

Edizione di mercoledì 17 maggio 2017

ADEMPIMENTI

La comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva

di Luca Mambrin

AGEVOLAZIONI

Profili Iva dell'assegnazione agevolata di immobili ai soci

di Marco Peirolo

IMPOSTE SUL REDDITO

Locazioni brevi: regole chiare e 21% per tutti

di Leonardo Pietrobon

ACCERTAMENTO

Verifiche fiscali presso il consulente e segreto professionale

di Marco Bargagli

DICHIARAZIONI

Violazioni sostanziali del quadro RW

di Dottryna

ADEMPIMENTI

La comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva

di Luca Mambrin

Salvo **proroghe** dell'ultimo minuto, entro il prossimo **31 maggio** i contribuenti dovranno cimentarsi con il primo **invio dei dati delle liquidazioni periodiche Iva**, adempimento introdotto a decorrere dall'anno 2017 dall'[articolo 4 comma 2 del D.L. 193/2016](#).

Sono tenuti alla comunicazione tutti i **soggetti passivi Iva**, anche nell'ipotesi di liquidazione Iva con eccedenza a credito mentre **ne sono esonerati** i soggetti passivi **non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale Iva o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche**, sempre che nel corso dell'anno non vengano meno tali condizioni di esonero. Restano esclusi dalla comunicazione i contribuenti minimi e forfetari.

Il **modello** è costituito:

- dal **frontespizio**: dove indicare i dati generali del contribuente e i dati del soggetto che trasmette la comunicazione;
- dal **quadro VP**: dove indicare i dati risultanti dalle liquidazioni periodiche.

In particolare, dopo aver riportato nel rigo **VP1** il **mese** o il **trimestre** di riferimento della liquidazione periodica, vanno indicati:

VP2 Totali operazioni attive (al netto dell'Iva)

nel **rgo VP2** l'ammontare complessivo delle **operazioni attive al netto dell'Iva**, effettuate nel periodo di riferimento, annotate nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi o comunque soggette a registrazione, comprese le operazioni:

- ad **esigibilità differita**;
- **non imponibili o esenti**;
- **non soggette** per carenza del presupposto territoriale di cui agli articoli da [7 a 7-septies](#) [del D.P.R. 633/1972](#) per le quali è obbligatoria l'emissione della fattura in base alle disposizioni contenute nell'articolo 21, comma 6-bis del D.P.R. 633/1972;
- **soggette a reverse charge**.

Non dovrà invece essere indicato l'ammontare delle **operazioni esenti** effettuate dai soggetti che si sono avvalsi della dispensa dagli adempimenti di cui all'articolo 36-bis (ad eccezione delle operazioni esenti di cui ai nn. 11, 18 e 19 dell'articolo 10, per le quali resta in ogni caso fermo l'obbligo di fatturazione e registrazione).

VP3 Totali operazioni positive Iva netto dell'Iva

Nel rigo **VP3** va indicato l'ammontare complessivo degli **acquisti** interni o intracomunitari e delle importazioni relativi a beni e servizi risultanti dalle **fatture e dalle bollette doganali di importazione**, al netto dell'Iva, annotate nel periodo di riferimento sul registro degli acquisti di cui all'[articolo 25 del D.P.R. 633/1972](#).

Vanno inoltre indicati **gli acquisti**:

- ad **esigibilità differita**;
- con **Iva indetraibile**;
- **intracomunitari non imponibili** di cui all'[articolo 42, comma 1, del D.L. 331/1993](#) (inclusi quelli effettuati senza pagamento dell'imposta con utilizzo del plafond di cui all'articolo 2, comma 2, della L. 28/1997),
- **triangolari comunitari** con intervento dell'operatore nazionale in qualità di cessionario-cedente, di cui all'[articolo 40, comma 2, del D.L. 331/1993](#).

VP4 IVA esigibile DEBITI CREDITI

Nel rigo **VP4** va riportato **l'ammontare dell'Iva a debito**, relativa alle operazioni effettuate nel periodo di riferimento, per le quali **si è verificata l'esigibilità**, oltre che l'Iva a debito relativa ad operazioni effettuate in precedenza per le quali l'imposta è diventata esigibile nello stesso periodo (operazioni con Iva ad esigibilità differita).

