

**Il problema.** L'applicazione del «giuridico»

# Quadro RW, «cumulo» con vantaggi circoscritti

## LA SITUAZIONE

In caso di definizione a un terzo diventa necessario un confronto che alza il livello delle penalità

**Andrea Carinci**  
**Dario Deotto**

■ La definizione delle sanzioni da **quadro RW** (che costituisce parte del "conto" per i contribuenti che vogliono regolarizzare la propria posizione sui capitali all'estero) non si rivela particolarmente conveniente.

Il problema parte dal principio del **cumulo giuridico**. L'articolo 12 del decreto legislativo 472/1997 prevede l'applicazione di un'unica sanzione, debitamente elevata, nell'ipotesi di concorso formale e materiale, così come quando si commettono più violazioni che, nella loro progressione, tendono a pregiudicare la determinazione del tributo o di diversi tributi. La norma prevede l'applicazione di un'unica sanzione anche quando violazioni (sia formali che sostanziali) della stessa indole vengono commesse su più periodi d'imposta. Quest'ultima previsione ha determinato (e determina) numerosi problemi applicativi. Per questo è dovuta intervenire una modifica normativa (decreto legislativo 99/2000) che ha affermato che, se più atti di irrogazione contengono sanzioni diverse, l'ultimo deve tenere conto della sanzione unica (debitamente elevata) relativa a tutti i periodi d'imposta. La norma ha anche stabilito che se diversi atti di irrogazione hanno dato luogo a processi non riuniti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo deve rideterminare la sanzione complessiva tenendo conto delle sanzioni derivanti dalle sentenze precedentemente emanate. Questi principi devono essere considerati anche in relazione alla possibilità di definizione agevolata delle sanzioni nella

misura di un terzo e dell'acquiescenza, visto che l'ultimo comma dell'articolo 12 del decreto 472 pone, in questi casi, precisi limiti alla continuazione della violazione. Questi limiti, però, devono ritenersi superati per effetto delle modifiche introdotte dal decreto 99/2000, come la nota 159135 dell'11 settembre 2001 del ministero delle Finanze ha dovuto prendere atto. In sostanza, il principio è che se l'ufficio emana più atti di irrogazione delle sanzioni e il contribuente provvede alla definizione a un terzo (articolo 16, decreto 472 - ma vale anche per l'acquiescenza), occorre tener conto del principio della sanzione unica per più periodi, scomputando quanto è stato pagato a titolo di sanzione per il singolo atto.

L'unico limite alla definizione nella misura di un terzo della sanzione unica (debitamente elevata) per più periodi d'imposta è quello dei minimi edittali: l'articolo 16 del decreto 472 dispone, infatti, che la definizione a un terzo non può comunque essere inferiore a un terzo dei minimi più gravi relativi a ciascun tributo (secondo la nota 159135 deve trattarsi dei minimi edittali più gravi di ciascun anno, mentre una lettura sistematica dovrebbe portare a ritenere che si tratti dei minimi edittali più gravi di ciascun tributo per tutti gli anni).

Il confronto con i minimi edittali più gravi relativi a ciascun tributo non sarebbe comunque da fare per le violazioni da quadro RW, visto che non c'è alcun tributo di riferimento. Quindi, nel caso di un'attività pari a 100 detenuta in un Paese a fiscalità non privilegiata, la sanzione minima sarebbe pari a 3, la quale verrebbe aumentata alla metà (articolo 12, comma 5) se non dichiarata per più anni (non vi sono, nel caso di specie, gli estremi per applicare l'ulteriore aumento di un quarto stabilito dal comma 1 dell'articolo 12). Tale sanzione unica (4,5) sarebbe definibile a un terzo (ar-

ticolo 16, decreto 472).

Nel caso della collaborazione volontaria, per la stessa attività non dichiarata, la sanzione è pari a 1,5 se l'attività viene trasferita in Italia. In presenza di violazione per più anni, si applica l'aumento della metà, quindi risulta pari a 2,25. Però su questa entità non si può effettuare automaticamente la definizione a un terzo. Infatti, il decreto sulla collaborazione volontaria stabilisce che tale definizione deve essere confrontata con «il terzo della somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi o, se più favorevole, il terzo della somma delle sanzioni più gravi determinate ai sensi del comma 3». Il comma 3 è quello che prevede la riduzione pari alla metà del minimo edittale se, ad esempio, le attività vengono trasferite in Italia. Da tale previsione, che fa riferimento alle "somme" delle sanzioni (rispettivamente, pare di capire, al lordo e al netto della riduzione alla metà dei minimi), viene fatto sostanzialmente rivivere il cumulo materiale delle penalità per le violazioni commesse in più anni. In questo modo, però, la definizione a un terzo della penalità non risulta conveniente (in caso di attività detenuta all'estero da più di tre anni) rispetto all'applicazione ordinaria del cumulo giuridico su più anni in assenza della collaborazione volontaria. A questo si aggiunge il fatto che per eventuali redditi non dichiarati derivanti dalle attività all'estero, la "collaborazione" non prevede riduzioni diverse da quelle che si applicano ordinariamente in caso di adesione o acquiescenza all'accertamento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

