
Circolare di studio n. 14/2015

Periodo 1-15 agosto

Gianluca Mollichella
Commercialista
Via Comano 95
00139 Roma
Tel 06.8719.4524/8259
Fax 06.8719.0889
Mail mollichella@tiscali.it

Sommario

Bene a sapersi	4
Sospensione dei termini feriali nell'ambito degli istituti deflativi del contenzioso	4
Principi e regole inerenti agli obblighi del cosiddetto monitoraggio fiscale	5
Procedura di collaborazione volontaria e istituto del ravvedimento operoso in caso di trasferimento della residenza	7
Regolarizzazione di redditi non dichiarati e non connessi ad investimenti ed attività finanziarie estere non manifestate.....	8
Quantificazioni conto titoli in valuta estera	8
Procuratori con mera delega ad operare per conto dell'intestatario e istanza di collaborazione volontaria	9
Regolarizzazione di somme ereditate in annualità non più sottoponibili a controllo	10
Ivafe e Ivie regolarizzabili con ravvedimento operoso o con procedura di voluntary disclosure.....	10
Agenda.....	11
Scadenario dal 1 al 15 agosto 2015	12
Formulario operativo.....	17
Deduzioni forfetarie per gli autotrasportatori	17
Indici, dati e schede operative	19
Coefficienti di rivalutazione del TFR – Aggiornamento mese di giugno 2015.....	19
Indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati – Aggiornamento mese di giugno 2015	20
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente – Aggiornamento mese di giugno 2015.....	20
Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti – Aggiornamento mese di giugno 2015	21
Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947 al mese di giugno 2015.....	22
Ravvedimento operoso delle violazioni inerenti agli obblighi di monitoraggio fiscale in presenza di dichiarazione dei redditi	24
Dossier Casi e Contabilità	28

Trasparenza fiscale con imposte a carico della società trasparente o con riconoscimento di corrispettivo
..... 28

Bene a sapersi

Sospensione dei termini feriali nell'ambito degli istituti deflativi del contenzioso

Il D.L. 12 settembre 2014, n. 132, recante “*misure urgenti di degiurisdizionalizzazione ed altri interventi per la definizione dell'arretrato in materia di processo civile*”, convertito con modificazioni dalla L. 10 novembre 2014, n. 162 ha modificato la durata della cosiddetta “sospensione feriale dei termini processuali”.

Pertanto, con decorrenza dal 2015, ai sensi dell'art. 1 della L. 7 ottobre 1969, n. 742, è operativo il nuovo disposto che, salvo i casi espressamente previsti, fissa la sospensione dei *termini processuali* inerenti sia alle giurisdizioni ordinarie, sia a quelle amministrative:

dal 1° 31 agosto di ogni anno

mentre il precedente periodo prevedeva un'interruzione dal 1° agosto al 15 settembre.

In concreto, il periodo di sospensione, che riguarda una durata di 31 giorni, deve essere computato tenendo in considerazione, come anche puntualizzato dalla Corte di Cassazione nelle sentenze 3 giugno 2003, n. 8850 e 14 febbraio 2007, n. 3223, il cosiddetto “calendario comune”, secondo l'unità di misura del giorno.

Tale sospensione, operativa di diritto e conseguentemente non rinunciabile, riguarda, salvo specifiche eccezioni, i cosiddetti termini processuali e, pertanto, si devono ritenere *non* compresi nella “pausa feriale”, tra gli altri, quelli inerenti:

- *agli sgravi di somme iscritte a ruolo;*
- *al versamento delle imposte;*
- *alla decadenza per la notifica degli atti impositivi*, di cui agli artt. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, rispettivamente per gli accertamenti delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- *alla decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento*, di cui all'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- *alle richieste di autotutela;*

nonché *la scadenza entro cui il contribuente deve procedere a richiedere il rimborso di imposte*, tenendo presente, al riguardo che la sospensione non opera per il termine sancito dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ma trova applicazione per quello ex art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per il ricorso contro il diniego, sia questo espresso o tacito.

Invece, il termine di 90 giorni per la formazione del silenzio-rifiuto ha, come chiarito dalla Corte di Cassazione nella sentenza 9 dicembre 2008, n. 28914, natura amministrativa, per cui non esplica effetti la sospensione feriale.

Nell'ipotesi di *processo cautelare* riguardante procedimenti inerenti alla sospensione dell'esecuzione degli atti amministrativi non trova applicazione la sospensione feriale dei termini, tenendo in considerazione che se:

- una cartella di pagamento;

oppure:

- un accertamento esecutivo;

risultasse notificata alla fine del mese di luglio, ai fini della sospensiva, si rende necessario che la notifica del ricorso, che deve riportare la richiesta cautelare, venga effettuata con tempestività in quanto, per la mancata applicabilità della sospensione feriale, l'udienza cautelare può trovare svolgimento nel periodo della pausa estiva.

Per contro, risulterebbe inesatta ed erronea la proposizione della sola istanza cautelare disgiunta dal ricorso, in quanto, nel rito tributario, la medesima non può essere presentata prima del ricorso.

Principi e regole inerenti agli obblighi del cosiddetto monitoraggio fiscale

L'art. 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 ha reso operativo il modulo RW come allegato alla dichiarazione dei redditi con specifica funzione di monitoraggio delle attività finanziarie e degli investimenti detenuti all'estero.

Pertanto, tale modulo è divenuto un quadro della dichiarazione dei redditi che deve essere obbligatoriamente compilato:

- ✓ dalle persone fisiche (modello Unico-PF);
- ✓ dalle società semplici ed enti equiparati (modello Unico-SP);
- ✓ dagli enti non commerciali (modello Unico-ENC);

che detengono investimenti all'estero ed attività estere di natura finanziaria a titolo di proprietà (o comproprietà) o di altro diritto reale di godimento suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione, tenendo, in ogni caso, presente che l'obbligo di monitoraggio non sussiste per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a € 10.000,00 (€ 15.000,00 dal 1° gennaio 2015), fermo l'obbligo di compilazione se è dovuta l'Ivafe

In pratica, tali soggetti devono indicare la consistenza degli investimenti e delle attività detenute all'estero nel periodo d'imposta, per cui l'obbligo sussiste anche se il contribuente nel corso del periodo d'imposta ha totalmente disinvestito, tenendo in considerazione che il quadro in argomento non deve essere compilato:

- per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti, comunque, conclusi attraverso il loro intervento, se i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi;
- dalle persone fisiche che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal TUIR, in base ad accordi internazionali ratificati;
- dai contribuenti residenti in Italia che prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi con riferimento agli investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute nel Paese in cui svolgono la propria attività lavorativa.

Tale esonero viene riconosciuto solo qualora l'attività lavorativa all'estero sia stata svolta in via continuativa per la maggior parte del periodo di imposta e a condizione che entro sei mesi dall'interruzione del rapporto di lavoro all'estero, il lavoratore non detenga più le attività all'estero.

Diversamente, se il contribuente entro tale data non ha riportato le attività in Italia o dismesso le stesse, è tenuto ad indicare tutte le attività detenute all'estero durante l'intero periodo d'imposta.

Qualora il contribuente sia esonerato dal monitoraggio, è in ogni caso tenuto a compilare la dichiarazione per l'indicazione dei redditi derivanti dalle attività estere di natura finanziaria o patrimoniale nonché del presente quadro per il calcolo dell'Ivie e dell'Ivafe.

Se le attività finanziarie o patrimoniali sono in comunione o cointestate, l'obbligo di compilazione del quadro RW è a carico di ciascun soggetto intestatario con riferimento all'intero valore delle attività e con l'indicazione della percentuale di possesso, tenendo presente che se 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 in quanto in entrambi i casi sussiste la possibilità di generare redditi di fonte estera.

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 movimentazione.

Se un soggetto residente risulta possedere la delega al prelievo su un conto corrente estero è tenuto alla compilazione del quadro RW, salvo che non si tratti di mera delega ad operare per conto dell'intestatario, come nel caso di amministratori di società.

L'obbligo di compilazione del quadro RW sussiste anche nel caso in cui le attività siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona (ad esempio effettiva disponibilità di attività finanziarie e patrimoniali formalmente intestate ad un trust residente o non residente).

In particolare, devono essere indicati gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria nonché gli investimenti in Italia e le attività finanziarie italiane, detenute per il tramite di fiduciarie estere o di soggetti esteri fittiziamente interposti che ne risultino formalmente intestatari.

L'obbligo dichiarativo ai fini del monitoraggio riguarda anche il caso in cui le attività e gli investimenti esteri, pur essendo formalmente intestati a società o ad entità giuridiche diverse dalla società siano riconducibili a persone fisiche in qualità di titolari effettivi delle attività secondo quanto previsto dalla normativa antiriciclaggio (art. 1, comma 2, lettera u), del D.Lgs. 231/2007 e art. 2 dell'allegato tecnico).

Nell'ipotesi in cui il contribuente risulti detenere direttamente un investimento all'estero o attività estere di natura finanziaria, è tenuto ad indicarne il valore nel quadro in argomento, nonché la quota di possesso espressa in percentuale.

In caso di detenzione di attività estere per il tramite di società, il contribuente che possiede una partecipazione rilevante come definita dalla normativa antiriciclaggio (quando ad esempio, la percentuale della partecipazione al capitale sociale risulta di entità superiore al 25%), deve rilevare il valore della partecipazione nella società estera se localizzata in un Paese collaborativo e, in aggiunta, la percentuale di partecipazione, nonché il codice fiscale o identificativo della società estera.

L'obbligo dichiarativo in capo al "titolare effettivo" sussiste esclusivamente in caso di partecipazioni in società di diritto estero e non riguarda, invece, anche l'ipotesi di partecipazioni dirette in una o più società residenti che effettuano investimenti all'estero.