VP5 IVA detratta DEBITI CREDITI

Nel rigo **VP5** va indicato **l'ammontare dell'Iva relativa agli acquisti registrati** per i quali viene **esercitato il diritto alla detrazione per il periodo di riferimento**. Nel caso di opzione per il regime Iva per cassa di cui all'[articolo 32-bis del D.L. 83/2012](#) nel rigo va indicata l'imposta relativa agli acquisti registrati in precedenti periodi, per i quali si è verificato il diritto alla detrazione nel periodo di riferimento, mentre il relativo imponibile non va, invece, riportato nel rigo VP3.

Nelle istruzioni viene precisato che l'imposta relativa ad **operazioni** nelle quali, in base a specifiche disposizioni, **l'Iva risulta dovuta dal cessionario** (ad esempio nel caso di **acquisti intracomunitari** o operazioni di cui all'[articolo 17, commi 2, 5, 6 e 7](#)), ovvero da parte di soggetti operanti in particolari settori di attività per le provvigioni da loro corrisposte (es. articolo 74, comma 1, lettera e), articolo 74-ter, comma 8), deve essere compresa, quale Iva esigibile, nel rigo **VP4** e, quale Iva detratta, nel rigo **VP5**.

La stessa modalità di compilazione deve essere utilizzata anche per le **importazioni di materiale d'oro, prodotti semilavorati in oro e importazioni d'argento puro** per le quali l'imposta non viene versata in dogana, ma assolta mediante contemporanea annotazione della bolletta doganale nei registri di cui agli [articoli 23](#) (o [24](#)) e dell'[articolo 25 del D.P.R. 633/1972](#).

VP6 Iva dovuta

Nel rigo **VP6** va indicata **l'Iva dovuta o a credito**, come differenza tra i campi **VP4** e **VP5**.

VP7 Debito periodo precedente non superiore 25,82 euro

Nel rigo **VP7** va indicato **l'eventuale importo a debito** non versato nel periodo precedente in quanto non superiore a 25,82 euro.

VP8 Credito periodo precedente

Nel rigo **VP8** va indicata **l'Iva a credito computata in detrazione**, risultante dalle liquidazioni precedenti dello stesso anno solare (senza considerare i crediti chiesti a rimborso o in compensazione mediante presentazione del modello IVA TR).

VP9 Credito anno precedente

Nel rigo **VP9** va indicato **l'ammontare del credito Iva compensabile**, ai sensi del D.Lgs. 241/1997, che viene portato in detrazione nella liquidazione del periodo, risultante dalla dichiarazione annuale dell'anno precedente, al netto della quota già portata in detrazione nelle liquidazioni dei periodi precedenti dello stesso anno solare.

VP10 Versamenti Iva

Nel rigo **VP10** va indicato **l'ammontare complessivo dei versamenti** relativi all'imposta dovuta per la prima cessione interna di autoveicoli in precedenza oggetto di acquisto intracomunitario.

VP11 Crediti d'imposta

Nel rigo **VP11** va indicato **l'ammontare dei particolari crediti d'imposta** utilizzati nel periodo di riferimento a scomptato del versamento, esclusi quelli la cui compensazione avviene direttamente nel modello F24.

VP12 Interessi dovuti per liquidazioni trimestrali

Nel rigo **VP12** vanno indicati gli **interessi dovuti**, pari **all'1%**, calcolati sugli importi da versare relativamente alla liquidazione del primo, secondo e terzo trimestre per i contribuenti trimestrali.

VP13 Acconto dovuto

Nel rigo **VP13** va indicato l'ammontare **dell'acconto dovuto**, anche se non effettivamente versato.

