

Quadro RW: i casi di esonero dalla presentazione, tra cui il caso dei frontalieri

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 10 Settembre 2016

La compilazione del quadro RW è un vero e proprio labirinto: in questo articolo puntiamo il mouse sui casi di esonero dalla presentazione, facendo particolare attenzione al caso dei lavoratori cosiddetti frontalieri (cioè coloro che risiedono in Italia ma lavorano in un paese confinante). Articolo a cura di Paolo Calabrese.

In merito all'**obbligatorietà circa la compilazione del quadro RW** appare il caso di evidenziare che si è creata una grandissima discussione su chi, il legislatore, voleva **escludere dagli adempimenti del monitoraggio fiscale** con l'emanazione dell'art. 38, c. 13, lett. b, del DL n.78/2010, con riferimento agli obblighi dichiarativi previsti dall'art. 4 del D.L. 28 giugno 1990, n. 167, e successive modificazioni ed integrazioni.



I soggetti obbligati alla compilazione del Quadro RW

Tale articolo assoggetta agli obblighi di presentazione del quadro RW le persone fisiche, gli [Enti Non Commerciali](#) e le [società semplici](#) equiparate ai sensi dell'art.5 del Tuir, di cui al DPR n.917/1986, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia. La normativa dal 01/07/1998 al 03/09/2013 chiariva, al secondo comma del citato art.4 del DL n.167/1990, che vi era l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi l'ammontare dei trasferimenti da, verso e sull'estero che nel corso dell'anno avevano interessato gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria, anche nel caso in cui al termine del periodo d'imposta i soggetti non detenevano investimenti e attività finanziarie della specie. In sostanza, per brevità, sussisteva l'obbligo anche se a fine anno il contribuente aveva provveduto a disinvestire e a portare il saldo delle movimentazioni finanziarie a zero. Chiaramente se i trasferimenti avvenivano per il tramite di intermediari Italiani tali valori non erano interessanti ai fini della

dichiarazione RW, in quanto gli stessi intermediari avevano analoghi obblighi. Obbligare il contribuente, anche in questi casi, sarebbe stata una duplicazione di adempimenti ai fini del monitoraggio. Altresì, sin dall'inizio, la normativa poneva una soglia, al di sotto della quale non vi erano obblighi di monitoraggio, stabilita inizialmente in lire 20.000.000, successivamente mutata in 12.500,00, per effetto dell'art.1 del D.M. 17 ottobre 2002, e in euro 10.000,00, per effetto della modifica apportata al citato decreto ministeriale dall'art.1, comma 1, del D.M. 15 giugno 2007. Quanto sopra non tiene conto di piccole modifiche che non hanno variato i principi secondo i quali vi era l'obbligo dichiarativo con riferimento alle macro categorie da dichiarare e alle soglie oltre le quali vi era l'obbligatorietà.

I casi di esonero dalla compilazione del Quadro RW

Con l'introduzione nell'ordinamento dell'art. 9, c. 1, lett. c, della Legge 6 agosto 2013, n.97, il legislatore ha ritenuto di rimuovere il limite quantitativo di euro 10.000,00, quale franchigia entro la quale vi era l'esonero dichiarativo sia con riferimenti agli investimenti che alle attività. Tale modifica ha interessato il periodo dal 04/09/2013 al 29/03/2014. In tema di esoneri durante l'annualità 2010 venne introdotto l'art. 38, c. 13, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, e successive modificazioni ed integrazioni, con il quale si definirono categorie di soggetti particolari esclusi dal monitoraggio fiscale in presenza di precise condizioni. In sostanza dall'entrata in vigore del citato art.38 fino alla data del 03/09/2013 vi era sia un esonero dettato dal *quantum* in investimenti e attività che un esonero soggettivo, ovvero si è pensato di esonerare dalla compilazione del quadro RW anche:

1. 1. le 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 Testo Unico delle imposte sui redditi, in base ad accordi internazionali ratificati. Tale esonero si applica limitatamente al periodo di tempo in cui l'attività lavorativa è svolta all'estero;
2. i soggetti 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.