Rilevano, invece, le partecipazioni in società residenti qualora, unitamente alla partecipazione diretta o indiretta del contribuente in società estere, concorrano ad integrare, in capo al contribuente, il requisito di "titolare effettivo" di investimenti esteri o di attività estere di natura finanziaria.

In quest'ultima situazione, occorre indicare il valore complessivo della partecipazione nella società estera detenuta (direttamente e indirettamente) e la percentuale di partecipazione determinata tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo relativo alla partecipazione indiretta.

Nell'ipotesi di partecipazioni in società residenti in Paesi non collaborativi, è necessario specificare, in luogo del valore della partecipazione diretta, il valore degli investimenti detenuti all'estero dalla società e delle attività estere di natura finanziaria intestati alla società, nonché la percentuale di partecipazione posseduta nella società stessa. In tal modo, seguendo un approccio *look through* e superando la mera titolarità dello strumento finanziario partecipativo, si deve dare rilevanza, ai fini del monitoraggio fiscale, al valore dei beni di tutti i soggetti "controllati" situati in Paesi non collaborativi e di cui il contribuente risulti nella sostanza "titolare effettivo". Tale criterio deve essere adottato fino a quando nella catena partecipativa risulta presente una società localizzata nei suddetti Paesi e sempreché risulti integrato il controllo secondo la normativa antiriciclaggio.

Le partecipazioni in società estere quotate in mercati regolamentati e sottoposte a obblighi di comunicazione conformi alla normativa comunitaria o a standard internazionali equivalenti, devono essere valorizzate direttamente indipendentemente dalla partecipazione al capitale sociale che le stesse rappresentano in quanto è escluso in tal caso il verificarsi dello status di "titolare effettivo".

Se il contribuente è "titolare effettivo" di attività estere per il tramite di entità giuridiche:

- diverse dalle società, quali fondazioni;
e:
- di istituti giuridici, quali i trust;

il soggetto interessato è tenuto a dichiarare il valore degli investimenti detenuti all'estero dall'entità e delle attività estere di natura finanziaria ad essa intestate, nonché la percentuale di patrimonio nell'entità stessa. In tale ipotesi rilevano, in ogni caso, sia gli investimenti e le attività estere detenuti da entità ed istituti giuridici residenti in Italia, sia quelli detenuti da entità ed istituti giuridici esteri, indipendentemente dallo Stato estero in cui sono costituiti.

Procedura di collaborazione volontaria e istituto del ravvedimento operoso in caso di trasferimento della residenza

Si ipotizzi che una persona fisica, nel 2013, ha trasferito in maniera formale la residenza in Italia dalla Svizzera, mantenendo all'estero le proprie disponibilità finanziarie e che in sede di presentazione del modello Unico 2014-PF per l'anno d'imposta 2013 ha ommesso di redigere e di presentare il quadro RW.

Dopo aver puntualizzato che la procedura di collaborazione volontaria internazionale riguarda tutte le annualità in cui sono state commesse le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale, per le quali alla data di presentazione della richiesta di accesso non sono decaduti i termini per la contestazione della relativa sanzione, si perviene all'affermazione che rientrano nell'ambito temporale della collaborazione internazionale (voluntary disclosure) anche le irregolarità dichiarative riferite al periodo d'imposta 2013, commesse con la mancata presentazione del quadro RW unitamente al modello Unico 2014-PF.

Al riguardo, è opportuno sottolineare che le violazioni del quadro RW possono essere anche regolarizzate tramite l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, a condizione che la dichiarazione dei redditi cui la violazione si riferisce sia stata validamente presentata.

Nel caso considerato, il contribuente, presentando il modello Unico 2014-PF per l'anno 2013, ha adempiuto agli obblighi dichiarativi previsti dall'art. 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e, quindi, ha la possibilità di

integrare il contenuto della dichiarazione presentando il modulo RW, avvalendosi, ai fini sanzionatori, delle disposizioni previste dal citato art. 13, come modificato dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190.

Alla luce delle caratteristiche proprie della procedura di collaborazione volontaria internazionale e del ravvedimento operoso, si ritiene che il soggetto interessato ha la possibilità di avvalersi di entrambi gli istituti messi attualmente a disposizione dall'ordinamento giuridico; non è possibile definire aprioristicamente quale dei due istituti si possa considerare maggiormente vantaggioso per regolarizzare la posizione fiscale, in quanto la valutazione sulla maggiore convenienza dell'una o dell'altra procedura non può prescindere che da un'attenta e ponderata analisi delle violazioni commesse, oltre alla valutazione soggettiva del singolo soggetto.

Regolarizzazione di redditi non dichiarati e non connessi ad investimenti ed attività finanziarie estere non manifestate

L'ambito oggettivo proprio della procedura di collaborazione volontaria internazionale comprende gli investimenti e le attività di natura finanziaria illecitamente costituiti o detenuti all'estero e i redditi non dichiarati, connessi a tali investimenti ed attività.

La presenza di redditi connessi non dichiarati in determinati periodi d'imposta comporta conseguentemente l'obbligo di estendere la procedura anche agli eventuali maggiori imponibili non connessi con le attività estere solo per tali annualità.

Ad esempio, una persona che ha detenuto in uno Stato non *black list*, in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, un immobile esclusivamente nei periodi d'imposta 2011 e 2012 ed ha ritratto redditi dalla locazione dello stesso nei medesimi anni, se decide di aderire alla procedura di collaborazione volontaria, è, per così dire, obbligata a far emergere sia i redditi di locazione, sia gli eventuali imponibili, anche di origine nazionale, non dichiarati e non connessi all'immobile estero per periodi d'imposta 2011 e 2012.

In tale situazione, compete al contribuente decidere se far emergere eventuali imponibili non connessi alle attività estere oggetto di emersione per i periodi d'imposta 2010 e 2013.

Pertanto, il soggetto interessato ha la possibilità di far emergere gli eventuali ulteriori imponibili non connessi e originariamente non dichiarati sia per il 2010, sia per il 2013, dovendo necessariamente ricomprendere l'adesione alla *procedura nazionale* entrambe le annualità.

In ogni caso, è opportuno tenere presente che non rientrano nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria internazionale le violazioni dichiarative inerenti a redditi non connessi ad attività detenute in paesi *black list* per le annualità rientranti nell'ambito di applicazione del raddoppio dei termini.

Ad esempio, se un contribuente già nel 2006 deteneva un immobile ubicato a Panama, eventuali redditi non dichiarati in tale annualità dal contribuente e non connessi allo stesso, non possono e non devono rientrare nell'ambito di applicazione della procedura.

Quantificazioni conto titoli in valuta estera

Per la determinazione del valore delle attività presenti su di un conto titoli in valuta estera acceso presso un istituto bancario estero si devono seguire i criteri dalle norme vigenti in ciascun singolo periodo di imposta.

Per la determinazione del controvalore in euro, ai fini dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale è necessario ricordare che deve essere utilizzato:

- *fino al periodo d'imposta 2012*, il cambio medio annuale, secondo le indicazioni riportate nelle istruzioni relative alla compilazione del quadro RW (e prima modulo RW) del modello Unico;
- *dal periodo d'imposta 2013*, il cambio medio mensile, secondo quanto disposto dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 18 dicembre 2013.

Inoltre, è anche necessario tenere in considerazione che a partire dal periodo d'imposta 2013, nel quadro RW viene richiesta l'indicazione del valore iniziale e del valore finale dell'investimento. Per cui, in ipotesi di investimento detenuto per l'intero anno, si devono utilizzare i cambi al 31 dicembre rispettivamente dell'anno precedente e di quello di detenzione dell'investimento. Diversamente, se lo stesso è stato effettuato o è cessato durante l'anno, si deve fare riferimento al cambio relativo al mese di costituzione o di dismissione dell'investimento.

Procuratori con mera delega ad operare per conto dell'intestatario e istanza di collaborazione volontaria

L'agenzia delle entrate, nella circolare 16 luglio 2015, n. 27/E, ha precisato che l'obbligo dichiarativo in materia di monitoraggio fiscale non sussiste tutte le volte in cui risulta rilasciata una mera delega ad operare per conto dell'intestatario in esecuzione di un mandato.

Infatti, la fattispecie della detenzione, che è alla base del suddetto obbligo, non si configura se una persona risulta chiamata ad operare su di un conto estero per operazioni indicate dallo stesso titolare del conto che, per loro natura, escludono per lo stesso la possibilità della disponibilità delle attività finanziarie allocate sul rapporto oppure quando la delega si riferisce ad un rapporto oggettivamente escluso dal monitoraggio fiscale.

A titolo meramente indicativo, non sono tenuti alla compilazione del quadro RW gli amministratori di società di capitali che hanno il potere di firma sui conti correnti della società in uno Stato estero, dei quali sussiste l'evidenza nelle scritture contabili, e che hanno la possibilità di movimentare capitali, pur non essendo beneficiari dei relativi redditi.

Ed ancora, *non sono tenuti agli obblighi dichiarativi* i soggetti che, sebbene delegati ad effettuare operazioni di investimento mobiliare su rapporti esteri, non possono effettuare operazioni di versamento e prelievo o operazioni a queste corrispondenti.

Nel primo caso, l'esenzione dagli obblighi di monitoraggio fiscale è accordata in quanto il titolare effettivo delle attività estere è un soggetto obbligato alla tenuta delle scritture contabili.

Nel secondo, in capo al soggetto non ricadono gli obblighi di monitoraggio fiscale in quanto questi non ha di fatto la detenzione delle attività estere.

Al ricorrere delle predette ipotesi, non essendo state commesse violazioni degli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale, risulta *mancare il requisito soggettivo* per poter aderire alla procedura di collaborazione volontaria (voluntary disclosure).

