

Rag. Massimo Salvi
Dott. Fabrizio Giglio
Dott. Tonino Alferi

salvi@studiosga.it
giglio@studiosga.it
alferi@studiosga.it

Circolari per la clientela

**Definizione dei processi verbali
di constatazione
(art. 1 del DL 23.10.2018 n. 119
conv. L. 17.12.2018 n. 136) -
Chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate**

1 PREMESSA

Per effetto dell'art. 1 del DL 23.10.2018 n. 119 (c.d. "decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2019"), entrato in vigore il 24.10.2018 e convertito nella L. 17.12.2018 n. 136, è possibile aderire ai contenuti del processo verbale di constatazione redatto dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza, se consegnato o notificato entro il 24.10.2018.

L'effetto della definizione consiste nel solo stralcio di sanzioni e interessi, posto che il contribuente deve accettare ogni rilievo inerente alle imposte.

Nella sanatoria non rientrano gli atti emessi nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure*.

Le disposizioni di attuazione della definizione dei processi verbali sono state stabilite con il provv. 23.1.2019 n. 17776, emanato dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Ulteriori chiarimenti sono stati forniti con la circ. Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 7.

Di seguito si analizza la disciplina dell'art. 1 del DL 119/2018, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate.

2 PRECLUSIONI

La definizione del processo verbale è ammessa a condizione che, entro il 24.10.2018, non sia stato notificato un avviso di accertamento (rilevano anche gli avvisi di recupero del credito d'imposta) o un invito emesso ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 218/97, dunque strumentale all'accertamento con adesione.

Non hanno effetto preclusivo le memorie difensive di cui all'art. 12 co. 7 della L. 212/2000 (da presentarsi nei 60 giorni successivi alla consegna del verbale), né qualsiasi atto istruttorio degli uffici, come gli inviti a comparire e i questionari.

3 AMBITO APPLICATIVO

L'adesione ai processi verbali di constatazione è circoscritta ai rilievi concernenti imposte sui redditi, imposte sostitutive, addizionali, contributi previdenziali, ritenute, IVA, IRAP, IVIE e IVAFE.

Bisogna accettare per intero i rilievi, e il beneficio consiste nel solo stralcio delle sanzioni amministrative e degli interessi. È definibile qualsiasi tipo di rilievo inerente alle imposte indicate, inclusa l'omessa dichiarazione e l'indebita compensazione di crediti agevolativi (tipicamente, si tratta dei crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi).

Sono escluse le imposte di natura diversa, come ad esempio le imposte d'atto (registro, successioni, donazioni, ipotecarie e catastali).

3.1 POSSIBILITÀ DI DEFINIRE UNO O PIÙ PERIODI D'IMPOSTA

Nel provv. 23.1.2019 n. 17776, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che, se il verbale riguarda una pluralità di periodi d'imposta, il contribuente può scegliere quali periodi d'imposta definire, a condizione che, in relazione all'annualità oggetto di definizione, vengano sanati tutti i rilievi in relazione a tutti i tributi.

Per le annualità non definite, pertanto, rimane impregiudicata la possibilità, nelle fasi procedurali successive, di stipulare un'adesione con l'ufficio o di presentare ricorso giudiziale.

3.2 ACCERTAMENTO SU UNO O PIÙ ANNI NOTIFICATO SINO AL 24.10.2018

Può accadere che un verbale di constatazione definibile riguardi una pluralità di periodi d'imposta, e che, nel contempo, al 24.10.2018 sia stato notificato l'avviso di accertamento inerente a uno solo.

In tal caso, l'adesione rimane possibile per le annualità del verbale non oggetto di accertamento.

Lo stesso si deve dire quando l'accertamento ha riguardato uno solo dei tributi oggetto del verbale: la definizione del verbale rimane possibile per gli altri.

3.3 ACCERTAMENTI NOTIFICATI DAL 25.10.2018

Solo gli avvisi di accertamento notificati sino al 24.10.2018 precludono la definizione, quindi se la notifica è avvenuta in data successiva sono a questi fini irrilevanti.

Secondo il provv. 23.1.2019 n. 17776, né il ricorso presentato dal contribuente né l'istanza di adesione ai sensi dell'art. 6 co. 2 del DLgs. 218/97 (istanza presentata nel momento in cui si riceve l'accertamento) ostano alla definizione del verbale. È però necessario che *“ tali procedimenti non siano stati già conclusi con altre forme di definizione agevolata ovvero con sentenza passata in giudicato alla data di definizione agevolata del processo verbale”*.