VP14 IVA da versare o a credito

Nel rigo **VP14** va indicato in **colonna 1** l'importo dell'Iva da versare, o da trasferire all'ente o società controllante nel caso di ente o società che aderisce alla liquidazione di gruppo, pari al risultato, se positivo:

$$(\text{VP6, col. 1} + \text{VP7} + \text{VP12}) - (\text{VP6, col. 2} + \text{VP8} + \text{VP9} + \text{VP10} + \text{VP11} + \text{VP13})$$

In **colonna 2** va indicato l'importo dell'Iva a credito, o da trasferire all'ente o società controllante nel caso di ente o società che aderisce alla liquidazione di gruppo, pari al risultato se positivo:

$$(\text{VP6, col. 2} + \text{VP8} + \text{VP9} + \text{VP10} + \text{VP11} + \text{VP13}) - (\text{VP6, col. 1} + \text{VP7} + \text{VP12})$$

Tale rigo non deve essere compilato dai contribuenti trimestrali di cui all'articolo 7 del D.P.R. 542/1999 relativamente al 4° trimestre.

Si ricorda infine che **l'omessa, incompleta o infedele** comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche è punita con **la sanzione amministrativa da euro 500 ad euro 2.000**, ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro 15 giorni successivi alla scadenza stabilita, ovvero se, nel medesimo termine viene effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Convegno di aggiornamento

UNICO 2017: UNICO PERSONE FISICHE E SOCIETÀ DI CAPITALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Profili Iva dell'assegnazione agevolata di immobili ai soci

di Marco Peirolo

La L. 232/2016 (legge di Bilancio 2017) ha prorogato al **30 settembre 2017** i termini per avvalersi della disciplina di cui all'[articolo 1, commi 115–120](#), della L. 208/2015 (legge di Stabilità 2016), in tema di **assegnazioni e cessioni agevolate** dei beni ai soci, nonché di trasformazione da società commerciale in società semplice.

Dal punto di vista dell'Iva, non sono previste disposizioni specifiche, ma è indispensabile ricordare, con specifico riguardo all'assegnazione/estromissione, che la stessa dà luogo ad un'**ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, assimilata ad una cessione di beni a titolo oneroso** ai sensi dell'[articolo 2, comma 2, n. 5\) e 6\), del D.P.R. 633/1972](#). Tenuto conto, in particolare, che l'assegnazione di beni realizza una fattispecie di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ne discende che ad essa sono applicabili le regole in materia di autoconsumo contenute nel citato [articolo 2, comma 2, n. 5\), del D.P.R. 633/1972](#), con la conseguenza che nei casi in cui i beni sono **acquistati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale**, della relativa imposta, ai sensi degli [articoli 19, 19-bis 1 e 19-bis2](#) del D.P.R. 633/1972, l'assegnazione/estromissione non configura un'operazione rilevante ai fini Iva. Tale conclusione vale anche se, sull'immobile acquistato senza applicazione dell'imposta, sono stati eseguiti **interventi di riparazione e di recupero edilizio** per i quali, invece, si sia provveduto alla detrazione dell'imposta.

La qualificazione dell'assegnazione di beni come un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa implica, inoltre, che ad essa si applichino le stesse disposizioni che disciplinano, agli effetti dell'Iva, la determinazione della **base imponibile** e la **rettifica della detrazione**.

Ai fini dell'individuazione della base di commisurazione dell'imposta all'atto della fuoriuscita del bene dalla sfera economica e giuridica dell'operatore, occorre fare riferimento al **prezzo di acquisto “attualizzato”**, vale a dire al valore residuo del bene al momento della destinazione estranea all'impresa, che tiene quindi conto dell'evoluzione del valore a partire dalla data dell'acquisto. In pratica, il parametro del prezzo di acquisto non s'intende limitato all'**importo pagato per acquistare il bene**, ma comprende anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi conto, comunque, anche con riferimento a queste, del **deprezzamento** che il bene ha subito nel tempo.