In pratica, l'obbligo dichiarativo in materia di monitoraggio fiscale sussiste per un procuratore nel caso di un rapporto di *natura extracontabile* riferibile ad una società di capitali che non è tenuta agli adempimenti derivanti dal monitoraggio fiscale.

L'obbligo di tale adempimento nella particolare fattispecie rappresentata sussiste dal momento che il rapporto in questione non figura in tutto o in parte nelle scritture contabili obbligatorie della società.

Il procuratore con delega ad operare per conto della società intestataria del conto risulta, di conseguenza, tenuto a presentare istanza di accesso alla *procedura per avvalersi della collaborazione volontaria internazionale*, mentre la società ha la possibilità di fare ricorso alla *procedura nazionale* per la definizione della propria posizione fiscale con riguardo agli imponibili che hanno contribuito a rifornire il conto, nonché degli altri proventi o redditi non dichiarati.

Regolarizzazione di somme ereditate in annualità non più sottoponibili a controllo

Una persona fisica italiana che risulta detenere conti correnti bancari in Svizzera costituiti da fondi pervenuti in eredità e in evasione fiscale da più di 20 anni, ha la possibilità di avvalersi sia della *voluntary disclosure* o collaborazione volontaria internazionale, sia del ravvedimento operoso, in quanto entrambi tali istituti sono da ritenersi validi per pervenire alla regolarizzazione della posizione fiscale, in relazione alla propria valutazione soggettiva.

Infatti, con riferimento alla specifica fattispecie prospettata, si ritiene come il soggetto interessato ha la possibilità di valutare la propria posizione tenendo anche conto del fatto che la Svizzera, Paese presso cui continua a detenere le attività di natura finanziaria, ha firmato un accordo con l'Italia per lo scambio automatico delle informazioni in linea con l'art. 26 del modello OCSE.

Ne deriva, di conseguenza, che poiché ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria, in base alle disposizioni contenute nell'art. 5-*quater*, comma 4, e nell'art. 5-*quinquies*, comma 7, secondo periodo, del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, non si rendono applicabili le disposizioni dell'art. 12 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, in materia di raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento e per l'atto di contestazione, nonché delle sanzioni e, quindi, le sanzioni inerenti agli obblighi di monitoraggio sono stabilite nella misura del 3% anziché del 6%.

Al riguardo, è opportuno puntualizzare che affinché si realizzino gli effetti premiali è necessario che il contribuente, nel caso mantenga le attività nella Confederazione Elvetica, rilasci all'intermediario presso cui detiene le attività il cosiddetto *waiver*, ovvero l'autorizzazione a trasmettere, a richiesta dell'autorità fiscale italiana, tutti i dati concernenti l'attività oggetto della procedura.

Ivafe e Ivie regolarizzabili con ravvedimento operoso o con procedura di voluntary disclosure

Il D.L. 28 giugno 1990, n. 167 puntualizza che il soggetto interessato che accede alla procedura di "collaborazione volontaria" è tenuto a rilevare spontaneamente all'Amministrazione finanziaria, mediante la presentazione dell'apposita richiesta, i documenti e le informazioni inerenti:

- agli investimenti e a tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, come quelli per la determinazione dei redditi che servono per costituirli o acquistarli;
 - ai redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo;
- così come i documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti:
- delle imposte sui redditi e relative addizionali;
 - delle imposte sostitutive;

- dell'Irap-imposta regionale sulle attività produttive;
- dei contributi previdenziali;
- dell'Iva-imposta sul valore aggiunto;
- delle ritenute alla fonte;

non connessi con le attività costituite o detenute all'estero, relativamente a tutti i periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono scaduti i termini per l'accertamento.

Il tenore letterale della norma sembra circoscrivere l'ambito oggettivo della procedura:

- alle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero in violazione degli obblighi di dichiarazione in materia di monitoraggio fiscale;
- alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive, all'imposta regionale sulle attività produttive e a quella sul valore aggiunto;

non menzionando in maniera esplicita l'Ivafe-Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero e l'Ivie-Imposta sul valore degli immobili situati all'estero.

Tuttavia, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 16 luglio 2015, n. 27/E, ha posto in rilievo che da una lettura logico sistematica delle disposizioni in materia di procedura di collaborazione volontaria, si perviene a ritenere che i benefici previsti dalla stessa possono essere riconosciuti anche con riguardo a tali imposte, per le quali, con riguardo:

- al versamento;
- alla liquidazione;
- all'accertamento;
- alla riscossione;
- alle sanzioni;
- ai rimborsi;
- al contenzioso;

trovano applicazione le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Pertanto, nello spirito di completezza e di collaborazione che caratterizza la procedura, ai fini dell'efficacia della medesima, i soggetti interessati devono fornire i documenti e le informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti sia dei contributi previdenziali, sia dell'Ivafe-Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero e dell'Ivie-Imposta sul valore degli immobili situati all'estero.

Ne deriva, di conseguenza, che tali imposte devono necessariamente costituire anch'esse oggetto della procedura di collaborazione volontaria internazionale, anche nell'ipotesi di assenza delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale.

Dall'applicazione dei benefici sanzionatori a favore del contribuente che si avvale della procedura di collaborazione volontaria consegue che la misura minima delle sanzioni per le violazioni in materia di Ivafe-Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero e di Ivie-Imposta sul valore degli immobili situati all'estero, viene stabilita in relazione al dettato dell'art. 5-*quinqies*, comma 4, ultimo periodo, del *D.L. 28 giugno 1990, n. 167*, al minimo edittale, ridotto di un quarto.

In ogni caso, per evidenti e logici motivi, sussiste la possibilità anche di procedere alla regolarizzazione della propria posizione ai fini dell'Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero o di quella sul valore degli immobili situati all'estero facendo ricorso, in luogo della voluntary disclosure, all'istituto del *ravvedimento operoso*.

Agenda

Scadenario dal 1 al 15 agosto 2015

Giorno	Adempimento	Fatto/ da fare
1	SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI Inizia il periodo feriale di sospensione dei termini processuali per le giurisdizioni ordinarie, amministrative e speciali tributarie.	
1	IVA - ADEMPIMENTO ANNUALE Per i soggetti <i>non</i> obbligati alla dichiarazione unificata e/o per quelli che intendono, <i>come regola</i> , procedere alla compensazione del credito Iva reveniente alla medesima, continua il termine per procedere alla presentazione della dichiarazione relativa all'Iva-imposta sul valore aggiunto inerente all'anno "2014". L'adempimento, infatti, può risultare posto in essere esclusivamente in via telematica tra il 1° febbraio e il 30 settembre.	
1	PREU-PRELIEVO UNICO ERARIALE I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lettera b) del Tulp, collegati alla rete telematica devono procedere ad effettuare la comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.	
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-ATTIVAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA Inizia a decorrere, per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare che si è chiuso alla fine dello scorso mese di aprile, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino se risultano superati, nei periodi d'imposta 1° agosto 2012-31 luglio 2013 e 1° agosto 2013-31 luglio 2014 entrambi gli ammontare inerenti ai ricavi e al valore complessivo delle rimanenze sono risultati superiori rispettivamente a euro 5.164.568,99 e a euro 1.032.913,80.	
1	SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO-CESSAZIONE DELL'OBBLIGO DI TENUTA Per le imprese aventi l'esercizio sociale o periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare che si è chiuso alla fine dello scorso mese di aprile, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino viene meno se nei precedenti periodi d'imposta 1° agosto 2013-31 luglio 2014 e 1° agosto 2014-31 luglio 2015 l'ammontare dei ricavi o il valore complessivo delle rimanenze si sono mantenuti rispettivamente sotto il limite di euro 5.164.568,99 e di euro 1.032.913,80.	

4	PREU-PRELIEVO UNICO ERARIALE I concessionari titolari delle autorizzazioni per gli apparecchi da gioco di cui all'art. 110, comma 6, lettera a) del Tulp, collegati alla rete telematica devono procedere ad effettuare la comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle somme giocate da ciascun apparecchio, in relazione al periodo contabile (bimestre) precedente.	
5	ESERCENTI ATTIVITÀ DI TRASPORTO I soggetti esercenti attività di trasporto devono procedere, in relazione alle annotazioni eseguite nel corso del mese precedente, all'emissione e all'annotazione della fattura o della nota debito inerente alle provvigioni corrisposte ai rivenditori autorizzati di documenti di viaggio per il trasporto pubblico urbano di persone.	
5	IVA E IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI-ANNOTAZIONE ABBONAMENTI Le società e le associazioni sportive dilettantistiche, le pro loco, le bande musicali, i cori e le compagnie teatrali amatoriali, nonché le associazioni filodrammatiche, di musica e danza popolare devono procedere ad eseguire l'annotazione nel previsto prospetto degli abbonamenti che sono stati rilasciati nel corso del mese precedente.	
7	AGENZIA DELLE DOGANE-DATI RELATIVI ALLA CONTABILITÀ Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi alle contabilità dello scorso mese da parte dei destinatari registrati (ex operatori professionali e rappresentanti fiscali) che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici, dei depositari autorizzati del settore alcoli, dei depositari autorizzati che svolgono attività nella fabbricazione di aromi, dei destinatari registrati (ex operatori professionali o rappresentanti fiscali) che svolgono attività nel settore dell'alcole e delle bevande alcoliche, dei depositari autorizzati che svolgono attività nel settore del vino e delle altre bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra e dei destinatari registrati (ex operatori qualificati come operatori professionali registrati), che svolgono attività nel settore del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra in ottemperanza.	
7	AGENZIA DELLE DOGANE-RIEPILOGO DEL MOVIMENTO MENSILE D'IMPOSTA Invio all'Agenzia delle dogane dei dati relativi al riepilogo del movimento mensile d'imposta ed agli accrediti d'imposta utilizzati nel corso del mese precedente da parte dei depositari autorizzati del settore prodotti energetici e dei depositari	