Lo stesso si deve dire quando l'accertamento ha riguardato uno solo dei tributi oggetto del verbale: la definizione del verbale rimane possibile per gli altri.

3.4 RILIEVI OGGETTO DI RAVVEDIMENTO OPEROSO

Può accadere che il contribuente, avendo ritenuto fondati solo parte dei rilievi contenuti nel verbale, li abbia sanati tramite ravvedimento operoso, magari dandone notizia all'Agenzia delle Entrate.

Ciò non osta alla definizione dei restanti rilievi.

In via speculare, se il contribuente ha ravveduto le violazioni inerenti ad una sola delle annualità oggetto del verbale, la definizione del verbale rimane possibile per le altre.

3.5 RILIEVI ARCHIVIATI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 9.4.2019 n. 7, ha precisato che se il rilievo che ha formato oggetto del verbale è stato archiviato in via ufficiale dall'Agenzia delle Entrate, non deve a sua volta essere recepito dal contribuente nella dichiarazione integrativa, mediante la quale si aderisce al verbale.

Deve però trattarsi di provvedimenti dai quali si evince, in modo chiaro, che il rilievo constatato nel verbale non è condiviso dall'ente impositore.

Si pensi al caso in cui, successivamente al processo verbale di constatazione, sia stato emanato l'avviso di accertamento, ma senza uno o più rilievi che, in origine, erano stati formulati dai verificatori. Oppure alla fattispecie in cui dopo l'emissione dell'accertamento sia sopravvenuto un atto di annullamento parziale dell'accertamento stesso.

4 VIOLAZIONI DEFINIBILI

Le violazioni che possono essere definite sono, tipicamente, quelle che danno luogo a infedeltà dichiarativa, con sanzioni irrogate unitamente al recupero dell'imposta nell'avviso di accertamento.

A titolo esemplificativo, si può trattare di costi dedotti in assenza del requisito dell'inerenza, della competenza fiscale, o privi di adeguata documentazione. In ugual modo, possono essere definiti

.....

rilievi su ricavi o compensi non dichiarati, così come qualsiasi rilievo concernente l'errata applicazione della legge tributaria ad opera del contribuente.

Non ci sono limitazioni soggettive per la definizione dei verbali, quindi si può trattare di violazioni commesse da persone fisiche o da altri soggetti (società di capitali, società di persone, associazioni, fondazioni, ecc.).

Anche le violazioni commesse dai sostituti d'imposta possono essere sanate (si pensi alla mancata dichiarazione, nel modello 770, di ritenute).

4.1 LIQUIDAZIONE AUTOMATICA E CONTROLLO FORMALE DELLA DICHIARAZIONE

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 9.4.2019 n. 7, ritiene che tutte le violazioni che possono dare luogo alla procedura di liquidazione automatica o di controllo formale della dichiarazione dei redditi, IVA, IRAP e del sostituto d'imposta siano escluse dalla definizione.

Tipicamente, le violazioni indicate danno luogo non alla sanzione da dichiarazione infedele, ma alla sanzione da omesso versamento.

A titolo esemplificativo, può essere il caso delle imposte dichiarate ma non versate, degli omessi versamenti dell'IVA periodica, di deduzioni dal reddito o di detrazioni d'imposta fruitive in misura superiore a quella di legge o carenti di documentazione.

La tesi sostenuta è criticabile: nel momento in cui il rilievo è contenuto nel processo verbale di constatazione, non dovrebbero emergere elementi ostativi alla definizione, specie se la rimozione della violazione presuppone una dichiarazione integrativa.

4.2 REDDITI ESTERI NON DICHIARATI

I redditi prodotti all'estero, se oggetto di rilievo nel verbale, possono essere sanati. Lo stesso si può affermare quando il rilievo concerne la presunzione dell'art. 12 del DL 78/2009, secondo cui quanto posseduto in "paradisi fiscali" si presume frutto di evasione se non è stato compilato il quadro RW della dichiarazione dei redditi.

Non è chiaro se possa essere definita (con stralcio intero delle sanzioni) la violazione consistente nell'omessa o infedele compilazione del quadro RW.

