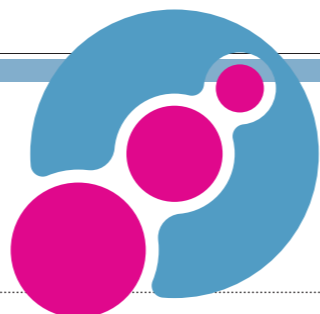


Telefisco 2017

LE RISPOSTE AI QUESITI



La rettifica degli errori

La nuova dichiarazione integrativa a favore archivia la «vecchia» procedura per la correzione delle sviste contabili

Voluntary, un vademecum per le sanzioni

► Continua da pagina 43

DICHIARAZIONI

41 Superata la procedura per correggere errori contabili

È ancora attuale la procedura di correzione degli errori contabili prevista dalla circolare 31/E/2013? Come si concilia con la possibilità di presentare dichiarazioni integrative a favore del contribuente entro i termini di accertamento?

→ La circolare 31/E del 2013 ha fornito chiarimenti in merito alla procedura da applicare per i correggere errori contabili che, nel caso di annualità d'imposta non più emendabili, avrebbero generato una tassazione anomala violando il principio di competenza. Tale procedura deve intendersi superata dalla nuova disciplina recata dall'articolo 2, comma 8 del Dpr 322 del 1998, che consente di «correggere errori o omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito», ivi compresi gli errori contabili, presentando una dichiarazione integrativa a favore entro i termini previsti per l'accertamento dall'articolo 43 del Dpr 600 del 1973.

CONTENZIOSO

42 La definizione dell'intera pretesa «chiude» il giudizio

La rinuncia al giudizio ha effetti solo nei confronti dell'agente della riscossione o anche per le altre parti processuali? La normativa prevede in caso di definizione l'impegno a rinunciare ai giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione del debitore. Si chiede se l'atto di rinuncia debba essere presentato al giudice presso cui è pendente l'impugnazione una volta che la definizione sia stata accettata dall'agente della riscossione oppure solo dopo che la definizione si sia perfezionata (pagamento temporaneo da parte del debitore)? Se nella controversia vi siano altre controparti processuali (ad esempio, impugnazione del ruolo contro l'agenzia delle Entrate), l'impegno a rinunciare al giudizio deve intendersi riferito nei riguardi di tutte le controparti?

→ Il comma 2, articolo 6, definizione agevolata del Dl 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, prevede che il debitore presenti una dichiarazione di adesione alla definizione agevolata indicando, fra l'altro, la pendenza di giudizi aventi a oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione e assumendo l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi. In proposito, in riferimento al processo tributario, si ritiene che l'impegno a rinunciare in commento non corrisponda strettamente alla rinuncia al ricorso di cui all'articolo 44 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Ciò che assume rilevanza sostanziale e oggettiva è il perfezionamento della definizione agevolata mediante il temporaneo e integrale versamento del complessivo importo dovuto. La definizione rileva negli eventuali giudizi pendenti in cui sono parti l'agente della riscossione o l'ente creditore o entrambi facendo cessare integralmente la materia del contendere qualora il carico definito riguardi

l'intera pretesa oggetto di controversia.

43 Gli effetti della rottamazione prevalgono sull'esito dei giudizi

Contenzioso favorevole al contribuente. Se il debito risulta ancora iscritto a ruolo, è possibile eseguire la rottamazione anche se l'atto è stato annullato dal giudice? In questo caso, qual è il comportamento processuale della parte pubblica? Se il contribuente ha definito pagando il tutto, fa venir meno la materia del contendere?