	autorizzati del settore alcoli.	
10	AGENZIA DELLE DOGANE E PRODOTTI ENERGETICI Invio all’Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità dello scorso mese di giugno da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dei prodotti energetici.	
14	AGENZIA DELLE DOGANE-ALCOLE E BEVANDE ALCOLICHE Invio all’Agenzia delle dogane dei dati inerenti alle contabilità dello scorso mese di giugno da parte degli operatori esercenti i depositi commerciali che svolgono attività nel settore dell’alcole e delle bevande alcoliche, con esclusione del vino e delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra.	
15	AGRITURISMO-CORRISPETTIVI Annotazione nel registro Iva dei corrispettivi, da parte delle imprese agrituristiche che rilasciano le ricevute fiscali, degli ammontare inerenti alle operazioni effettuate nel corso del mese precedente, se, ovviamente, non hanno già provveduto ad eseguire le rilevazioni analitiche giornaliere.	
15	ALCOLI METILICI Invio al competente ufficio tecnico delle imposte di fabbricazione la copia del registro di carico da parte delle imprese che producono, commercializzano o utilizzano alcoli metilici, nel quale devono risultare le annotazioni inerenti alle operazioni di carico e scarico poste in essere nel corso del mese precedente e le rimanenze alla fine del medesimo mese, oltre ad allegare un documento nel quale devono essere riepilogate le merci che nel corso di tale mese sono state trasferite ai depositi commerciali o alle ditte utilizzatrici (con raggruppamento per cliente destinatario).	
15	ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE-REGISTRAZIONI CONTABILI Le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni senza scopo di lucro e le associazioni <i>pro loco</i> che hanno esercitato la prevista opzione per l’applicazione del regime di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398, devono procedere ad eseguire le annotazioni di natura contabile inerenti sia ai corrispettivi, sia agli altri proventi conseguiti nell’ambito dell’esercizio di attività commerciali nel corso del mese precedente. Tali annotazioni, che devono essere effettuate nel prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti “supersemplificati” numerato progressivamente prima di essere messo in uso (D.M. 11 febbraio 1997), devono necessariamente rilevare in modo distinto: - i proventi che, a norma dell’art. 25, comma 1, della L. 13 maggio 1999, n. 133, non costituiscono reddito imponibile per le associazioni sportive dilettantistiche; - le plusvalenze patrimoniali;	

	- le operazioni intracomunitarie di cui all'art. 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.	
15	COMMERCianti AL DETTAGLIO E SOGGETTI ASSIMILATI-ANNOTAZIONE CUMULATIVA DELLE OPERAZIONI I commercianti al dettaglio e i soggetti assimilati hanno la possibilità di procedere all'annotazione riepilogativa mensile, anziché giornaliera, dei corrispettivi inerenti al mese precedente, se, ovviamente, i medesimi risultano certificati dallo scontrino fiscale. Detta facoltà è consentita anche ai contribuenti che emettono le ricevute fiscali, per effetto dell'equiparazione tra scontrino e ricevuta ai fini certificativi.	
15	ENTI NON COMMERCIALI CHE DETERMINANO FORFETTARIAMENTE IL REDDITO Gli enti non commerciali che determinano forfettariamente il reddito a norma dell'art. 145 del Tuir devono procedere ad annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate nel mese precedente nei registri previsti ai fini Iva o nel modello di prospetto riepilogativo previsto per i cosiddetti contribuenti "supersemplificati" di cui al D.M. 11 febbraio 1997.	
15	FATTURAZIONE OPERAZIONI - SOGGETTI PASSIVI IVA I soggetti passivi Iva, entro la data in esame, devono procedere ad emettere le fatture, eventualmente anche in forma semplificata, inerenti: <ul style="list-style-type: none">• alle cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo all'identificazione degli operatori o dei soggetti tra i quali è stata posta in essere l'operazione nel corso del mese precedente;• alle prestazioni di servizi "generiche" non soggette all'imposta che risultano poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi di soggetti passivi stabiliti nel territorio di uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia;• alle prestazioni di servizi "generiche" rese o ricevute (autofattura) da un soggetto passivo che risulta localizzato fuori dell'Unione europea poste in essere nel corso del mese precedente;• alle prestazioni di servizi identificabili tramite idonea documentazione, poste in essere nel corso del mese precedente nei riguardi dello stesso operatore economico o soggetto;• alle cessioni comunitarie non imponibili che sono state effettuate nel corso del mese precedente.	
	Nota Bene Si ritiene opportuno rammentare che i predetti documenti emessi devono necessariamente essere annotati entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettiva esecuzione delle operazioni stesse.	

15	FATTURE E AUTOFATTURE DI IMPORTO INFERIORE A € 300,00 Annotazione in modo cumulativo in un documento riepilogativo delle fatture emesse e/o ricevute, nonché delle autofatture emesse dal cessionario o committente per le operazioni, territorialmente rilevanti in Italia, poste in essere dal cedente/prestatore non residente, di ammontare inferiore a € 300,00.	
15	IMPRESE DELLA GRANDE DISTRIBUZIONE COMMERCIALE O DI SERVIZI In presenza dell'avvenuto esercizio dell'apposita opzione, le imprese operanti nel settore della grande distribuzione commerciale o di servizi devono procedere all'invio telematico all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita e per ciascuna giornata, dell'entità dei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, inerenti al mese precedente, in sostituzione dell'obbligo di certificazione tramite ricevuta o scontrino fiscale.	
15	OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE POSTE IN ESSERE DA SOGGETTI IVA I soggetti con partita Iva che effettuano acquisti intracomunitari di beni e servizi, devono procedere: <ul style="list-style-type: none">▪ ad annotare, nel registro Iva acquisti e in quello Iva delle vendite, le fatture di acquisto intracomunitarie ricevute <i>nel corso del mese precedente</i>, con riferimento a tale mese;▪ all'emissione dell'autofattura inerente alle operazioni poste in essere nel terzo mese precedente, <i>se non hanno ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione</i>;▪ all'emissione dell'autofattura integrativa in relazione agli addebiti annotati nel mese precedente, <i>se hanno ricevuto una fattura con indicato un corrispettivo di entità inferiore a quello reale</i>.	

Formulario operativo

Deduzioni forfetarie per gli autotrasportatori

L'art. 66, comma 5, del Tuir stabilisce che, per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per conto di terzi, il reddito d'impresa delle imprese minori in contabilità semplificata viene ridotto, a titolo di deduzione forfetaria di spese non documentate:

- di € 7,75, per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il comune in cui ha sede l'impresa ma nell'ambito della regione o delle regioni confinanti;
- di € 15,49, per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore oltre il predetto ambito.

Inoltre, per le medesime imprese compete anche una deduzione forfetaria annua di € 154,94 per ciascun motoveicolo e autoveicolo avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 chilogrammi.

La deduzione spetta una sola volta per ogni giorno di effettuazione del trasporto, indipendentemente dal numero dei viaggi.

Il contribuente deve predisporre e conservare un prospetto con l'indicazione dei viaggi effettuati, della loro durata e della località di destinazione, nonché degli estremi dei relativi documenti di trasporto delle merci o, delle fatture o delle lettere di vettura di cui all'art. 56 della L. 6 giugno 1974, n. 298, tenendo presente che i documenti di trasporto, le fatture e le lettere di vettura devono essere conservate fino alla scadenza del termine per l'accertamento.

In pratica, il disposto normativo citato prevede una deduzione forfetaria delle spese non documentate a favore delle imprese autorizzate all'autotrasporto di cose per conto terzi.

Per l'anno 2014, la deduzione in argomento ammonta a:

- € 18,00, per i trasporti personalmente effettuati dall'imprenditore o dai soci oltre il Comune in cui ha sede l'impresa, ma nell'ambito della Regione o delle Regioni confinanti;
- € 30,00 per quelli effettuati oltre tale ambito.

Inoltre, è opportuno porre in rilievo che:

- anche per il 2014 è stata confermata la deduzione forfetaria per i trasporti effettuati all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa, per un importo pari al 35% di quello spettante per i medesimi trasporti nell'ambito della Regione o delle Regioni confinanti;
- alle stesse imprese spetta l'ulteriore deduzione, in misura forfetaria annua di € 154,94, per ciascun motoveicolo e autoveicolo, utilizzato nell'attività d'impresa, avente massa complessiva a pieno carico non superiore a 3.500 chilogrammi;
- le spese per trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e assimilati sono deducibili nei limiti e alle condizioni previsti dall'art. 95, comma 3, del Tuir, tenendo presente che a norma del successivo comma 4, le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci, in luogo della deduzione, anche analitica, delle spese sostenute in relazione alle trasferte effettuate dal proprio lavoratore dipendente fuori dal territorio comunale, hanno la possibilità di procedere a dedurre un importo di € 59,65 al giorno, elevate a € 95,80 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto;
- le deduzioni forfetarie non hanno rilevanza ai fini Irap; tuttavia, sono ammesse in deduzione le indennità di trasferta previste contrattualmente per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente;
- l'Agenzia delle entrate, con il comunicato stampa 2 luglio 2015, ha confermato che, anche nel 2015, le imprese di autotrasporto merci - conto terzi e conto proprio - possono recuperare, fino a un massimo di € 300,00 per ciascun veicolo (mediante compensazione con il modello F24), le somme versate nel 2014

come contributo per il Servizio Sanitario Nazionale sui premi di assicurazione per la responsabilità civile per i danni derivanti dalla circolazione dei veicoli a motore adibiti a trasporto merci di massa complessiva a pieno carico non inferiore a 11,5 tonnellate (da annotare nel quadro RU del modello Unico).