Di questi soggetti si tratterà successivamente in quanto vi sono state innumerevoli interpretazioni nel ritenere se all'interno del punto b) dovessero rientrare i lavoratori frontalieri in senso stretto (coloro che tornano quotidianamente presso la loro residenza anagrafica italiana) ovvero una categoria particolare di soggetti, che, per evitare confusioni, non verranno definiti "frontalieri" anche se gli stessi sono già stati delineati **frontalieri abituali** per distinguerli dai **frontalieri giornalieri**.

I lavoratori frontalieri

Ad oggi il termine “*frontaliere*”, ancorché non vi è una definizione ufficiale, è attribuito dall’amministrazione finanziaria, anche attraverso copiose circolari, ai soggetti che quotidianamente si ritrovano nelle condizioni di lavoratori dipendenti pendolari che varcano giornalmente le frontiere italiane per fini lavorativi. Allorquando il legislatore ha avuto la necessità di agevolare i frontalieri, intesi in senso stretto, al fine di determinare la base imponibile ai fini del reddito, con l’art. 2, c. 11, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, l’art. 1, c. 204, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, l’art. 1, c. 175, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 e in ultima con l’art. 1, c. 690, della legge 23 dicembre 2014, n.190, si è rivolto a loro identificandoli con le seguenti modalità:

“... il reddito di lavoro dipendente prestato all’estero in zona di frontiera o in altri paesi limitrofi al territorio nazionale, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano...”.

Tali norme hanno stabilito una deduzione dal reddito di lavoro dipendente, prodotto all’estero dai frontalieri, dal 2003 al 2007 di euro 8.000,00, prorogato dal 2008 al 2011 e dal 2012 al 2014 di euro 6.700,00 aumentato per il 2015 ad euro 7.500,00. In sostanza il **frontaliere in senso stretto** è sempre stato il contribuente residente nel territorio dello Stato Italiano, titolare esclusivo di un rapporto di lavoro dipendente, continuativo, prestato in zone di frontiera e paesi limitrofi al territorio di residenza. Con risoluzione n.128 del 10 dicembre 2010, l’Agenzia delle Entrate ha evidenziato, e non si poteva fare altrimenti, che le norme in trattazione vanno lette, con riferimento al concetto di residenza, considerando la definizione espressa nell’art. 2, c. 2, del DPR n.917/1986, ovvero:

“si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”.

Tale concetto si chiarirà se sussiste anche per la lettura del richiamato art. 38 ovvero se tale residenza sia da considerarsi in termini puramente anagrafici. Le agevolazioni inerenti la deduzione dal reddito estero della franchigia sopra evidenziata in sostanza operano allorquando il frontaliere, lavoratore dipendente, non perde il beneficio della residenza fiscale in Italia, ovvero quando lo stesso vi permane per la maggior parte dell’anno (183 o 184 giorni nel periodo d’imposta, periodo da considerare in ragione della bisestilità). Per fare un primo parallelismo con l’art. 38, c. 13, lett. b, il legislatore si è rivolto ai soggetti che prestano la propria attività lavorativa all’estero in via continuativa, in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi, che apparentemente sembrano essere gli stessi definiti dalle norme relative alle deduzioni in franchigia sopra espresse, e si è sempre letto che lo status di frontaliere vale esclusivamente per i lavoratori che hanno un contratto di lavoro dipendente quale oggetto esclusivo del