→ Il comma 2 dell'articolo 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che «Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza». La predetta disposizione si applica anche alle sanzioni amministrativo-tributarie per effetto del comma 1, articolo 19, Dlgs 18 dicembre 1997, n. 472. A causa dei tempi richiesti per l'esecuzione di una sentenza provvisoriamente esecutiva può dunque accadere che l'Agente della riscossione abbia un carico già oggetto di un provvedimento di annullamento. In proposito, considerato che la definizione agevolata riguarda i crediti che l'Agente della riscossione ha in carico, si ritiene ammessa l'adesione del debitore anche nell'ipotesi descritta nel quesito qualora ne abbia interesse, che può derivare essenzialmente dalla circostanza che si tratta di una sentenza non definitiva che potrebbe essere riformata a seguito di impugnazione. Al riguardo non va trascurato che la definizione agevolata presuppone la rinuncia del debitore ai giudizi e quindi anche agli effetti delle eventuali pronunce giurisdizionali emesse. Nell'ipotesi di cui al quesito, il perfezionamento della definizione agevolata riguardante l'intera pretesa oggetto di lite; ad esempio, ruolo effettuato a seguito di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni dei redditi, ai sensi dell'articolo 136-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 fa venire meno l'interesse della parte pubblica alla prosecuzione della controversia ovvero costituisce una causa di cessazione della materia del contendere qualora la sentenza favorevole al debitore sia stata impugnata. La cessazione della materia del contendere, come prevede il comma 3, articolo 46 del Dlgs 546 del 1992, comporta che «Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate». Più in generale, si ritiene che gli effetti della definizione agevolata di norma prevalgono sugli esiti degli eventuali giudizi.

44 Definibile solo il carico affidato all'agente della riscossione

Qualora si definisca il carico affidato dei 2/3 e relative sanzioni amministrative dopo la soccombenza del ricorrente in primo grado, la rinuncia al giudizio tributario riguarda l'intera pretesa in contestazione o la controversia sull'avviso di accertamento proseguito per la parte non definibile? Qualora il contribuente intenda aderire alla definizione, la rinuncia al giudizio deve riguardare l'intero atto (e quindi dovrà corrispondere l'intera imposta e 1/3 delle sanzioni ancora non affidate) o potrà proseguire nel contenzioso per tali importi?

→ Premesso che la definizione agevolata è possibile solo in presenza di un ca-

rico affidato all'agente della riscossione e non riguarda direttamente le liti pendenti, nell'ipotesi esposta nel quesito prosegue il giudizio avente ad oggetto l'avviso di accertamento in esecuzione del quale è stata avviata a titolo provvisorio la riscossione frazionata in pendenza di impugnazione. L'interesse delle parti alla prosecuzione e alla decisione nel merito della controversia riguarda la frazione della pretesa che non è stata definita. Più precisamente, qualora l'esito definitivo del giudizio sia favorevole al contribuente, non visarà alcuna ulteriore riscossione né, al contempo, alcuna restituzione di quanto versato in sede di definizione agevolata, i cui effetti sono intangibili. Qualora invece l'esito del giudizio sia sfavorevole al contribuente, vi sarà la riscossione del residuo terzo di tributi e correlati interessi e sanzioni amministrative, atteso che il debito relativo alle sanzioni comprese nel carico dei 2/3 è stato estinto mediante definizione agevolata.

45 La controversia prosegue se la pretesa supera il «definito»

Nella soccombenza parziale, la definizione e quindi la rinuncia al giudizio comporta che lo stesso prosegue solo per la parte non definita o invece occorre corrispondere anche tale parte?

→ Per maggiore chiarezza della risposta è opportuno riferirla ad un esempio, che può essere rappresentato dal caso di una controversia pendente in Cassazione a seguito di impugnazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di parziale annullamento dell'avviso di accertamento (ad esempio, riduzione decisa nella misura del 30% della maggiore imposta accertata e contestata dal contribuente), pronuncia impugnata sia dall'Agente delle entrate sia dal contribuente. In questa ipotesi, ai sensi della lettera c, comma 2, articolo 68 del Dlgs. n. 546/1992 e del comma 1, articolo 19, Dlgs 472/1997, la riscossione provvisoria dopo la pronuncia di secondo grado riguarda l'importo di tributi, sanzioni ed interessi determinati nella sentenza, pari - in riferimento a questo esempio - al 70% dei tributi e correlati accessori in contestazione. Con riferimento a tale situazione, il perfezionamento della definizione agevolata produce l'effetto di estinguere integralmente il complessivo debito recato dai carichi affidati, senza possibilità di restituzione, mentre la controversia prosegue in quanto i carichi definiti sono inferiori alla pretesa in contestazione.