Fac-simile del prospetto delle deduzioni forfetarie per trasporti effettuati all'imprenditore

IMPRESSE AUTORIZZATE ALL'AUTOTRASPORTO DI MERCI CONTO TERZI
PROSPETTO DELLE DEDUZIONI FORFETARIE
(art. 66, comma 5, del Tuir)

Dati identificativi della Ditta:

Denominazione
 Sede dell'impresa: Via n. ..
 Comune Prov.
 Partita IVA
 Codice fiscale
 Autorizzazione all'autotrasporto n.

periodo d'imposta:

Data	Destinazione	Durata trasporto		Deduzione giornaliera	Deduzione per viaggio	Estremi DDT / Lettera di vettura / Fattura		
		da	a			Data	Numero	Cliente
Totale								

Luogo e data,

Firma

.....

Indici, dati e schede operative

Coefficienti di rivalutazione del TFR – Aggiornamento mese di giugno 2015

2013	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat 1995=100	Differenza	Incidenza percentuale	75% di F	Tasso fisso 1,5%	Totale G+H coefficiente di rivalutazione
<i>Mesi</i>	A	B	C	E	F	G	H	I
Gennaio	15 gen.	14 feb.	106,7	0,2	0,187793	0,140845	0,125	0,265845
Febbraio	15 feb.	14 mar.	106,7	0,2	0,187793	0,140845	0,250	0,390845
Marzo	15 mar.	14 apr.	106,9	0,4	0,375587	0,281690	0,375	0,656690
Aprile	15 apr.	14 mag.	106,9	0,4	0,375587	0,281690	0,500	0,781590
Maggio	15 mag.	14 giu.	106,9	0,4	0,375587	0,281690	0,625	0,906690
Giugno	15 giu.	14 lug.	107,1	0,6	0,563380	0,422535	0,750	1,172535
Luglio	15 lug.	14 ago.	107,2	0,7	0,657222	0,492958	0,875	1,367958
Agosto	15 ago.	14 set.	107,6	1,1	1,032864	0,774648	1,000	1,774548
Settembre	15 set.	14 ott.	107,2	0,7	0,657277	0,492958	1,125	1,617958
Ottobre	15 ott.	14 nov.	107,1	0,6	0,563380	0,422535	1,250	1,672535
Novembre	15 nov.	14 dic.	106,8	0,3	0,281690	0,211268	1,375	1,586268
Dicembre	15 dic.	14 gen.	107,1	0,6	0,563380	0,422535	1,500	1,922535
2014	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat 1995=100	Differenza	Incidenza percentuale	75% di F	Tasso fisso 1,5%	Totale G+H coefficiente di rivalutazione
<i>Mesi</i>	A	B	C	E	F	G	H	I
Gennaio	15 gen.	14 feb.	107,3	0,2	0,186741	0,140056	0,125	0,265056
Febbraio	15 feb.	14 mar.	107,2	0,1	0,093371	0,070028	0,250	0,320028
Marzo	15 mar.	14 apr.	107,2	0,1	0,093371	0,070028	0,375	0,445028
Aprile	15 apr.	14 mag.	107,4	0,3	0,280112	0,210084	0,500	0,710084
Maggio	15 mag.	14 giu.	107,3	0,2	0,186741	0,140056	0,625	0,765056
Giugno	15 giu.	14 lug.	107,4	0,3	0,280112	0,210084	0,750	0,960084
Luglio	15 lug.	14 ago.	107,3	0,2	0,186741	0,140056	0,875	1,015056
Agosto	15 ago.	15 set.	107,5	0,4	0,373483	0,280112	1,000	1,280112
Settembre	15 set.	14 ott.	107,1	0,0	0,000000	0,000000	1,125	1,125000
Ottobre	15 ott.	15 nov.	107,2	0,1	0,093371	0,070028	1,250	1,320028
Novembre	15 nov.	14 dic.	107,0	-0,2	0,000000	0,000000	1,375	1,375000
Dicembre	15 dic.	1 gen.	107,0	-0,2	0,000000	0,000000	1,500	1,500000
2015	Tfr maturato dal	Tfr maturato al	Indice Istat 1995=100	Differenza	Incidenza percentuale	75% di F	Tasso fisso 1,5%	Totale G+H coefficiente di rivalutazione
<i>Mesi</i>	A	B	C	E	F	G	H	I
Gennaio	15 gen.	14 feb.	106,5	-0,5	0,000000	0,000000	0,125	0,125000
Febbraio	15 feb.	14 mar.	106,8	-0,1	0,000000	0,000000	0,250	0,250000
Marzo	15 mar.	14 apr.	107,0	0,0	0,000000	0,000000	0,375	0,375000
Aprile	15 apr.	14 mag.	107,1	0,1	0,093458	0,070093	0,500	0,570093
Maggio	15 mag.	14 giu.	107,2	0,2	0,186916	0,140187	0,625	0,765187
Giugno	15 giu.	14 lug.	107,3	0,3	0,280374	0,210280	0,750	0,960280

Indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati – Aggiornamento mese di giugno 2015

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Media
2000	110,5	111,0	111,3	111,4	111,7	112,1	112,3	112,3	112,5	112,8	113,3	113,4	112,1
2001	113,9	114,3	114,4	114,8	115,1	115,3	115,3	115,3	115,4	115,7	115,9	116,0	115,1
2002	116,5	116,9	117,2	117,5	117,7	117,9	118,0	118,2	118,4	118,7	119,0	119,1	117,9
2003	119,6	119,8	120,2	120,4	120,5	120,6	120,9	121,1	121,4	121,5	121,8	121,8	120,8
2004	122,0	122,4	122,5	122,8	123,0	123,3	123,4	123,6	123,6	123,6	123,9	123,9	123,2
2005	123,9	124,3	124,5	124,9	125,1	125,3	125,6	125,8	125,9	126,1	126,1	126,3	125,3
2006	126,6	126,9	127,1	127,4	127,8	127,9	128,2	128,4	128,4	128,2	128,3	128,4	127,8
2007	128,5	128,8	129,0	129,2	129,6	129,9	130,2	130,4	130,4	130,8	131,3	131,8	130,0
2008	132,2	132,5	133,2	133,5	134,2	134,8	135,4	135,5	135,2	135,2	134,7	134,5	134,2
2009	134,2	134,5	134,5	134,8	135,1	135,3	135,3	135,8	135,4	135,5	135,6	135,8	135,2
2010	136,0	136,2	136,5	137,0	137,1	137,1	137,6	137,9	137,5	137,8	137,9	138,4	137,3
Base 2010=100													
Il coefficiente di raccordo tra la base 1995 e la base 2010=100 è pari a 1,3730													
Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Media
2011	101,2	101,5	101,9	102,4	102,5	102,6	102,9	103,2	103,2	103,6	103,7	104,0	102,7
2012	104,4	104,8	105,2	105,7	105,6	105,8	105,9	106,4	106,4	106,4	106,2	106,5	105,8
2013	106,7	106,7	106,9	106,9	106,9	107,1	107,2	107,6	107,2	107,1	106,8	107,1	107,0
2014	107,3	107,2	107,2	107,4	107,3	107,4	107,3	107,5	107,1	107,2	107,0	107,0	107,2
2015	106,5	106,8	107,0	107,1	107,2	107,3							

Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese dell'anno precedente – Aggiornamento mese di giugno 2015

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.
2000	2,1	2,4	2,5	2,2	2,3	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,7	2,7
2001	3,1	3,0	2,8	3,1	3,0	2,9	2,7	2,7	2,6	2,6	2,3	2,3
2002	2,3	2,3	2,4	2,4	2,3	2,3	2,3	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7
2003	2,7	2,5	2,6	2,5	2,4	2,3	2,5	2,5	2,5	2,4	2,4	2,3
2004	2,0	2,2	1,9	2,0	2,1	2,2	2,1	2,1	1,8	1,7	1,7	1,7
2005	1,6	1,6	1,6	1,7	1,7	1,6	1,8	1,8	1,9	2,0	1,8	1,9
2006	2,2	2,1	2,1	2,0	2,2	2,1	2,1	2,1	2,0	1,7	1,7	1,7
2007	1,5	1,5	1,5	1,4	1,4	1,6	1,6	1,6	1,6	2,0	2,3	2,6
2008	2,9	2,9	3,3	3,3	3,5	3,8	4,0	3,9	3,7	3,4	2,6	2,0
2009	1,5	1,5	1,0	1,0	0,7	0,4	-0,1	0,2	0,1	0,2	0,7	1,0
2010	1,3	1,3	1,5	1,6	1,5	1,3	1,7	1,5	1,6	1,7	1,7	1,9
2011	2,2	2,3	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7	2,8	3,0	3,2	3,2	3,2
2012	3,2	3,3	3,2	3,2	3,0	3,1	2,9	3,1	3,1	2,7	2,4	2,4
2013	2,2	1,8	1,6	1,1	1,2	1,2	1,2	1,1	0,8	0,7	0,6	0,6

2014	0,6	0,5	0,3	0,5	0,4	0,3	0,1	-0,1	-0,1	0,1	0,2	-0,1
2015	-0,7	-0,4	-0,2	-0,3	-0,1	-0,1						

Variazioni percentuali del mese indicato rispetto allo stesso mese di due anni precedenti - Aggiornamento mese di giugno 2015