Per i fabbricati, che sono comunque considerati **beni ammortizzabili** ai fini della rettifica della

detrazione, il periodo di “osservazione fiscale” è pari a dieci anni, per cui scatta l’obbligo di riversare l’imposta detratta al momento dell’acquisto secondo la procedura dell'[articolo 19-bis 2 del D.P.R. 633/1972](#) se l’assegnazione/estromissione avviene **in regime di esenzione o come “non operazione”**, cioè **“fuori campo Iva”**. La rettifica della detrazione, peraltro, è applicabile anche per gli interventi di riparazione e di recupero edilizio relativi agli **immobili acquistati senza esercitare la detrazione**, purché aventi natura incrementativa del valore dell’immobile e non abbiano esaurito la loro utilità.

Se l’assegnazione/estromissione in regime di esenzione ha per oggetto un **fabbricato strumentale**, occorre distinguere a seconda che sia **ammortizzabile o meno**. Nel primo caso, la fuoriuscita del bene dalla sfera economica e giuridica del soggetto passivo non rileva ai fini del calcolo del volume d’affari e, quindi, non concorre neppure alla determinazione del **pro rata di detrazione**, ma se il bene è stato acquistato o costruito nel corso degli ultimi dieci anni occorre operare la rettifica della detrazione per cambio di destinazione, riversando all’Erario i decimi mancanti al compimento del periodo di **“tutela fiscale”**. Nel secondo caso, invece, l’assegnazione/estromissione incide sul calcolo della **percentuale di detrazione** dell’anno di effettuazione dell’operazione ed, inoltre, trova applicazione la rettifica della detrazione per variazione del **pro rata**, che ha carattere obbligatorio in caso di variazione della percentuale di detrazione superiore a dieci punti rispetto all’anno di acquisto ed è operata, in un’unica soluzione, per gli anni mancanti al compimento del periodo decennale di “osservazione fiscale”.

L’assegnazione/estromissione **“fuori campo Iva”** non incide, invece, sul **pro rata di detrazione**, in quanto **l’operazione è irrilevante ai fini impositivi** e, quindi, non concorre alla determinazione del volume d’affari. La rettifica della detrazione, però, opera limitatamente all’imposta assolta sugli eventuali **interventi incrementativi** che non abbiano esaurito la loro utilità operati sull’immobile nel corso del periodo decennale, dato che lo stesso è stato acquistato senza esercitare la detrazione.

La disciplina esposta si applica anche in caso di assegnazione/estromissione di immobili abitativi, per cui occorre prestare particolare attenzione nell’ipotesi in cui l’assegnazione avvenga in regime di esenzione da Iva. Se, in particolare, ad essere assegnato è un **immobile abitativo “merce”** (cioè acquistato o costruito per la rivendita) o **“patrimonio”** (cioè acquistato o costruito per essere tenuto a disposizione o per essere locato), l’assegnazione incide sul calcolo della percentuale di detrazione dell’anno di effettuazione dell’operazione ed, inoltre, trova applicazione la **rettifica della detrazione** per variazione del **pro rata**.

Seminario di specializzazione

L’ASSEGNAZIONE AGEVOLATA E LA TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

Scopri le sedi in programmazione >

IMPOSTE SUL REDDITO

Locazioni brevi: regole chiare e 21% per tutti

di Leonardo Pietrobon

Con l'[articolo 4 D.L. 50/2017](#) il legislatore ha apportato alcune modifiche in relazione ai **contratti di locazione di breve durata**, riguardanti in particolar modo il **settore turistico**.

In particolare, viene stabilito che “*si intendono per locazioni brevi i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali online*”.

L'elemento più importante che emerge dalla lettura della norma è, finalmente, una **chiara definizione di “locazione breve”**, includendo in tale concetto anche quelle locazioni con fornitura di **servizi aggiuntivi**, individuati in modo tassativo ed esclusivo nella:

- **fornitura della biancheria;**
- **pulizia dei locali.**

La precisazione appare di particolare importanza in quanto viene **superato il dubbio riguardante la corretta qualifica dei proventi derivanti da tali prestazioni**, ossia se qualificabili tra i **redditi da locazione** (redditi fondiari) oppure tra i **redditi da esercizio di attività economica occasionale** (redditi diversi per le persone fisiche nel caso in cui non sia svolta in modo continuativo e professionale).