SANZIONI «RW»

46 Si applica il confronto ordinario del cumulo giuridico

Ipotezziamo che le sanzioni sul quadro RW determinate con il cumulo materiale siano 120 e con il cumulo giuridico 90. Le sanzioni da liquidare sono un terzo di 120 o un terzo di 90? Qualora, invece, le sanzioni determinate con il cumulo materiale siano 90 e con il cumulo giuridico 120, le sanzioni da liquidare sono un terzo di 90 o un terzo di 120?

→ Il quesito fa riferimento al confronto tra cumulo giuridico e cumulo materiale delle sanzioni previste dal comma 7 dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997, che dispone che la sanzione unica calcolata con l'applicazione del cumulo giuridico non può essere superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni. Ai fini della determina-

zione delle sanzioni relative alle violazioni degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale oggetto della procedura di collaborazione volontaria, il nuovo articolo 5-otties del decreto legge n. 167 del 1990, introdotto dall'articolo 7 del decreto legge 193 del 2016, richiama al comma 1, lettera e), le disposizioni previste dai commi 1 e 5 dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997, non rinviano anche al comma 7 del medesimo articolo. Sebbene tale disposizione non venga esplicitamente richiamata nell'articolo 5-otties del decreto legge n. 167 del 1990, comma 1, lettera e), il rinvio alla disciplina del cumulo giuridico ivi contenuto, ai fini della «determinazione» della sanzione dovuta per la collaborazione volontaria, comporta necessariamente anche l'applicazione della regola generale prevista dal comma 7 dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997. Nel caso esposto nel quesito, quindi, la riduzione ad un terzo ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 472 del 1997 dovrà essere calcolata in entrambe le ipotesi sull'importo di 90 euro, trattandosi dell'importo più vantaggioso emerso dal confronto tra cumulo materiale e cumulo giuridico. Al riguardo si ricorda comunque che ai fini della determinazione delle sanzioni dovute risulta applicabile anche l'ulteriore criterio previsto dal citato comma 3 dell'articolo 16 del decreto legislativo 472 del 1997, richiamato nell'articolo 5-otties del decreto legge n. 167 del 1990, comma 1, lettera e), che dispone che la sanzione non può comunque essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

ACCERTAMENTI

47 Un'istanza con il modello Ipea per contare le perdite pregresse

Il mancato riconoscimento delle perdite in sede di accertamento influisce sui termini di sospensione per impugnare l'atto? L'articolo 42 del Dpr 600/73 prevede che il contribuente possa chiedere il riconoscimento delle perdite in sede di accertamento. Tale istanza sospende i termini di impugnazione di 60 giorni. Nell'ipotesi in cui l'ufficio all'esito del controllo della spettanza negasse per qualsiasi ragione lo scomputo, ci sono ipotesi in cui tale diniego potrebbe inficiare anche sulla sospensione dei termini e pertanto il contribuente potrebbe trovarsi in "ritardo" per la proposizione del ricorso?

→ Ai sensi dell'articolo 42 del Dpr 600 del 1973, in sede di accertamento il contribuente ha la facoltà di chiedere che le perdite pregresse siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili e, a tal fine, deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente entro il termine per la proposizione del ricorso che, in tal caso, viene sospeso per un periodo di sessanta giorni. Nel provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate dell'8 aprile 2016, con cui è stato approvato il modello per la presentazione dell'istanza (denominato Modello Ipea), è stato precisato che l'ufficio procede al riscontro dell'utilizzabilità delle perdite pregresse richieste, ricalcola l'eventuale maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni correlate e comunica l'esito al contribuente entro 60 giorni dalla presentazione del citato Modello Ipea. Tenuto conto che le norme in materia non collegano la sospensione dei termini all'esito del controllo della spettanza dello scomputo delle perdite, la presentazione del Modello Ipea sospende comunque per un periodo di sessanta

giorni il termine per l'impugnazione dell'atto che, in tale ipotesi, è pari a centoventi giorni (fatto salvo l'eventuale periodo di sospensione feriale previsto dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742).

