.

Nel caso in cui non venga effettuata la distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi.

Nel caso in inizio attività nel corso dell'esercizio (2015), il quadro RG va compilato dai contribuenti che hanno dichiarato, in sede di apertura della partita Iva, un volume d'affari annuo presunto **ragguagliato** ad anno fino a € 400.000/700.000 a seconda dell'attività esercitata.

Sono **esonerati** dalla compilazione del quadro RG:

- i soggetti che adottano il **regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità** previsto dall'articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011, e i **contribuenti forfetari** di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014, che devono compilare l'apposito quadro LM a loro dedicato;
- i soggetti che hanno conseguito **provvigioni da vendite a domicilio** ex articolo 36 L. 426/1971, ai quali è stata effettuata una **itenuta a titolo d'imposta** effettuata ai sensi dell'articolo 25-bis del D.P.R. 600/1973.

Il reddito d'impresa dei contribuenti in contabilità semplificata è determinato ai sensi **dell'articolo 66 del Tuir** come differenza tra i componenti positivi e negativi, riconosciuti sulla base del principio di competenza, salvo alcune deroghe (dividendi, contributi in c/impianti,

imposte, contributi ad associazioni sindacali di categoria).

Il quadro RG del modello Unico 2016 presenta le seguenti **novità**.

Con riferimento ai dati relativi all'attività (**rgo RG1**) è stata eliminato la casella relativa al **Modello INE** (Indicatori di normalità economica) che andava barrata dai soggetti che non erano tenuti alla compilazione del modello studi di settore ed erano dispensati dalla presentazione del modello Indicatori di Normalità Economica.

Con il Comunicato Stampa del 29 gennaio 2016, l'Agenzia, nell'ottica di semplificazione, ha infatti sottolineato **l'eliminazione dell'obbligo di presentazione per il 2015 dei modelli Ine** (indicatori di normalità economica) e del **modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi per i contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta**. Fino al periodo di imposta 2014, gli imprenditori individuali che cessavano l'attività nel corso dell'anno erano comunque tenuti alla compilazione del modello.

I due adempimenti aboliti sono stati ritenuti non più necessari, grazie alla sempre maggiore integrazione delle diverse banche dati a disposizione dell'Agenzia.

Il **rgo RG10 – “Altri componenti positivi”**, è stato completamente rivisto, attribuendo ad ogni voce di componente positivo uno specifico codice. Analogamente sono state codificate le varie componenti negative del **rgo RG22 – “Altri componenti negativi”**.

Le istruzioni specificano tuttavia che **limitatamente al 2015** è possibile indicare nel rigo RG10/RG22 tutti gli altri componenti positivi con il **codice 99**, senza utilizzare i codici specifici, ad **esclusione**:

- dei componenti positivi individuati dai seguenti codici: 3, 7, 8, 9, 10, 11, 15 e 17;
- dei componenti negativi individuati dai seguenti codici: 8, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 23, 26, **27** e 29.

Tra i componenti negativi al **rgo RG21** è stata aggiunta la **colonna 1** per indicare la quota delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati ovvero derivanti da prestazioni di servizi rese da professionisti domiciliati nei medesimi Stati o territori, deducibili ai sensi dei commi 10 e 11 dell'articolo 110 Tuir, **eccedenti il valore normale** (articolo 5 D.Lgs. 147/2015).

Tra gli “Altri componenti negativi”, al rigo RG22, è stato previsto, tra gli altri, il **codice 27**, per indicare il **maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria** fiscalmente deducibili ai sensi dei commi 91 e 92 dell'articolo 1 L. 208/2015 (c.d. Superammortamenti).

La legge di Stabilità 2016 ha previsto per i titolari di reddito di impresa (ed anche per i

professionisti), che effettuano **investimenti in beni strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, una **maggiorazione del 40%** del costo di acquisto dei beni agevolabili nuovi esclusivamente ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di *leasing*.

Inoltre, in caso di acquisto in tale periodo di **autoveicoli nuovi (beni a deducibilità limitata)** è previsto oltre **all'incremento del 40% del costo di acquisizione**, anche l'aumento nella medesima misura dei limiti di deducibilità di cui all'articolo 164, comma 1, lett. b), Tuir.