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.
2000	3,5	3,6	3,9	3,8	3,9	4,2	4,4	4,3	4,4	4,4	4,8	4,9
2001	5,3	5,4	5,3	5,3	5,4	5,6	5,4	5,4	5,2	5,3	5,1	5,1
2002	5,4	5,3	5,3	5,5	5,4	5,2	5,1	5,3	5,2	5,2	5,0	5,0
2003	5,0	4,8	5,1	4,9	4,7	4,6	4,9	5,0	5,2	5,0	5,1	5,0
2004	4,7	4,7	4,5	4,5	4,5	4,6	4,6	4,6	4,4	4,1	4,1	4,0
2005	3,6	3,8	3,6	3,7	3,8	3,9	3,9	3,9	3,7	3,8	3,5	3,7
2006	3,8	3,7	3,8	3,7	3,9	3,7	3,9	3,9	3,9	3,7	3,6	3,6
2007	3,7	3,6	3,6	3,4	3,6	3,7	3,7	3,7	3,6	3,7	4,1	4,4
2008	4,4	4,4	4,8	4,8	5,0	5,4	5,6	5,5	5,3	5,5	5,0	4,8
2009	4,4	4,4	4,3	4,3	4,2	4,2	3,9	4,1	3,8	3,6	3,3	3,0
2010	2,9	2,8	2,5	2,6	2,2	1,7	1,6	1,8	1,7	1,9	2,4	2,9
2011	3,5	3,6	4,0	4,3	4,2	4,1	4,4	4,3	4,6	5,0	5,0	5,1
2012	5,4	5,6	5,8	5,9	5,8	6,0	5,7	5,9	6,2	6,0	5,7	5,7
2013	5,4	5,1	4,9	4,4	4,3	4,4	4,2	4,3	3,9	3,4	3,0	3,0
2014	2,8	2,3	1,9	1,6	1,6	1,5	1,3	1,0	0,7	0,8	0,8	0,5
2015	-0,2	0,1	0,1	0,2	0,3	0,2						

Coefficienti per tradurre valori monetari dal mese di gennaio 1947 al mese di giugno 2015

Anno	Gen.	Feb.	Mar.	Apr.	Mag.	Giu.	Lug.	Ago.	Set.	Ott.	Nov.	Dic.	Anno
1947	48,445	47,436	46,116	42,327	40,342	37,877	36,694	34,783	33,073	33,165	34,677	35,772	38,536
1948	36,412	36,802	35,843	35,710	36,175	36,465	38,317	36,791	35,910	36,443	36,201	35,859	36,396
1949	35,367	35,558	35,402	34,899	34,933	35,332	36,343	35,910	36,086	36,900	36,808	37,091	35,869
1950	37,235	37,141	37,655	37,102	37,042	36,555	36,550	35,915	35,213	35,644	35,283	35,198	36,359
1951	34,706	34,096	33,911	33,161	33,122	32,685	32,698	32,813	32,826	32,736	32,536	32,553	33,139
1952	32,655	32,297	32,201	32,049	31,926	31,716	31,640	31,624	31,398	31,339	31,300	31,417	31,788
1953	31,465	31,406	31,410	31,105	30,921	30,833	31,300	31,390	31,249	31,128	30,978	31,051	31,183
1954	31,009	30,879	30,971	30,776	30,388	30,139	30,031	30,059	30,103	30,154	30,016	29,973	30,366
1955	29,984	30,052	29,984	29,738	29,469	29,272	29,379	29,331	29,420	29,427	29,303	29,109	29,538
1956	28,907	28,525	28,191	28,021	27,874	27,989	28,052	28,040	27,964	28,118	28,087	27,936	28,137
1957	27,665	27,831	27,968	27,986	27,887	27,831	27,662	27,637	27,510	27,288	27,096	26,941	27,604
1958	26,672	26,783	26,746	26,329	26,058	25,883	25,947	26,066	26,151	26,404	26,499	26,632	26,343
1959	26,527	26,604	26,677	26,629	26,556	26,561	26,592	26,553	26,424	26,249	26,085	26,004	26,452
1960	25,798	25,902	25,996	25,950	25,840	25,739	25,671	25,713	25,734	25,726	25,608	25,540	25,768
1961	25,338	25,325	25,310	25,157	25,069	25,029	25,059	25,012	24,937	24,900	24,713	24,599	25,037
1962	24,378	24,355	24,213	23,913	23,913	23,799	23,709	23,754	23,642	23,553	23,464	23,225	23,822
1963	22,844	22,434	22,334	22,215	22,215	22,215	22,235	22,196	21,981	21,771	21,771	21,639	22,156
1964	21,435	21,380	21,290	21,199	21,110	20,916	20,794	20,760	20,674	20,555	20,471	20,388	20,916
1965	20,289	20,256	20,207	20,158	20,094	20,045	19,981	19,965	19,934	19,918	19,902	19,823	20,045
1966	19,761	19,761	19,745	19,683	19,637	19,652	19,637	19,652	19,652	19,590	19,529	19,469	19,652
1967	19,419	19,438	19,400	19,362	19,323	19,286	19,248	19,210	19,135	19,154	19,154	19,154	19,267
1968	19,080	19,098	19,080	19,043	19,024	19,043	19,061	19,043	19,006	18,987	18,969	18,896	19,024
1969	18,842	18,842	18,770	18,681	18,645	18,575	18,453	18,401	18,349	18,264	18,196	18,112	18,505
1970	18,013	17,882	17,833	17,752	17,689	17,657	17,625	17,578	17,437	17,360	17,269	17,193	17,609
1971	17,130	17,080	16,997	16,948	16,851	16,803	16,739	16,707	16,597	16,519	16,473	16,442	16,771
1972	16,350	16,260	16,215	16,170	16,067	15,979	15,907	15,821	15,667	15,460	15,352	15,312	15,878
1973	15,128	14,987	14,860	14,687	14,481	14,387	14,316	14,247	14,178	14,020	13,866	13,640	14,387
1974	13,463	13,240	12,863	12,705	12,524	12,288	11,995	11,755	11,383	11,152	10,985	10,890	12,045
1975	10,764	10,640	10,627	10,482	10,414	10,310	10,250	10,196	10,103	9,977	9,893	9,799	10,280
1976	9,702	9,544	9,347	9,077	8,925	8,885	8,831	8,756	8,602	8,322	8,149	8,048	8,822
1977	8,020	7,842	7,725	7,645	7,547	7,477	7,420	7,370	7,291	7,214	7,109	7,075	7,470
1978	7,007	6,936	6,866	6,792	6,719	6,663	6,613	6,584	6,497	6,426	6,370	6,324	6,643
1979	6,204	6,114	6,039	5,941	5,866	5,808	5,755	5,699	5,563	5,436	5,366	5,280	5,740
1980	5,111	5,024	4,979	4,901	4,858	4,813	4,733	4,685	4,588	4,510	4,418	4,361	4,738
1981	4,303	4,227	4,167	4,109	4,053	4,012	3,978	3,952	3,896	3,821	3,757	3,719	3,992
1982	3,670	3,622	3,589	3,557	3,517	3,484	3,433	3,372	3,325	3,261	3,219	3,197	3,431
1983	3,152	3,111	3,083	3,051	3,022	3,004	2,976	2,965	2,927	2,879	2,849	2,835	2,984
1984	2,802	2,772	2,753	2,734	2,718	2,703	2,694	2,686	2,666	2,640	2,624	2,606	2,698
1985	2,579	2,553	2,535	2,514	2,499	2,486	2,478	2,473	2,463	2,434	2,416	2,400	2,485

1986	2,389	2,373	2,364	2,357	2,348	2,340	2,340	2,335	2,329	2,316	2,307	2,301	2,342
1987	2,286	2,277	2,269	2,263	2,255	2,246	2,240	2,234	2,218	2,199	2,193	2,189	2,238
1988	2,178	2,172	2,162	2,155	2,149	2,142	2,136	2,127	2,116	2,100	2,083	2,076	2,133
1989	2,060	2,043	2,033	2,020	2,012	2,002	1,997	1,994	1,984	1,966	1,958	1,949	2,000
1990	1,937	1,924	1,916	1,909	1,903	1,896	1,889	1,877	1,866	1,851	1,839	1,832	1,885
1991	1,819	1,802	1,797	1,789	1,783	1,773	1,770	1,766	1,758	1,744	1,732	1,728	1,772
1992	1,714	1,710	1,702	1,695	1,687	1,681	1,678	1,677	1,671	1,661	1,652	1,649	1,681
1993	1,643	1,637	1,634	1,627	1,621	1,613	1,607	1,605	1,604	1,593	1,586	1,586	1,613
1994	1,577	1,571	1,568	1,564	1,558	1,555	1,551	1,548	1,544	1,535	1,530	1,524	1,552
1995	1,518	1,506	1,494	1,486	1,477	1,469	1,468	1,463	1,459	1,452	1,443	1,440	1,473
1996	1,439	1,434	1,430	1,422	1,417	1,414	1,417	1,415	1,411	1,410	1,406	1,404	1,418
1997	1,402	1,400	1,399	1,398	1,394	1,394	1,394	1,394	1,391	1,387	1,383	1,383	1,394
1998	1,379	1,376	1,376	1,373	1,370	1,369	1,369	1,368	1,367	1,364	1,363	1,363	1,369
1999	1,362	1,359	1,357	1,352	1,349	1,349	1,347	1,347	1,343	1,341	1,336	1,334	1,348
2000	1,333	1,327	1,324	1,322	1,319	1,314	1,312	1,312	1,310	1,306	1,300	1,299	1,314
2001	1,293	1,289	1,288	1,283	1,280	1,278	1,278	1,278	1,277	1,273	1,271	1,270	1,280
2002	1,265	1,260	1,257	1,254	1,252	1,250	1,248	1,246	1,244	1,241	1,238	1,237	1,250
2003	1,232	1,230	1,226	1,224	1,223	1,222	1,219	1,217	1,214	1,213	1,210	1,210	1,220
2004	1,208	1,204	1,203	1,200	1,198	1,195	1,194	1,192	1,192	1,192	1,189	1,189	1,196
2005	1,189	1,185	1,183	1,180	1,178	1,176	1,173	1,171	1,170	1,168	1,168	1,166	1,176
2006	1,164	1,161	1,159	1,156	1,153	1,152	1,149	1,147	1,147	1,149	1,148	1,147	1,153
2007	1,146	1,144	1,142	1,140	1,137	1,134	1,132	1,130	1,130	1,126	1,122	1,118	1,133
2008	1,114	1,112	1,106	1,104	1,098	1,093	1,088	1,087	1,090	1,090	1,094	1,095	1,098
2009	1,098	1,095	1,095	1,093	1,090	1,089	1,089	1,085	1,088	1,087	1,086	1,085	1,090
2010	1,083	1,082	1,079	1,075	1,075	1,075	1,071	1,068	1,071	1,069	1,068	1,064	1,073
2011	1,060	1,057	1,053	1,048	1,047	1,046	1,043	1,040	1,040	1,036	1,035	1,032	1,045
2012	1,028	1,024	1,020	1,015	1,016	1,014	1,013	1,008	1,008	1,008	1,010	1,008	1,014
2013	1,006	1,006	1,004	1,004	1,004	1,002	1,001	0,997	1,001	1,002	1,005	1,002	1,003
2014	1,000	1,001	1,001	0,999	1,000	0,999	1,000	0,998	1,002	1,001	1,003	1,003	1,001
2015	1,008	1,005	1,003	1,002	1,001	1,000							