48 I limiti ai prelievi sul c/corrente hanno effetto dal 3 dicembre

È corretto ritenere che le nuove disposizioni sui limiti quantitativi di 1.000 euro giornalieri «comunque di 5 mila euro mensili» dei prelevamenti (32, comma 1, n. 2, del Dpr 600/1973) non hanno effetto retroattivo, visto che riguardano l'attività istruttoria e non quella di accertamento?

→ Il decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con la Legge 1° dicembre 2016, n. 225, art. 7-quadro, ha apportato delle modifiche all'art. 32, comma 1, n. 2 del D.P.R. n. 600 del 1973, introducendo un limite agli importi dei prelevamenti o importi riscossi, posti come ricavi a base delle rettifiche e degli accertamenti. La presunzione relativa ai prelevamenti, per le imprese, si applica agli importi superiori a 1.000 euro giornalieri e 5.000 euro mensili mentre è inapplicabile nei riguardi degli esercenti arti e professioni. Pertanto, si ritiene che, a partire dal 3/12/2016 (data di entrata in vigore della legge di conversione n. 225 del 2016), a base delle rettifiche ed accertamenti, saranno considerati ricavi i prelevamenti o gli importi riscossi nei limiti previsti dalla nuova disposizione.

49 Resta la presunzione di reddito sui versamenti non giustificati

Le modifiche intervenute all'articolo 32 del Dpr 600/73 riguardano solo i prelevamenti o anche i versamenti, come sembrano indicare i lavori parlamentari?

→ L'articolo 32 del Dpr 600/73, come modificato dal decreto legge 193 del 2016, prevede che «sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti... se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempre che non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni per importi superiori a euro 1.000 giornalieri e, comunque, a euro 5.000 mensili». La lettera della norma interviene, quindi, solamente sui prelievi non giustificati, e non anche sui versamenti, per i quali rimane in vigore la regola che costituiscono presunzione di reddito qualora non risultassero «giustificati».

VOLUNTARY

50 Chi è stato poco collaborativo non accede alla procedura

Il decreto fiscale (Dl 193/2016, articolo 7) ha riaperto i termini per la voluntary disclosure a condizione che il soggetto che presenta l'istanza non l'abbia già presentata in precedenza. Si chiede conferma che il beneficiario economico di un rapporto bancario estero possa avvalersi della riapertura della procedura anche se ha già presentato l'istanza nel 2015 esclusivamente in qualità di delegato ad operare su un conto corrente estero intestato a un soggetto terzo.

→ Ai sensi dell'articolo 5-otties del decreto legge 167 del 1990 possono accedere alla procedura di collaborazione volontaria,