Di conseguenza, il costo fiscalmente riconosciuto di un'autovettura passa da euro 18.075,99 ad euro 25.306,39 (euro 18.075,99 maggiorato del 40%).

Il maggior ammortamento o la maggior quota del canone di locazione finanziaria, andrà pertanto indicato al rigo RG22 codice 27.

Le altre novità riguardano l'inserimento della colonna 1 nel **rgo RG23 – “Reddito detassato”**, nella quale indicare la quota di reddito **detassata** ai sensi dell'articolo 1, commi da 37 a 45, L. 190/2014, derivante dall'utilizzo di opere dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, che non concorre a formare il reddito (c.d. **Patent box**).

Infine, a seguito della **soppressione**, ad opera dell'articolo 1, comma 85, L. 190/2014, del regime agevolato per le nuove iniziative produttive introdotto dall'articolo 13 L. 388/2000, è stato eliminato l'apposito **rgo RG32** riservato ai contribuenti che lo adottavano.

AGEVOLAZIONI

Riserva di rivalutazione ed assegnazione agevolata

di Sandro Cerato

Nell'assegnazione ai soci di un **immobile oggetto di rivalutazione** si richiede il versamento di un'imposta sostitutiva dell'8% (10,5% per le società non operative in almeno due anni nel triennio 2013 – 2015) da parte della società sulla differenza tra valore normale dell'immobile (che può farsi coincidere con il valore catastale) ed il costo fiscalmente riconosciuto del bene alla data dell'assegnazione.

Inoltre, se a seguito dell'assegnazione la **società utilizza delle riserve di rivalutazione in sospensione d'imposta** (e quindi non affrancate), è richiesto anche il pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 13% dell'importo utilizzato.

Sul punto, si osserva che **l'assegnazione del bene non comporta alcun obbligo di utilizzo della riserva di rivalutazione**, in quanto le vicende del bene rivalutato e della riserva iscritta a seguito della rivalutazione sono del tutto autonome tra di loro, con la conseguenza che la società, in presenza di altre riserve, potrebbe utilizzare queste ultime e lasciare nel proprio patrimonio la riserva di rivalutazione.

Tuttavia, è opportuno riflettere sull'opportunità di utilizzare la **riserva di rivalutazione**, poiché la sospensione d'imposta viene risolta con il pagamento di un'imposta sostitutiva del 13% e quindi ridotta rispetto all'ipotesi ordinaria di distribuzione della stessa ai soci; nel qual caso la società di capitali dovrebbe, infatti, pagare le imposte piene (Ires ed Irap) e scomputare quale credito d'imposta la sostituiva pagata al momento della rivalutazione (3% per la **rivalutazione di immobili ex D.L. 185/2008**).

È appena il caso di precisare che laddove la società abbia rivalutato l'immobile ai soli fini civilistici nel 2008, la **riserva di rivalutazione** iscritta non è in sospensione d'imposta ma è una normale riserva di utili, con la conseguenza che l'utilizzo della stessa a fronte dell'assegnazione del bene ne comporta la tassazione solo in capo al socio assegnatario (in capo al quale rileva comunque il valore normale del bene ai sensi dell'articolo 47, comma 3, del Tuir).

Un altro aspetto da evidenziare riguarda la **base imponibile** – importo della riserva utilizzata per l'assegnazione – **sui cui applicare l'imposta sostitutiva** del 13%.

In passato **l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 13/E/2014)**, a commento della rivalutazione dei beni d'impresa di cui alla legge n. 147/2013, ha confermato che la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva del 10% non è pari all'importo della riserva iscritta (ossia al

netto dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione), bensì all'importo della rivalutazione, al lordo quindi dell'imposta sostitutiva dovuta.

Si tratta di capire se la stessa regola debba essere seguita anche per il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13%, in caso di **assegnazione agevolata del bene immobile con utilizzo della riserva di rivalutazione**.

La risposta non può che essere **negativa**, in quanto il pagamento dell'imposta (anche se sostitutiva) del 13% non avviene quale conseguenza dell'affrancamento della riserva, bensì a fronte dell'**utilizzo** della riserva in sospensione d'imposta in occasione dell'assegnazione agevolata del bene.

Pertanto, **l'imposta del 13% deve essere calcolata sull'effettivo importo della riserva iscritta nel patrimonio netto della società ed utilizzata a seguito dell'assegnazione**.