rapporto con lo stato estero. In tale punto b) il legislatore non si è riferito a coloro che hanno un rapporto di dipendenza. Anzi, circa le modalità di produzione del reddito non si è proprio fatto cenno. Dunque c'è da chiedersi se per la deduzione forfettaria e per l'esenzione circa la presentazione del quadro RW il legislatore abbia voluto rivolgersi alla medesima platea di contribuenti o nel secondo caso ad una particolare platea che avesse caratteri comuni con i soggetti indicati al punto a) della medesima normativa, i quali, intrattenendo rapporti con l'estero come ad esempio i "diplomatici", sono esonerati dalla presentazione del quadro in argomento fin tanto che l'attività lavorativa è svolta all'estero. Prima dell'entrata in vigore del richiamato art. 38, con circolare n.43/E del 10/10/2009, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che i contribuenti, la cui residenza fiscale in Italia è determinata *ex lege* ovvero in base ad accordi internazionali ratificati in Italia e che prestano in via continuativa attività lavorativa all'estero, **non sono soggetti all'obbligo di compilazione del modello RW della dichiarazione annuale dei redditi in relazione al solo conto corrente costituito all'estero per l'accredito degli stipendi o altri emolumenti derivanti dalle attività lavorative ivi svolte**. Quindi tale agevolazione non è da intendersi nello specifico per i soggetti espressi dall'art.38, comma 13, lettera b), in quanto tale norma è successiva alla citata circolare e i frontalieri giornalieri, esonerati dall'indicare nel quadro RW il conto corrente estero finalizzato agli emolumenti (e con tale termine si fa riferimento al lavoro dipendente), non possono essere letti in forma estensiva utilizzando il citato art. 38, che esonera una certa platea dalla presentazione del quadro per tutti gli investimenti e attività, in certe condizioni soggettive, che ancora sono da delineare e comprendere se trattasi di soggetti diversi, come si ritiene, dai frontalieri che giornalmente fanno ritorno presso la propria residenza. Infatti tale circolare fa espresso riferimento all'art. 13-bis del DL n. 78/2009 in tema di scudo fiscale ed è stata precursore dell'art. 38 stabilendo in tale occasione che:

"Si ritiene che i contribuenti la cui residenza fiscale in Italia sia determinata in base ad accordi internazionali ratificati in Italia e che prestano in via continuativa attività lavorative presso organismi comunitari, non siano soggetti all'obbligo di compilazione del modulo RW in relazione alle disponibilità costituite all'estero mediante l'accredito degli stipendi o altri emolumenti derivanti da tali attività lavorative. Si ritengono altresì esclusi dal medesimo obbligo i residenti nel comune di Campione d'Italia in relazione alle disponibilità detenute presso istituti elvetici in base alle disposizioni valutarie specificamente riferite al predetto territorio. Tale esclusione è limitata alle disponibilità derivanti da redditi di lavoro, da trattamenti pensionistici, nonché da altre attività lavorative svolte direttamente in Svizzera da soggetti residenti nel suddetto Comune".

Altresì la risoluzione 128/E ha espressamente chiarito che, per la sussistenza dell'esonero dalla dichiarazione del conto corrente estero, destinatario degli emolumenti, l'agevolazione permane fintanto che il lavoratore presta la propria attività all'estero e viene meno al suo rientro in Italia, qualora questi

mantenga, per qualsiasi motivo, le suddette disponibilità all'estero (**pagina 3, primo periodo**). Appare chiaro che tale risoluzione non si riferisce ai frontalieri che quotidianamente tornano presso la loro residenza italiana. I caratteri oggettivi dettati dalla risoluzione che devono sussistere per esonerare dal monitoraggio fiscale i conti correnti aperti all'estero per l'accredito degli emolumenti e accessori sono da leggersi nel primo periodo di pagina 3 e non nell'ultimo periodo di pagina 2 dove si legge:

“Con la circolare 43/E del 10 ottobre 2009, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che i contribuenti, la cui residenza fiscale in Italia è determinata ex lege ovvero in base ad accordi internazionali ratificati in Italia...”.