Ravvedimento operoso delle violazioni inerenti agli obblighi di monitoraggio fiscale in presenza di dichiarazione dei redditi

DICHIARAZIONE TARDIVA O INTEGRATIVA PRESENTATA ENTRO 90 GIORNI DALLA SCADENZA DEL TERMINE ORDINARIO PER LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI CON INSERIMENTO DEL QUADRO RW NON PRESENTATO ALLA SCADENZA O PRESENTATO IN MODO NON COMPLETO		
Riferimento violazione	Sanzione amministrativa	Precisazione
adempimento dichiarativo	€ 25,00 (1/10 di € 258,00)	Sanzione prevista dall'art. 1, comma 1, secondo periodo, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Tale sanzione non esplica effetti nelle ipotesi di contribuenti non tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, nonché in quello della dichiarazione integrativa finalizzata a sanare unicamente l'omessa o incompleta redazione del modulo RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.
	<ul style="list-style-type: none"> • 2% per ciascun giorno di ritardo, fino al 14° giorno successivo al termine di versamento; • 30% dal 15° giorno in poi 	L'applicabilità alle fattispecie in oggetto della sanzione per omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, anziché delle sanzioni per omessa o infedele dichiarazione, è stata sostenuta dalla stessa Agenzia delle entrate nella circolare n. 11/E/2010 (§ 3.1 e 3.2).
omessa compilazione del quadro RW	€ 25,00 (1/10 di € 258,00)	sanzione prevista dall'art. 5, comma 2, ultimo periodo, del D.L. 167/1990 per effetto del quale "nel caso in cui la dichiarazione prevista dall'art. 4, comma 1, sia presentata entro novanta giorni dal termine, si applica la sanzione di € 258" (codice tributo da utilizzare "8911").

Avvertenza: l'equiparazione della dichiarazione tardiva alla dichiarazione integrativa presentata con ritardo non superiore a 90 giorni, ai fini del ravvedimento del ravvedimento operoso, è stata affermata dall'Agenzia delle entrate nelle risoluzioni 14 ottobre 2002, n. 325/E e 30 marzo 2009, n. 82/E, nonché nella circolare 12 marzo 2010, n. 11.
Le medesime modalità si devono ritenere devono operative e, quindi, valide anche in relazione alla "nuova" lett. a-bis) dell'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 secondo cui se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, la riduzione della sanzione amministrativa è pari a 1/9 del minimo.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA OLTRE IL TERMINE DI 90 GIORNI, MA ENTRO IL TERMINE PER LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO SUCCESSIVO A QUELLO NEL CORSO DEL QUALE È STATA COMMESSA LA VIOLAZIONE CON INSERIMENTO DEL QUADRO RW NON PRESENTATO ALLA SCADENZA O PRESENTATO IN MODO NON COMPLETO		
Riferimento violazione	Sanzione amministrativa	Precisazione
		Sanzione non applicabile se l'adempimento dichiarativo integrativo è finalizzata solamente a

adempimento dichiarativo	€ 32,00, se non sono dovute imposte (1/8 di € 258,00)	sanare l'omessa o incompleta compilazione del modulo RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.
	<ul style="list-style-type: none"> • 12,50% (1/8 del 100% aumentato di 1/3 se i redditi sono prodotti all'estero) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi • 25% (1/8 del 200% se le attività e gli investimenti esteri non indicati nel quadro RW sono detenuti in un Paese black list) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi 	<p>Nell'ipotesi di violazioni inerenti a redditi prodotti all'estero, il comma 3 dell'art. 1 del D.Lgs. 471/97 prevede l'aumento di un terzo della sanzione per infedele dichiarazione (pari, nel minimo, al 100%).</p> <p>Ai sensi dell'art. 12, comma 2, ultimo periodo, D.L78/2009, le sanzioni previste dall'art. 1 del D.Lgs. 471/97 vengono raddoppiate se la violazione riguarda investimenti ed attività finanziarie detenute negli Stati a regime fiscale privilegiato non indicate nel quadro RW (la circolare n. 11/E/2010 precisa che deve essere raddoppiata la sanzione pari, nel minimo, al 100% e non quest'ultima aumentata di un terzo.</p>
omessa compilazione del quadro RW	0,38% o 0,75% (1/8 del 3% o 6% degli importi non annotati nel quadro RW a seconda che le attività risultino detenute o meno in Paesi black list).	

Avvertenza: si ritiene applicabile la lett. b) dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 472/97. Ai fini procedurali, pertanto, si ritiene sussistente la possibilità di regolarizzare mediante il ravvedimento operoso l'omessa compilazione del quadro RW decorso il termine di 90 giorni previsto per la valida presentazione della dichiarazione (si ritiene possibile anche nell'ipotesi in cui sia stato presentato, per la dichiarazione dei redditi del relativo periodo d'imposta, il modello 730).

In altri termini, nella situazione in esame il contribuente ha regolarmente assolto l'obbligo di presentazione della dichiarazione (quindi "non omessa"), con possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso per sanare la mancata compilazione del quadro RW nei più ampi termini previsti per le ipotesi di dichiarazioni integrative.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA ENTRO IL TERMINE PER LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO SUCCESSIVO A QUELLO NEL CORSO DEL QUALE È STATA COMMESSA LA VIOLAZIONE CON INSERIMENTO DEL QUADRO RW NON PRESENTATO ALLA SCADENZA O PRESENTATO IN MODO NON COMPLETO		
Riferimento violazione	Sanzione amministrativa	Precisazione
adempimento dichiarativo	€ 36,00, se non sono dovute imposte (1/7 di € 258,00)	Sanzione non applicabile se l'adempimento dichiarativo integrativo è finalizzata solamente a sanare l'omessa o incompleta compilazione del modulo RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.
	<ul style="list-style-type: none"> • 14,29% (1/7 del 100% aumentato di 1/3 se i redditi sono prodotti all'estero) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al 	

	<p>pagamento dell'imposta e degli interessi;</p> <ul style="list-style-type: none"> • 28,57% (1/7 del 200% se le attività e gli investimenti esteri non indicati nel quadro RW sono detenuti in un Paese black list) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi 	
omessa compilazione del quadro RW	0,43% o 0,86% (1/7 del 3% o 6% degli importi non indicati nel quadro RW a seconda che le attività siano detenute o meno in Paesi black list).	

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA OLTRE IL TERMINE PER LA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO SUCCESSIVO A QUELLO NEL CORSO DEL QUALE È STATA COMMESSA LA VIOLAZIONE E SINO ALLA DECADENZA DAL POTERE DI ACCERTAMENTO CON INSERIMENTO DEL QUADRO RW NON PRESENTATO ALLA SCADENZA O PRESENTATO IN MODO NON COMPLETO

Riferimento violazione	Sanzione amministrativa	Precisazione
adempimento dichiarativo	€ 43,00, se non sono dovute imposte (1/6 di € 258,00)	Sanzione non applicabile se l'adempimento dichiarativo integrativo è finalizzata solamente a sanare l'omessa o incompleta compilazione del modulo RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.
	<ul style="list-style-type: none"> • 16,67% (1/6 del 100% aumentato di 1/3 se i redditi sono prodotti all'estero) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi • 33,33% (1/6 del 200% se le attività e gli investimenti esteri non indicati nel quadro RW sono detenuti in un Paese black list) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi 	
omessa compilazione del quadro RW	0,5% o 1% (1/6 del 3% o 6% degli importi non indicati nel quadro RW a seconda che le attività siano detenute o meno in Paesi black list)	

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA SUCCESSIVAMENTE ALLA COSTATAZIONE DELLA VIOLAZIONE AI SENSI DELL'ART. 24 DELLA L. 7 GENNAIO 1929, N. 4 E SINO ALLA NOTIFICA DEI RELATIVI ATTI DI LIQUIDAZIONE O DI ACCERTAMENTO CON INSERIMENTO DEL QUADRO RW NON PRESENTATO ALLA SCADENZA O PRESENTATO IN MODO NON COMPLETO		
Riferimento violazione	Sanzione amministrativa	Precisazione
adempimento dichiarativo	€ 51,00, se non sono dovute imposte (1/5 di € 258)	Sanzione non applicabile se l'adempimento dichiarativo integrativo è finalizzata solamente a sanare l'omessa o incompleta compilazione del modulo RW nella dichiarazione regolarmente presentata nei termini.
	<ul style="list-style-type: none"> • 20% (1/5 del 100% aumentato di 1/3 se i redditi sono prodotti all'estero) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi • 40% (1/5 del 200% se le attività e gli investimenti esteri non indicati nel quadro RW sono detenuti in un Paese black list) dell'imposta dovuta a titolo di sanzione, oltre al pagamento dell'imposta e degli interessi 	
omessa compilazione del quadro RW	0,6% o 1,2% (1/5 del 3% o 6% degli importi non indicati nel quadro RW a seconda che le attività siano detenute o meno in Paesi black list)	

Dossier Casi e Contabilità

Trasparenza fiscale con imposte a carico della società trasparente o con riconoscimento di corrispettivo

L'istituto della *trasparenza fiscale* è un regime fiscale opzionale che permette la tassazione del reddito complessivo prodotto da una società di capitali partecipata da altre società di capitali, anziché in capo alla società partecipata (o società trasparente) direttamente in capo a ciascuna società partecipante (o soci), in misura proporzionale alla propria quota di partecipazione agli utili e, quindi, indipendentemente dalla distribuzione dei medesimi.