DICHIARAZIONI

Il quadro RW tra monitoraggio e patrimoniali

di Maurizio Tozzi

La detenzione di capitali all'estero obbliga, in diverse circostanze, a procedere al c.d. **"monitoraggio"** da espletare, ai sensi dell'articolo 4 del Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167, mediante la compilazione dello specifico **quadro RW** della dichiarazione dei redditi. La compilazione di detto prospetto ha subito rilevanti modifiche a decorrere da Unico 2014, la prima delle quali riguardante l'accorpamento delle informazioni anche in ordine alla **liquidazione delle imposte IVIE e IVAFE**.

Se gli aspetti generali sono noti, qualche spunto di riflessione in più si rende necessario per rammentare alcune particolarità, sia sul piano soggettivo che oggettivo. Circa l'obbligo compilativo, è noto che generalmente l'adempimento riguarda i soggetti **persone fisiche** che posseggono gli investimenti esteri, anche in qualità di "titolari effettivi". Interessati alla compilazione sono inoltre gli enti non commerciali, le società semplici e le associazioni professionali. Gli obbligati, non è mai tardi per ricordarlo, sono tutti i soggetti **residenti in Italia**, dunque anche gli stranieri che ormai si sono ivi radicati. Sono esonerati, invece, coloro (anche italiani) che per la maggior parte del periodo d'imposta sono risultati non residenti. In relazione alle persone fisiche poi non viene operata **nessuna distinzione** essendo obbligati:

- i titolari di partita IVA;
- i soggetti esonerati dalla compilazione della dichiarazione dei redditi;
- i soggetti fiscalmente a carico di altri;
- coloro che hanno presentato il modello 730.

In particolare, per i contribuenti che a qualsiasi titolo non devono presentare l'Unico "ordinario", l'adempimento del monitoraggio fiscale è effettuato mediante la **presentazione del frontespizio di Unico, unito ovviamente alla compilazione del quadro RW**.

L'utilizzo del medesimo quadro RW sia per il monitoraggio che per la liquidazione delle patrimoniali potrebbe condurre a "situazioni" promiscue che devono essere gestite con attenzione. Si pensi ai soggetti **legittimamente esonerati** dal monitoraggio fiscale, come ad esempio i dipendenti che prestano in via continuativa attività lavorative presso la Commissione Europea ed altri organismi comunitari e internazionali (come illustrato dalla circolare n. 45 del 2010, ONU, NATO, Unione Europea, OCSE) la cui residenza è stabilita in Italia *ex lege*, nonché i **dipendenti di ruolo pubblici** che risiedono all'estero per motivi di lavoro per i quali sia prevista la notifica alle autorità locali ai sensi delle convenzioni di Vienna sulle relazioni diplomatiche e sulle relazioni consolari, o ancora ai c.d. **"frontalieri"**. Per tutti è l'articolo 38, comma 13, del D.L. 78/2010 a prevedere l'esonero in questione, seppur a

condizioni diverse (tra l'altro, mentre per i frontalieri l'esonero è limitato alle detenzioni nel paese in cui svolgono l'attività lavorativa, per gli altri il monitoraggio non deve essere effettuato per qualsiasi disponibilità ovunque detenuta all'estero, sia finanziaria che patrimoniale). Ebbene, la norma **non prevede affatto l'esonero dal pagamento delle patrimoniali**, ovviamente se dovute: ne deriva che detti soggetti, pur non dovendo effettuare il monitoraggio fiscale, **saranno obbligati a compilare il quadro RW per la liquidazione delle imposte dovute sui patrimoni esteri**.

È inoltre possibile che si verifichi il **caso inverso**, ossia che un soggetto non deve procedere al pagamento delle patrimoniali, ma deve effettuare il monitoraggio fiscale. In tale direzione il caso classico è rappresentato dalla detenzione di un **conto corrente**, rispetto al quale possono verificarsi entrambe le ipotesi. Si pensi, ad esempio, al conto che non supera mai la soglia massima di monitoraggio pari a 15 mila euro ma che ha una giacenza media superiore a 5 mila euro. In una simile circostanza sussiste l'obbligo di corrispondere l'IVAFE ma non di effettuare il monitoraggio. Viceversa, se il conto supera la predetta soglia massima ma ha una giacenza media inferiore a 5 mila euro, ricorrerà l'obbligo di effettuare il monitoraggio fiscale, senza dovere la patrimoniale IVAFE.