In altri termini, per le **persone fisiche** viene “tracciata” una netta linea di demarcazione tra:

- **ciò che è qualificabile come provento da locazione** (“*locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche*”);
- **ciò che, invece, non può essere qualificato in tale ambito**, ossia nel caso in cui vengano erogati ulteriori servizi rispetto a quelli sopra indicati (ad esempio somministrazione della prima colazione o di alimenti e bevande, servizi di *transfer*, visite guidate, noleggio di mezzi di trasporto, servizi alla persona, ecc.). Per tali proventi sono applicabili, al sussistere dei requisiti richiesti, le regole dei **redditi diversi** di cui all'[articolo 67 Tuir](#).

La seconda novità normativa, riguarda il **meccanismo di imposizione di tali locazioni brevi**. In particolare, come già messo in evidenza in altri contributi del presente quotidiano, nel [comma](#)

2 dell'articolo 4 viene stabilito che **per i contratti di locazione a breve stipulati dal 1° giugno 2017** si applichino le disposizioni riguardanti il regime della **cedolare secca**, con **tassazione al 21%** (nel caso di opzione per tale regime sostitutivo).

Tale precisazione, tuttavia, **deve essere integrata con l'analisi** complessiva dell'articolo 4 ed in particolare con la previsione di cui al comma 5 **della stessa disposizione normativa**, in quanto, limitandosi alla sola lettura del comma 2 potrebbe sembrare che solo chi adotta il regime della cedolare secca e si avvale dell'intervento di intermediari **"subisca"** l'imposizione immediata del 21%.

In particolare, il comma 5 stabilisce che l'intervento di **intermediari immobiliari**, nella gestione delle locazioni brevi, comporta sempre da parte di questi ultimi l'applicazione di **un'imposizione del 21%**:

- **sia nel caso in cui il locatore abbia optato per il regime della cedolare secca**, in tal caso la "ritenuta" è da considerarsi a **titolo definitivo**;
- **sia nel caso in cui il locatore adotti la tassazione Irpef ordinaria**, in tal caso l'importo pari al 21% del canone trattenuto dall'intermediario immobiliare rappresenta una ritenuta a **titolo d'acconto**.

Infatti, la norma prevede espressamente che *"Per assicurare il contrasto all'evasione fiscale, i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali online, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto dell'accreditto (...) Nel caso in cui non sia esercitata l'opzione per l'applicazione del regime di cui al comma 2, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto".*

In conclusione, per effetto del comma 5 dell'articolo 4 D.L. 50/2017, l'intervento dell'intermediario immobiliare nella locazione a breve di immobili per conto del proprietario degli stessi, **comporta sempre il trasferimento al locatore del canone al netto della ritenuta**, sia essa a titolo d'imposta o a titolo d'acconto.

Seminario di specializzazione

L'INQUADRAMENTO "DEFINITIVO" DEL REGIME DI CASSA E LE NOVITÀ DELLA MANOVRA

Scopri le sedi in programmazione >

ACCERTAMENTO

Verifiche fiscali presso il consulente e segreto professionale

di Marco Bargagli

Nell'ambito di un **controllo fiscale** effettuato nei confronti di un **professionista** regolarmente iscritto ad un albo (es. avvocato, commercialista, consulente del lavoro etc.), può accadere che venga **eccepito ai verificatori il segreto professionale**.

A questo punto occorre domandarci quali siano i **limiti** imposti dall'ordinamento giuridico in ordine alla **tutela del menzionato segreto professionale**, in quali casi lo stesso **possa essere derogato** e quali siano le tutele del professionista con particolare riferimento ai fascicoli rinvenuti presso il suo studio.

Anzitutto, l'[articolo 52, comma 3, del D.P.R. 633/1972](#) richiede **l'autorizzazione** del Procuratore della Repubblica per procedere all'esame di documenti per i quali è eccepito il segreto professionale.