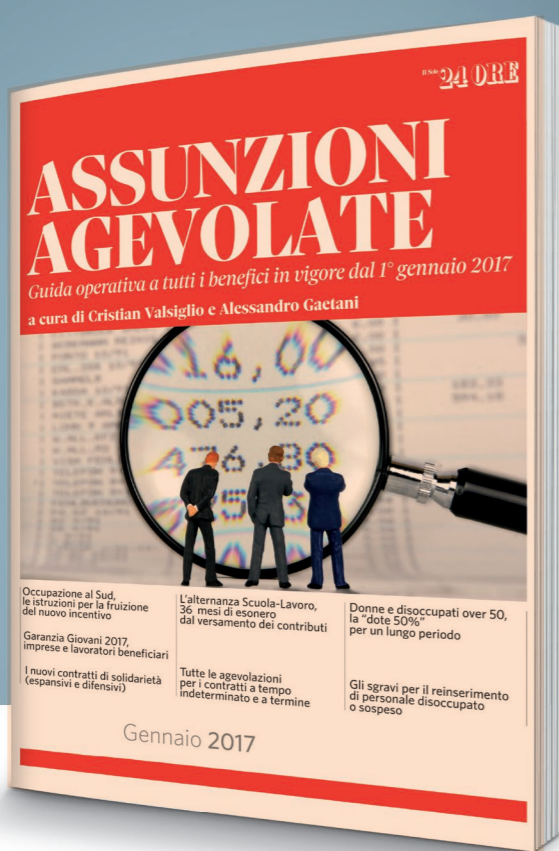
beneficiando della riapertura dei termini, solo i contribuenti che non abbiano già presentato istanza in relazione alla precedente edizione. Si chiede pertanto di sapere se ciò comporti, per il soggetto che abbia già usufruito della passata edizione della voluntary disclosure in qualità di delegato ad operare su un conto corrente estero, l'imibizione all'accesso alla nuova edizione della procedura, nella veste di beneficiario economico di un rapporto bancario estero. Al riguardo, preliminarmente si ricorda che l'agenzia delle Entrate, con la circolare 27/E del 16 luglio 2015, ha chiarito che ai delegati che non risultino essere i titolari effettivi delle attività presenti sui rapporti non può essere attribuito alcun reddito connesso con le stesse; i medesimi soggetti sono invece obbligati a far emergere le eventuali ulteriori attività della specie che detengono o hanno detenuto all'estero in un qualsiasi periodo d'imposta ancora aperto. Con particolare riferimento al caso prospettato nella domanda appare pertanto evidente che il contribuente che vuole accedere alla nuova edizione della procedura di collaborazione volontaria in relazione ai profili internazionali risulta essere stato non collaborativo in relazione alla procedura di voluntary disclosure internazionale già esperita, avendo regolarizzato la sola relazione bancaria di cui era titolare in qualità di soggetto delegato alla firma. Si ritiene, quindi, che la riapertura dei termini della procedura di collaborazione volontaria non possa essere utilizzata per sanare l'incompletezza derivante dall'omissione a suo tempo delle ulteriori attività della specie.

51 Nel versamento spontaneo sanzione nella misura minima

Versamento spontaneo per la voluntary disclosure. Con l'applicazione del cumulo giuridico le maggiorazioni previste dall'articolo 12, commi da 1 a 5, del Dlgs 472/1997 sono applicate nella misura minima?

→ Con riferimento alla determinazione delle sanzioni relative alle violazioni degli obblighi dichiarativi di monitoraggio fiscale oggetto della procedura di collaborazione volontaria, il nuovo articolo 5-otties del Dl 167 del 1990, introdotto dall'articolo 7 del decreto legge 193 del 2016, prevede al comma 1, lettera e), l'applicazione dei commi 1 e 5 dell'articolo 12 del decreto legislativo 472 del 1997. Ai fini dell'applicazione di un'unica sanzione (cosiddetto cumulo giuridico), il citato comma 1, articolo 12 del Dlgs 472 del 1997 dispone che, in caso di concorso formale o materiale di violazioni, la sanzione connessa alla violazione più grave deve essere aumentata dal quarto al doppio. Il comma 5 del suddetto articolo prevede l'aumento della sanzione base dalla metà al triplo, qualora le violazioni si riferiscono a più periodi di imposta. Mentre gli uffici dell'agenzia delle Entrate ai fini del calcolo del cumulo giuridico della sanzione da irrogare possono valutare, nell'ambito della discrezionalità loro rimessa, le percentuali di aumento della sanzione previste dall'articolo 12 del suddetto decreto, tenendo anche conto della condotta del contribuente, della gravità delle violazioni e della frequenza con cui le stesse sono state commesse, il contribuente che ai fini della procedura di collaborazione volontaria intende provvedere spontaneamente al versamento delle sanzioni dovute per le violazioni di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 167 del 1990 dovrà applicare gli aumenti nelle misure minime stabilite dai commi 1 e 5 del citato articolo 12, pari rispettivamente ad un quarto ed alla metà.

Continua ► pagina 45



La Guida del Sole 24 Ore, classificando tutte le agevolazioni in vigore a seconda della tipologia contrattuale, dei soggetti ritenuti da agevolare e dei settori e/o delle aree territoriali da incentivare, ricostruisce un quadro chiaro ed estremamente operativo di una materia complessa e rappresenta il punto fermo per tutte le imprese e i professionisti del lavoro.

IN EDICOLA CON IL SOLE 24 ORE A € 9,90 IN PIÙ*

OPPURE DISPONIBILE IN FORMATO PDF SU WWW.SHOPPING24.IT

Il Sole **24 ORE**