Ove si adottasse la tesi positiva, il contribuente dovrebbe, in sede di dichiarazione integrativa, compilare correttamente il quadro RW (oltre ai consueti quadri reddituali inerenti ai redditi esteri non dichiarati). Se l'Agenzia delle Entrate fosse di diverso avviso, notificherebbe, come di consueto, l'atto di contestazione delle sanzioni, e il contribuente, nel ricorso, potrebbe eccepire la non applicabilità della sanzione per intervenuta definizione, oltre che sollevare le altre possibili censure contro l'applicazione della sanzione.

4.3 CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI

L'art. 1 del DL 119/2018 stabilisce espressamente che nell'adesione rientrano altresì i rilievi in materia di contributi previdenziali e assistenziali, intendendosi, come naturale, i contributi che hanno la medesima base imponibile delle imposte sui redditi.

Fanno parte quindi della definizione i rilievi inerenti ai contributi dovuti alle Gestioni Artigiani e Commercianti e alla Gestione Separata INPS, sui quali non potranno essere applicati sanzioni e interessi.

Rimane dubbia la possibilità di far rientrare nella definizione i contributi spettanti alle Casse professionali (come la Cassa forense o la Cassa dei dottori commercialisti). Infatti, la soluzione positiva potrebbe menomare l'autonomia delle Casse professionali.

.....

4.4 IVA ALL'IMPORTAZIONE E DAZI DOGANALI

La definizione dei verbali, secondo il provv. Agenzie delle Entrate e delle Dogane 23.1.2019 n. 17776, può riguardare l'IVA all'importazione, ma non i dazi doganali (nonostante i dazi rientrino nella definizione come prevede l'art. 1 co. 6 del DL 119/2018).

Nel caso dell'IVA all'importazione, occorre, entro il 31.5.2019:

- presentare una dichiarazione in carta libera all'Agenzia delle Dogane, mediante PEC o tramite consegna diretta;
- effettuare il versamento in unica soluzione; si utilizzano le ordinarie modalità di pagamento per tale imposta.

5 DICHIARAZIONE

Non sono stati approvati modelli dichiarativi appositi per la definizione del verbale. Occorre, entro il 31.5.2019, presentare la dichiarazione o le dichiarazioni inerenti all'imposta oggetto di rilievo, quindi il modello UNICO/REDDITI, IRAP, IVA o 770.

Per far sì che l'Agenzia delle Entrate abbinì la dichiarazione alla definizione del verbale, è necessario barrare la casella "Correttiva nei termini", anche se si tratta di omessa dichiarazione.

In sostanza, si presenta una dichiarazione integrativa con cui si recepiscono per intero i rilievi contenuti nel verbale. Tale dichiarazione, di conseguenza, non può essere utilizzata né per emendare errori commessi a sfavore del contribuente nella dichiarazione originaria, né per ravvedere violazioni che non sono state oggetto del verbale di constatazione.

I maggiori redditi non possono essere compensati con perdite pregresse.

5.1 MODALITÀ DI REDAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

La dichiarazione integrativa serve esclusivamente a recepire i rilievi contenuti nel verbale.

Dal punto di vista operativo, si riprende la dichiarazione originariamente presentata, e la si integra recependo quanto constatato nel verbale. Per esempio, se in origine il contribuente ha dichiarato un reddito d'impresa di 200, e secondo i rilievi del verbale il contribuente avrebbe invece dovuto dichiarare 250, si presenta un'integrativa dichiarando 250, e non solo 50.

In sostanza, si può affermare che la dichiarazione integrativa viene presentata come se si trattasse di un ordinario ravvedimento operoso, con due particolarità:

- come evidenziato, deve essere barrata la casella "Correttiva nei termini";
- i versamenti vanno eseguiti con gli specifici codici tributo istituiti con la ris. Agenzia delle Entrate 23.1.2019 n. 8.

In sede di dichiarazione integrativa sono fruibili le deduzioni dal reddito, le detrazioni d'imposta o le tassazioni ridotte previste per determinate categorie di contribuenti (si pensi alle società cooperative), indicate nella dichiarazione originariamente presentata, sempreché non debbano essere rideterminate per effetto del recepimento dei rilievi del verbale.