Inoltre, con riferimento agli avvocati che svolgono funzioni difensive o professionisti che assumono l'ufficio di consulenti tecnici, sono previste **particolari e più specifiche garanzie** che derivano dalla **clausola di salvaguardia**, contenuta nel medesimo [articolo 52 del D.P.R. 633/1972](#), che richiama l'articolo 103 del codice di procedura penale rubricato **“garanzie del difensore”**.

La **disciplina del segreto professionale** si ricava dall'articolo 200 del codice di procedura penale, a mente del quale **non possono essere obbligati a deporre** su quanto hanno conosciuto per ragione del proprio ministero, ufficio o professione, salvi i casi in cui hanno l'obbligo di riferirne all'autorità giudiziaria:

- i ministri di confessioni religiose;
- gli **avvocati**, gli investigatori privati autorizzati, i **consulenti tecnici** e i **notai**;
- i medici e i chirurghi, i farmacisti, le ostetriche e ogni altro esercente una professione sanitaria;
- gli esercenti altri **uffici o professioni** ai quali la legge riconosce la facoltà di astenersi dal deporre determinata dal segreto professionale.

Ciò posto, si ritiene che **nel corso degli accessi, ispezioni e verifiche fiscali**, il segreto professionale possa essere legittimamente opposto solo per i documenti che hanno un **interesse “extra-fiscale”** riguardando unicamente i rapporti intercorsi tra il professionista ed il suo cliente, non presentando alcuna utilità nell'ambito della verifica fiscale.

In buona sostanza, potrà essere richiesta la **deroga al segreto professionale** eventualmente eccepito, con riferimento alla **documentazione utile a ricostruire il volume d'affari del professionista ispezionato**, ossia per quei documenti che contengano importanti informazioni riconducibili a **fenomeni evasivi** posti in essere dallo stesso professionista, ossia da parte dei suoi clienti.

Sullo specifico punto è intervenuta, in sede di legittimità, la suprema Corte di Cassazione ([sentenza SS.UU. n. 11082/2010](#)) la quale ha fornito, *in apicibus*, interessanti spunti interpretativi proprio con riferimento alla **corretta applicazione** dell'[articolo 52 del D.P.R. 633/1972](#).

Il giudice di legittimità, dopo avere richiamato le disposizioni generali in tema di accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente, ha osservato che:

- “*il comma 3 (dell'articolo 52 n.d.r.) che interessa la fattispecie, dispone, poi, che è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina ... per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'articolo 103 c.p.p. (...)*”;
- “*dall'analisi del delineato complesso normativo discende che nelle ipotesi espressamente previste la sola apposita autorizzazione (c.d. foglio di servizio o ordine di accesso n.d.r.) che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono, di per sé, non consente agli ispettori di (...) procedere (...) all'esame di documenti ed alla richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale (ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di procedura penale)*”.

Successivamente, qualora sussistano i presupposti per ritenere **fondatamente eccepito il segreto professionale, l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria** è indispensabile per assicurare la necessaria funzione di garanzia, nel prevenire un'indebita divulgazione di notizie riservate, atteso che:

- “*il suo rilascio consente solo l'esame dei documenti e la richiesta di notizie in ordine ai quali (esame e richiesta) il contribuente – professionista ha opposto il segreto*”;
- “*la effettiva sussistenza delle ragioni (rappresentate agli organi verificatori) per le quali è stato opposto il segreto professionale deve essere comunque verificabile: la condivisione della contraria opinione, infatti, come intuibile, finirebbe con l'attribuire al professionista-contribuente il potere, arbitrario ed incontrollabile, di sottrarre ogni e qualsiasi documentazione e/o notizia scomoda per lui alla verifica fiscale cui è sottoposto e, quindi, in sostanza, il potere di sottrarsi tout court a detta verifica, con evidente lesione del principio di cui all'articolo 53 Costituzione*”;
- “*l'accertata concreta sussistenza detta, proprio per effetto dell'eccezione opposta dal professionista ispezionato, consente agli ispettori autorizzati dal Procuratore della Repubblica – comunque tenuti all'osservanza del segreto d'ufficio dal P.R. 3/1957, articolo 15, nel testo sostituito con la L. 7 241/1990, articolo 28, – di esaminare i documenti e di acquisire le notizie secretati sempre ed esclusivamente nei limiti (indicati dalla norma)*”