Con tale periodo si fa riferimento alla soggettività ovvero a quei soggetti che dovrebbero essere considerarsi fiscalmente residenti in Italia in applicazione dell'art. 2 del Tuir ovvero di accordi internazionali, quindi non si fa riferimento all'aspetto oggettivo ovvero a quell'errata interpretazione secondo cui l'agevolazione in parola sussiste se tali soggetti hanno mantenuto la residenza fiscale in Italia, perché, se così fosse, verrebbe meno il concetto espresso nel primo periodo di pagina 3) e verrebbe meno quanto si dirà circa l'emanazione del provvedimento n.2013/151663 del 18 febbraio 2013 del direttore dell'Agenzia delle Entrate. Altresì si evidenzia che la risoluzione, con riferimento ai soggetti espressi nell'art. 38, evidenzia che vi è stata un'estensione di tale platea esonerata, escludendo *tout court* dalla compilazione del quadro RW, il lavoratore che presenta una condizione soggettiva di “*diplomatico*” o di “*frontaliere*” che deve sussistere al 31/12 del periodo di riferimento. In sostanza a tale data il lavoratore “*pubblico*” non deve essere rientrato in Italia e il dipendente “*privato*” deve ancora prestare la propria attività lavorativa in una zona di frontiera o in un Paese limitrofo. La risoluzione sottolinea che tali condizioni debbano essere caratterizzate da un elemento di continuità non essendo sufficiente, ai fini dell'esonero dagli obblighi di monitoraggio, che la condizione di lavoro all'estero sia verificata esclusivamente al termine del periodo d'imposta. Viene altresì definita la continuità, sussistente qualora l'attività lavorativa prestata all'estero sia svolta per un numero di giorni maggiore di 183 nell'arco dell'anno, ancorché non consecutivi. In sostanza per l'applicazione dell'agevolazione, diversamente per quanto avviene per il diritto alla deduzione, per il quale il rientro quotidiano in Italia fa perdere il senso del conteggio delle 183 giornate (ovvero se permane la residenza fiscale in Italia o se è da ritenersi non sussistere) per l'esclusione dal monitoraggio fiscale si sta parlando non più di residenti fiscalmente in Italia ma di residenti anagrafici che perdono la residenza fiscale per effetto della continuità del rapporto e questi sono soggetti diversi dai lavoratori dipendenti frontalieri in senso stretto. In sostanza c'è una sorta di assimilazione con i cittadini italiani iscritti all'Aire per i quali lo Stato italiano ha perso ogni interesse. L'agevolazione punta per quei lavoratori frontalieri che di fatto hanno perso la residenza fiscale in Italia (*ex lege* o per accordi internazionali), per i quali il monitoraggio fiscale sarebbe solo un aggravio burocratico. Infatti tale agevolazione è stata limitata sia per i “*diplomatici*” che per i “*frontalieri*” finché permangono le condizioni citate. Per ricapitolare, con l'emanazione dell'art. 38, in prima

istanza sembrava che il legislatore facesse riferimento ai frontalieri lavoratori dipendenti che quotidianamente si recano oltre confine a lavorare, ancorché la norma non li cita espressamente. Alcuni hanno iniziato a teorizzare se tale beneficio fosse da attribuirsi ai frontalieri in senso stretto, commettendo un errore di interpretazione della norma, o se fosse da attribuire ad una categoria specifica di soggetti, che alcuni hanno chiamato frontalieri abituali, diversificandoli da quelli che tornano in Italia giornalmente, finita la prestazione lavorativa resa all'estero. Ciò che non è mai stato rilevato è l'inquadramento sistemico della norma, che risponde alla domanda: perché il legislatore si è ricordato dei lavoratori dipendenti residenti, che lavorano all'estero, citandoli subito dopo aver esonerato dalla presentazione del quadro RW coloro che prestano il loro lavoro all'estero per lo Stato Italiano indicati nella presente trattazione come "diplomatici" ovvero "lavoratori pubblici", per i quali sussiste l'agevolazione a condizione che gli stessi permangano all'estero? In sostanza ci si è chiesto se, per beneficiare dell'agevolazione, i soggetti indicati al punto b della citata norma debbano avere istituito un domicilio all'estero, che fa perdere la residenza fiscale in Italia, nonostante la mantengano anagraficamente. La norma fa riferimento solamente a quei soggetti residenti in Italia, che prestano attività lavorativa in via continuativa all'estero, in zone di frontiera (e non per questo si sta parlando di frontalieri, in quanto si sta escludendo coloro che tornano quotidianamente presso la loro residenza facendo venire meno il senso del conteggio dei 183 giorni all'anno), che per le loro caratteristiche lavorative sono assimilabili ai diplomatici in termini di continuità e domiciliazione estera? Ebbene, questa lettura sistemica, in ultima, viene data dal direttore dell'Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 2013/151663, nel quale, a pagina 4, paragrafo "Esoneri soggettivi", cita i diplomatici ed i lavoratori residenti in Italia che prestano la loro attività in zone di frontiera nel primo periodo, assimilandoli nel concetto espresso. Per gli stessi soggetti (diplomatici e lavoratori residenti in Italia) viene successivamente enunciato, in unico periodo, che l'esonero è riconosciuto

