

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Sanzioni per l'omessa compilazione del quadro RW in più periodi d'imposta***

di Angelo Ginex



L'[articolo 4 D.L. 167/1990](#) stabilisce che le **persone fisiche**, gli **enti non commerciali** e le **società semplici** ed equiparate ai sensi dell'[articolo 5 Tuir](#), **residenti in Italia** che, nel periodo d'imposta, detengono **investimenti all'estero, attività estere di natura finanziaria ovvero crypto-attività**, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi (**quadro RW**).

È altresì previsto che sono tenuti ai **medesimi obblighi di dichiarazione** i predetti soggetti che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri, delle attività estere di natura finanziaria e delle crypto-attività, siano **titolari effettivi dell'investimento** ai sensi dell'[articolo 1, comma 2, lettera pp\)](#), e dall'[articolo 20 D.Lgs. 231/2007](#).

Come noto, la **funzione** dell'obbligo di compilazione del **quadro RW** è quella di consentire il **monitoraggio fiscale** di investimenti e attività di natura finanziaria all'estero, in quanto considerati manifestazioni di **capacità contributiva** (cfr., *ex multis* **Cass. sentenza n. 1311/2018**).

Nella pratica professionale potrebbe accadere di trovarsi di fronte all'ipotesi in cui il contribuente abbia **omesso di compilare il quadro RW** della dichiarazione dei redditi in relazione ad alcuni **investimenti finanziari**, che aveva effettuato, ad esempio, in Svizzera o in Lussemburgo.

Nonostante il contrario indirizzo giurisprudenziale, sovente capita di riscontrare che la **prassi dell'Ufficio accertatore** è quella di irrogare sanzioni facendo ricorso al **cumulo materiale**, ritenendo che questo avrebbe **effetti più favorevoli, per il contribuente, rispetto al cumulo giuridico**.



Più precisamente l'Ufficio sostiene che in tali ipotesi, ai fini della determinazione della sanzione, dovrebbe farsi applicazione anche dell'[articolo 12, comma 1, D.Lgs. 472/1997](#), a mente del quale, sussistendo un'ipotesi di **violazione connessa ad obblighi di carattere formale**, la sanzione prevista per la **violazione più grave** deve essere innanzitutto **aumentata da un quarto al doppio**, per poi soggiacere all'**ulteriore aumento** di cui al **comma 5 dell'articolo 12 citato**; e comunque perché, sempre secondo l'Ufficio, non può darsi luogo a un aumento nella misura minima in presenza di una pluralità di violazioni, oltre che dell'eventuale assenza di valide giustificazioni e dell'ammontare dell'importo non dichiarato.

Tuttavia occorre evidenziare che tale *modus operandi* dell'Ufficio è totalmente errato perché in tutte le ipotesi di **omessa compilazione del quadro RW per più periodi di imposta**, la sanzione deve essere determinata facendo ricorso al **cumulo giuridico** ai sensi dell'[articolo 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997](#), ovvero mediante aumento della sanzione prevista per la violazione più grave dalla metà fino al triplo.

La necessaria applicazione del **cumulo giuridico** in vece del cumulo materiale trova conferma nel **costante indirizzo giurisprudenziale** assunto dalla Corte di Cassazione (cfr., *ex multis* **Cass. ordinanza n. 24649/2017**; **Cass. ordinanza n. 2597/2016**), secondo cui **l'omessa o ritardata trasmissione di più dichiarazioni fiscali** consente all'Ufficio di sanzionare le relative condotte, riconoscendo tuttavia l'applicazione del **cumulo giuridico** ammesso dall'[articolo 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997](#).

Al riguardo si osserva che le diverse previsioni applicative del **cumulo giuridico** in presenza di **più sanzioni tributarie** sono state individuate dal legislatore in stretta considerazione degli elementi che caratterizzano la scelta di attenuare, sotto il profilo dell'esigenza di **effettività e proporzionalità** della sanzione da applicare e della risposta dell'ordinamento in caso di **pluralità di violazioni**, il **rigore sanzionatorio** che sarebbe derivato dall'applicazione del **cumulo materiale** per ogni singola violazione tributaria realizzata.

In tal senso, il **comma 5 dell'articolo 12 citato** prende a specifico riferimento il caso di **violazioni aventi la stessa indole commesse in periodi di imposta diversi**.

Pertanto, deve **escludersi** che possa trovare applicazione la diversa disciplina del **cumulo giuridico** previsto dall'[articolo 12, comma 1, D.Lgs. 472/1997](#), non ravvisandosi **né l'unicità della condotta**, **né la natura formale** delle **violazioni** della stessa disposizione di legge commesse con più azioni od omissioni.

In definitiva si ritiene che la previsione normativa contenuta nell'[articolo 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997](#) si configuri "in termini di **autonomia precettiva** rispetto alle altre previsioni di favore" (cfr., **Cass. sentenza n. 34868/2021**), con la conseguenza che, in caso di **omessa compilazione del quadro RW per più periodi di imposta**, trova applicazione il **cumulo giuridico** di violazioni previsto dalla disposizione citata.