*dell'accertamento dell'imposta e della repressione dell'evasione e delle altre violazioni, non certo di divulgare (se non assolutamente indispensabili ai fini detti) il **contenuto dei documenti e delle notizie coperti dal segreto professionale**".*

In buona sostanza la necessità di acquisire, in sede di verifica fiscale, atti e/o documenti per i quali è stato opposto il segreto professionale, deriva unicamente dalla possibilità di **constatare elementi reddituali sottratti a tassazione** e, simmetricamente, individuare prestazioni professionali che non risultano annotate nelle scritture contabili.

Di contro, eventuali **atti riconducibili ai normali rapporti** intercorsi tra il **professionista ed il proprio cliente** hanno **natura extra-tributaria** e, come tali, saranno irrilevanti ai fini del controllo fiscale in corso.

Inoltre, gli elementi info-investigativi **acquisiti alla verifica fiscale presso lo studio del medesimo professionista**, potranno anche riguardare atti e **documenti relativi alla clientela del consulente fiscale**, con la correlata **acquisizione del pertinente patrimonio informativo** necessario ad individuare fenomeni di **evasione fiscale** posti in essere anche da parte di **soggetti terzi**.

The graphic features a blue header bar with white text: "Master di specializzazione" at the top, followed by "CORSO DI FORMAZIONE IN" and "CONTENZIOSO TRIBUTARIO" in large blue letters, and "Scopri le sedi in programmazione >" at the bottom. Below this is a white area with abstract blue and white geometric shapes.

DICHIARAZIONI

Violazioni sostanziali del quadro RW

di Dottryna



Nel corso degli ultimi anni la disciplina del cd. “monitoraggio fiscale” è stata oggetto di ripetute e significative modifiche che hanno riguardato sia gli obblighi di comunicazione a carico dei contribuenti che i connessi aspetti sanzionatori.

Al fine di approfondire i diversi aspetti relativi alle violazioni del quadro RW, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione “Sanzioni”, la relativa *Scheda di studio*.

Il presente contributo analizza nello specifico le violazioni sostanziali le quali derivano da presunzioni di legge.

Gli aspetti sanzionatori del **quadro RW** sono connessi sia violazioni formali e che a violazioni sostanziali. Nell’ambito di queste ultime operano **due significative presunzioni legali relative**, da cui possono scaturire delle importanti conseguenze anche in termini di imposte dovute.

Si tratta, in particolare della:

- **presunzione di fruttuosità** di cui all'[articolo 6 del D.L. 167/1990](#);
- **presunzione di evasione** contenuta nell'[articolo 12, comma 2, del D.L. 78/2009](#).

In ordine alla prima presunzione, che storicamente è parte integrante della disciplina sul monitoraggio fiscale (pur risultando comunque integrata ad opera dell'[articolo 9 della L. 97/2013](#)), l’articolo 6 del decreto stabilisce che *“gli investimenti esteri e le attività estere di natura finanziaria ... senza che ne risultino dichiarati i redditi effettivi, si presumono, salvo prova contraria, fruttiferi in misura pari al tasso ufficiale di riferimento vigente in Italia ... a meno che, in sede di dichiarazione dei redditi, venga specificato che si tratta di redditi la cui percezione avviene in un successivo periodo d'imposta, o sia indicato che determinate attività non possono essere produttive di redditi”*.

A livello operativo tale specificazione avviene, con riguardo al modello Redditi PF 2017, indicando il **codice diagnostico “5”** all’interno del campo 18 del rigo **RW1** (o seguenti).

Il medesimo articolo 6 dispone inoltre che *“la prova delle predette condizioni deve essere fornita*

*dal contribuente **entro 60 giorni** dal ricevimento della espressa richiesta notificatagli dall'ufficio delle imposte*". A tal proposito le istruzioni al modello avvertono gli interessati dell'opportunità di acquisire dagli intermediari esteri documenti o attestazioni idonei a comprovare quanto dichiarato.