In simili situazioni è evidente che la tipologia di omissione commessa **rileverà nel relativo settore**: ad esempio, se si erra il monitoraggio fiscale con imposte patrimoniali non dovute, vi saranno solo le sanzioni per il monitoraggio; di contro, se l'errore riguarda solo le patrimoniali, è ovvio che al contribuente non possono essere irrogate sanzioni per il monitoraggio che è stato legittimamente non effettuato.

Dette circostanze non sono affatto infrequenti, essendo sufficiente rifarsi alle precisazioni della **circolare n. 45 del 2010** in ordine ai soggetti obbligati all'adempimento. Secondo il documento di prassi, infatti, qualora sul bene sussistano più diritti reali, ad esempio, nuda proprietà e usufrutto, sono tenuti all'effettuazione di tale adempimento **sia il titolare del diritto di usufrutto sia il titolare della nuda proprietà**. Ciò in quanto sia la titolarità del diritto di usufrutto che della nuda proprietà sono in grado di generare redditi di fonte estera. Ai fini IVIE, invece, la circolare n. **28 del 2012** ha precisato che l'imposta è dovuta solo dall'usufruttario.

La medesima circolare n. 45 del 2010, inoltre, sottolinea come 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 **movimentarle**. Conseguentemente, in caso di attività finanziarie o patrimoniali **cointestate**, il modulo RW deve essere compilato da ogni intestatario con riferimento all'intero valore delle attività qualora questi abbia la disponibilità piena delle stesse. È il caso, ad esempio, del conto corrente cointestato ad entrambi i coniugi. Analoghe conseguenze si determinano in caso di conto corrente estero intestato ad un soggetto residente sul quale vi è la delega di firma di un altro soggetto residente. In tal caso, **anche il delegato è tenuto alla compilazione del modulo RW** per l'indicazione dell'intera consistenza del conto corrente detenuto all'estero e dei relativi trasferimenti qualora si tratti di una delega al prelievo e non soltanto di una mera

delega ad operare per conto dell'intestatario. Nella **circolare n. 12 del 2016** è stato precisato che il delegato non deve però corrispondere l'IVAFE: egli pertanto compilerà il quadro RW solo ai fini del monitoraggio fiscale, mentre l'obbligo del pagamento della patrimoniale graverà sui titolari del conto.

BACHECA

Voluntary disclosure: il contraddittorio e la quantificazione del carico tributario

di Euroconference Centro Studi Tributari

Con la circolare n. 16/E/2016, l'Agenzia delle entrate ha fatto sapere che quest'anno la sua attività è contrassegnata dall'impegno richiesto per la gestione delle istanze di voluntary disclosure, la cui lavorazione va portata avanti giorno per giorno. Nell'ambito della collaborazione volontaria, per ogni professionista coinvolto, diventa fondamentale riuscire a gestire in modo adeguato il confronto con l'Ufficio. Il presente seminario vuole fornire alcune linee guida in tal senso oltre che affrontare altre specifiche problematiche come, ad esempio, definire i criteri per la quantificazione del corretto carico impositivo e le insidie che si possono trovare in fase di applicazione.

PROGRAMMA

- Criteri per la quantificazione del corretto carico impositivo e insidie in fase di applicazione
- Il ruolo dell'Agenzia delle Entrate nella fase preparatoria e di liquidazione del carico tributario
- Il contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria: analisi di alcuni casi pratici
- Disfunzioni e protezioni nella Procedura di liquidazione delle istanze
- Fondazioni e Trust nell'emersione volontaria: complicanze, svantaggi e opportunità
- Chiamate al contraddittorio cumulativi e differenziati: uffici competenti all'accertamento e impugnabilità parziale
- Risultanze della determinazioni del carico tributario e derivazioni giudiziarie

SEDI E DATE

Bologna – ZanHotel Europa – 21/06/2016

Milano – Hotel Michelangelo – 21/06/2016

Padova – Four Points by Sheraton Padova – 23/06/2016

Verona – DB Hotel – 23/06/2016

CORPO DOCENTE

Roberto Bianchi – Dottore commercialista