L'opzione ha durata triennale e non è revocabile, mentre può essere validamente rinnovata alla scadenza. Nell'ipotesi di esercizio dell'opzione la società partecipata e le società partecipanti stabiliscono di procedere ad assolvere l'Ires per il tramite del consolidamento proporzionale in capo al socio del reddito della "trasparente".

Di conseguenza, il socio si viene a trovare nella situazione di cumulare (per sommatoria algebrica) il proprio reddito con quello prodotto dalla società trasparente per la quota a lui spettante.

Ai fini della rappresentazione nel bilancio d'esercizio, la società trasparente deve rilevare l'Ires con le medesime regole e modalità applicabili in via ordinaria e cioè:

- apportando al risultato positivo o negativo dell'esercizio le variazioni in aumento e in diminuzione;
- computando in decremento le eventuali perdite pregresse relative agli esercizi anteriori all'inizio dell'opzione della trasparenza;

in quanto, ai fini procedurali, è la società trasparente che, in concreto, produce il reddito imponibile e rileva l'imposta di pertinenza del medesimo.

Da ciò deriva che l'onere fiscale connesso al reddito imponibile prodotto, richiede la sua separata presentazione nel conto economico della società trasparente.

Ai fini procedurali, però, l'entità imponibile positiva o negativa così individuata, senza procedere alla liquidazione dell'imposta, deve essere imputato ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili o alle perdite.

Ai fini della rappresentazione dei dati contabili, la società trasparente deve procedere ad esporre nel proprio bilancio l'imposta inerente all'imponibile dalla stessa prodotto e trasferito ai soci ai soli fini della liquidazione delle imposte e, quindi, se l'onere per le imposte rimane a carico:

- *della società trasparente*, la stessa deve procedere a rilevare in contropartita alle imposte correnti un debito verso i soci che saranno gli effettivi esecutori del pagamento;
- *dei soci*, la società trasparente deve procedere a contabilizzare l'onere per le imposte correnti e un provento da adesione al regime fiscale della trasparenza.

Di conseguenza, la società trasparente deve annotare nel conto economico alla voce 22 "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*" l'imposta inerente al reddito imponibile prodotto e trasferito ai soci ai soli fini della liquidazione delle imposte.

I proventi o gli oneri che derivano dall'*adesione al regime della trasparenza fiscale* devono essere rilevati nel conto economico in una sottovoce specifica della voce 22 "*imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate*".

Nel bilancio del socio della società trasparente le scritture contabili sono, di regola, di tipo patrimoniale e speculari a quelle effettuate dalla società trasparente, tenendo anche in considerazione che il socio è

anche tenuto ad annotare l'imposta inerente al reddito imponibile prodotto in proprio e connesso al reddito ante imposte del proprio conto economico.

A chiarimento si consideri i seguenti due casi numerici.

Caso 1

si ipotizzi l'imputazione di un imponibile positivo della società trasparente di un reddito imponibile ante imposte di € 100.000,00.

Analisi

In presenza di un risultato ante imposte internamente imponibile di € 100.000,00, la società trasparente, tenuta in considerazione l'aliquota Ires del 27,50%, deve necessariamente eseguire la seguente annotazione contabile:

<i>Conto dare</i>		<i>Conto avere</i>	<i>Importi Dare</i>	<i>Importi Avere</i>
Imposte correnti	<i>a</i>	Debiti verso soci	27.500,00	27.500,00

e, quindi, lo schema del conto economico della società trasparente assume la seguente articolazione:

<i>Conto economico</i>	<i>Importo esercizio corrente</i>	<i>Importo esercizio precedente</i>
.....		
Risultato prima delle imposte	100.000,00	.....
22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate	27.500,00	.....
a) correnti	(27.500,00)	.....
b) differite/anticipate	0,00	.....
c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza	0,00	.....
23) Utile (perdite) dell'esercizio	72.500,00	.....

In concreto, il socio della società trasparente, al quale viene attribuito un imponibile fiscale, deve rilevare sia un credito verso la società trasparente, sia un debito tributario di uguale entità.

Caso 2

si ipotizzi la presenza di una perdita civilistica e fiscale pari a € 100.000,00.

Analisi

In presenza di un risultato negativo, la società trasparente deve procedere a rilevare il beneficio per *imposte anticipate* connesse alle perdite sulla base del presupposto della ragionevole certezza di recuperabilità da valutarsi in connessione agli accordi di trasparenza specifici.

Infatti, a titolo meramente indicativo, potrebbe verificarsi l'ipotesi di patti di trasparenza secondo cui le perdite prodotte dalla trasparente ed attribuite ai soci siano immediatamente remunerate, ovvero saranno da questi remunerate solo in presenza di effettivo recupero da parte del socio medesimo o, alternativamente, della realizzazione da parte della trasparente di imponibili positivi.

Ai fini procedurali, si consideri che il relativo beneficio venga immediatamente remunerato alla società trasparente.

Pertanto, la società trasparente, tenuta in considerazione l'aliquota Ires del 27,50%, deve eseguire la seguente annotazione contabile:

<i>Conto dare</i>		<i>Conto avere</i>	<i>Importi Dare</i>	<i>Importi Avere</i>
Crediti verso soci	<i>a</i>	Imposte anticipate	27.500,00	27.500,00

e, quindi, lo schema del conto economico della società trasparente assume la seguente articolazione:

<i>Conto economico</i>	<i>Importo esercizio corrente</i>	<i>Importo esercizio precedente</i>
.....		
Risultato prima delle imposte	(100.000,00)	.....
22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate	27.500,00	.....
a) correnti	0,00	.....
b) differite/anticipate	27.500,00	.....
c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza	0,00	.....
23) Utile (perdite) dell'esercizio	(72.500,00)	.....

In concreto, il socio della società trasparente, al quale è attribuita una perdita fiscale, deve procedere a rilevare, se ne ricorrano i presupposti, un'attività tributaria e un debito verso la società trasparente.

Nell'ipotesi in cui i *contratti di trasparenza* prevedono che le perdite fiscali prodotte dalla società trasparente ed attribuite ai soci siano remunerate solamente nell'ipotesi di:

- effettivo recupero delle perdite della trasparente da parte del socio stesso;
oppure:
- produzione negli esercizi successivi, da parte della società trasparente, di redditi imponibili positivi che in assenza di trasparenza sarebbero stati idonei a recuperare le perdite trasferite ai soci.

In tali situazioni, la società trasparente deve procedere a rilevare:

- un credito nei confronti dei soci;

e:

- il provento correlato;

solamente se risultano soddisfatte le condizioni previste dal principio contabile Oic 25, o, in concreto, se sussiste la ragionevole certezza circa il futuro e effettivo recupero delle perdite fiscali, dipendente nel primo caso dalle vicende dei singoli soci e nel secondo dalle vicende della stessa trasparente.

Il socio della società trasparente in presenza dell'imputazione di perdite fiscali non immediatamente compensate nella dichiarazione dei redditi deve provvedere ad annotare un'attività nei riguardi dell'Erario (nell'entità pari all'aliquota Ires applicata alle perdite), ove sia ragionevolmente certo il futuro recupero delle medesime, sul proprio imponibile nel primo caso e sull'imponibile della partecipata nella seconda ipotesi.

Corrispondentemente il socio deve procedere ad annotare, per un pari importo, una passività nei riguardi della società trasparente.

In tali casi, se rimangono riscontrati i citati presupposti per l'iscrivibilità, le scritture contabili devono assumere le seguenti articolazioni:

• *per la società trasparente:*

<i>Conto dare</i>		<i>Conto avere</i>	<i>Importi Dare</i>	<i>Importi Avere</i>
Crediti verso soci	<i>a</i>	Imposte anticipate	27.500,00	27.500,00

• *per il socio:*

<i>Conto dare</i>		<i>Conto avere</i>	<i>Importi Dare</i>	<i>Importi Avere</i>
Attività per imposte anticipate	<i>a</i>	Debiti verso società trasparente	27.500,00	27.500,00

In merito, si perviene ad osservare che l'attivazione di specifiche clausole all'interno del rapporto di trasparenza fiscale potrebbe, in casi particolari, spezzare la simmetria delle rilevazioni contabili adottate dalla società trasparente, da un lato, e dai soci, dall'altro.

Si pensi, a titolo meramente indicativo, l'ipotesi in cui l'adozione di una clausola che conduca i soci al recupero immediato del beneficio correlato alla perdita fiscale attribuita, senza che ciò determini l'insorgere, in capo ai medesimi, del corrispondente debito nei confronti della società trasparente, in quanto la stessa non lascia presumere la formazione di futuri imponibili positivi.

In tale situazione, infatti, la società trasparente non deve annotare immediatamente il credito verso il socio, in assenza della ragionevole certezza di produrre imponibili positivi negli esercizi successivi.