Per quanto attiene invece alla seconda, ben più "pesante", presunzione di legge, si rammenta che, giusta il disposto dell'[articolo 12, comma 2, del D.L. 78/2009](#), gli investimenti e le attività estere di natura finanziaria **detenuti in paesi "black list"**, in violazione degli obblighi di monitoraggio, "*ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione*".

In pratica, sulla base di tale presunzione, fatta salva la possibilità per il contribuente di fornire prova contraria, per la quale si ritiene che possa essere ammesso qualsiasi mezzo, **l'intero investimento estero ha natura reddituale**.

In proposito si osserva come **la norma non richieda** all'Amministrazione finanziaria **di ricondurre il reddito presuntivo ad una delle categorie** previste dall'[articolo 6 del Tuir](#), né contenga una presunzione di appartenenza ad una delle sei fattispecie impositive (che potrebbero essere soggette ad imposizione secondo modalità differenti: tassazione ordinaria, tassazione separata o imposta sostitutiva).

In aggiunta a questa presunzione, il medesimo [comma 2 dell'articolo 12](#) stabilisce che "**in tale caso, le sanzioni previste dall'articolo 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, sono raddoppiate**".

Quest'ultima previsione, che è già di per sé sintomatica del *caos* normativo a livello di **sanzioni tributarie** amministrative, genera ancora più confusione alla luce delle modifiche apportate all'[articolo 1 del D.Lgs. 471/1997](#) ad opera del D.Lgs. 158/2015.

È infatti **dubbio se il raddoppio abbia effetto per tutte le nuove misure sanzionatorie** ivi previste (ad esempio anche a quella incrementata del 50% per effetto di condotte fraudolente) ovvero, considerato che all'epoca di entrata in vigore del decreto legge esistevano **solo le "sanzioni base**" (per dichiarazione omessa e infedele), debba intendersi **circoscritto unicamente a queste ultime**, le quali sono le uniche applicabili nelle fattispecie in rassegna.

Non è inoltre chiaro quale sia la **base di commisurazione del raddoppio**, atteso che l'[articolo 1](#) richiamato prevede già da sé degli incrementi sanzionatori per i redditi prodotti all'estero e tutti i territori "**black list**" sono evidentemente paesi esteri.

La [circolare AdE 11/E/2010](#), ad esempio, interpreta questa disposizione nel senso che la sanzione per dichiarazione infedele che ne discende è pari (considerando, ai fini del ravvedimento operoso, la misura sanzionatoria attualmente in vigore) **al 180% della maggior imposta**, trascurando però che l'ultimo comma dell'articolo 1 già stabilisce **un aumento di 1/3 delle sanzioni** se le relative imposte derivano da redditi prodotti all'estero.

Non si comprende quindi se tale indicazione sia stata data a ragion veduta oppure se, come obiettivamente appare, sia più che altro **frutto di una svista**, in quanto non sembra potersi dubitare che la sanzione per **infedele dichiarazione** vada nella fattispecie **dal 240% al 480%**, cioè dal doppio del 90% e del 180% aumentati di un terzo, non ravvisandosi ragioni per cui non dovrebbe trovare applicazione l'incremento sanzionatorio previsto dall'ultimo comma dell'articolo 1.

Al di là delle opinioni che si possono avere al riguardo, rimane comunque un tema di legittimo affidamento del contribuente, che, **in sede di ravvedimento operoso**, ben potrà considerare quale sanzione di riferimento quella (più favorevole) esplicitata dalla [circolare 11/E/2010](#).

Per completezza si precisa che, analogamente a quanto previsto con riguardo al raddoppio del termine di decadenza per la contestazione delle **violazioni formali**, anche per quanto attiene la presunzione in rassegna i termini ordinariamente previsti per la notifica degli avvisi di accertamento ai fini **sia delle imposte dirette che dell'Iva vengono raddoppiati**.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW

[Scopri le sedi in programmazione >](#)