"per l'intero periodo d'imposta qualora l'attività lavorativa all'estero sia svolta in via continuativa per la maggior parte del medesimo periodo e, nel caso di rientro in Italia, a condizione che il lavoratore trasferisca le attività detenute all'estero entro sei mesi dall'interruzione del rapporto di lavoro all'estero".

In sostanza l'errore interpretativo consiste nell'identificare i soggetti espressi nella parte iniziale del punto b), del comma 13, dell'art.38, del D.L.n.78/2010 ovvero i "soggetti residenti in Italia", in coloro che, finita la giornata lavorativa all'estero, quotidianamente tornano presso la loro residenza italiana. In tale periodo il legislatore ha semplicemente evidenziato una condizione oggettiva di residenza anagrafica guardandosi bene dall'utilizzare il termine "frontalieri" o "lavoratori dipendenti", considerando che l'agevolazione non vale solo per coloro che oltrepassano la prima frontiera ma vale anche per i residenti italiani che, per motivi di lavoro, prestano attività lavorativa in paesi limitrofi alle zone di frontiera. Si ritiene che i soggetti indicati al citato punto b) non sono i frontalieri in senso stretto ma una più ristretta

cerchia di soggetti italiani che per motivi di lavoro vivono e viaggiano alla stregua dei diplomatici per la maggior parte dell'anno. Riproponendo il concetto di esclusività del rapporto di lavoro, utilizzato per i frontalieri, appare il caso di evidenziare che il lavoratore frontaliere è un soggetto residente in Italia che ha un contratto di lavoro dipendente in senso stretto. Pertanto non può esserlo un imprenditore o un lavoratore autonomo. Se definiamo l'imprenditore secondo gli art. 2082 o 2083 c.c., come si deve considerare, ai fini del monitoraggio fiscale, la persona fisica italiana residente, che detiene una quota di partecipazione in una società estera di confine, con la quale sottoscrive, altresì, un contratto di lavoro dipendente, per effetto del quale, avendo la residenza in Italia e tornandovi quotidianamente, si pone tra quella categoria particolare di "frontalieri"? E' tenuto alla compilazione del quadro RW? Appare chiaro che il contribuente, se riveste la figura di imprenditore ovvero se lo stesso, dall'anno 2013, ha assunto la veste di titolare effettivo degli investimenti all'estero perché ne detiene il possesso o, se trattasi di imprese, per averne il controllo diretto o indiretto, non potrà mai avvalersi dell'agevolazione normativa dettata dall'art. 38, c. 13, lett. b, del DL 78/2010, antepoendo il solo rapporto giuridico di lavoratore dipendente frontaliere, in quanto tale ultimo rapporto di dipendenza deve sussistere in via esclusiva e l'imprenditore per definizione non potrà mai essere assimilato ad un frontaliere in senso stretto o secondo la citata normativa. Per completezza di trattazione si segnala che con l'introduzione dell'art. 2, c. 4-bis, del D.L. 28 gennaio 2014, n. 4, modificato dalla Legge 28 marzo 2014, n.50, è stata reintrodotta una franchigia di esenzione di euro 10.000,00, con decorrenza dal 30/3/2014, riferibile solamente ai depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero, aumentata con decorrenza 01/01/2015 ad euro 15.000,00 dall'art. 2, c. 1, della Legge 15 dicembre 2014, n. 186. **Leggi anche:** [La tassazione del reddito dei lavoratori italiani frontalieri in Svizzera \(2022\)](#) 8 settembre 2016 Paolo Calabrese