5.2 PERDITE D'IMPRESA

I rilievi constatati nel verbale potrebbero determinare l'emersione di un utile a seguito della perdita d'impresa dichiarata, oppure una minor perdita.

In questa fattispecie, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 7 bisogna:

- correggere il quadro RS della dichiarazione dei redditi dell'anno oggetto del verbale;

- se le perdite sono state utilizzate, correggere altresì quelle successive (che possono non essere oggetto di verbale), presentandole entro il 31.5.2019 e barrando la casella “*Correttiva nei termini*”.

Se invece la perdita non è stata utilizzata, e risulti quindi disponibile nelle dichiarazioni successive, occorre ridurla ravvedendo la violazione da dichiarazione inesatta, prevista dall’art. 8 del DLgs. 471/97 con la sanzione base di 250,00 euro. Si deve quindi presentare una dichiarazione integrativa ordinaria (senza barrare la casella “*Correttiva nei termini*”), per rettificare l’ultima dichiarazione presentata, al fine di ridurre l’importo della perdita ancora disponibile.

5.3 DICHIARAZIONE A CREDITO

Potrebbe accadere che, a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa, emerga un minor credito annuale.

Il suddetto credito, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 9.4.2019 n. 7:

- se utilizzato, andrà riversato utilizzando il codice tributo inerente all’imposta oggetto del credito stesso;
- se non utilizzato, e risulti quindi disponibile nell’ultima dichiarazione presentata, va ridotto ravvedendo la violazione da dichiarazione inesatta, prevista dall’art. 8 del DLgs. 471/97 con la sanzione base di 250,00 euro. Si deve quindi presentare una normale dichiarazione integrativa, senza barrare la casella “*Correttiva nei termini*”.

5.4 ANNUALITÀ DEFINIBILI

Nel provv. Agenzia delle Entrate 23.1.2019 n. 17776 si afferma che “*la definizione agevolata ai sensi dell’articolo 1 del decreto si applica ai periodi d’imposta oggetto del processo verbale di constatazione per i quali alla data del 31 dicembre 2018 sono ancora in corso i termini per l’attività di accertamento*”.

Pertanto, è possibile definire le annualità dal 2013 in poi (2012 se si tratta di omessa dichiarazione). Infatti, come sanciscono gli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72 (nella versione vigente all’epoca dei fatti), l’accertamento va notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Bisogna però considerare:

- il raddoppio dei termini di cui all’art. 12 del DL 78/2009 (in base a questa norma, per accertare i redditi presunti pari all’ammontare degli investimenti esteri non dichiarati nel quadro RW i termini sono raddoppiati);
- il raddoppio dei termini per violazioni penali, secondo cui, se la violazione tributaria integra anche un reato fiscale e la denuncia penale è trasmessa entro i termini di decadenza ordinari, i termini di accertamento (per IRPEF/IRES e IVA, non per l’IRAP) sono raddoppiati.

Si fa presente che, a partire dal periodo d’imposta 2016 (dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA presentate nel 2017):

- gli avvisi di accertamento vanno notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata;
- il raddoppio dei termini per violazioni penali è stato abrogato.

6 VERSAMENTI

La prima rata o la totalità degli importi dovuti vanno pagati entro il 31.5.2019.

Il piano di dilazione prevede un massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

Sull'importo delle rate successive alla prima, che scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre, sono dovuti gli interessi legali.

I codici tributo e le causali contributo per effettuare i versamenti in esame sono stati istituiti con la ris. Agenzia delle Entrate 23.1.2019 n. 8.

È escluso il pagamento tramite compensazione con crediti disponibili, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Solidarietà tributaria

Nelle ipotesi di solidarietà tributaria, il pagamento ad opera di un coobbligato estingue la pretesa nei confronti degli altri.

7 REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA

Anche i soci di società di persone e di società di capitali che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale possono fruire della definizione in oggetto.

L'art. 1 co. 4 del DL 119/2018 prevede infatti che, in caso di verbale consegnato alla società, la dichiarazione integrativa può essere presentata *“anche dai soggetti partecipanti, ai quali si applicano le disposizioni del presente articolo per regolarizzare le imposte dovute sui maggiori redditi di partecipazione ad essi imputabili”*. Pertanto:

- la società può definire i tributi suoi propri, come IVA e IRAP, presentando la dichiarazione entro il 31.5.2019;
- i soci possono definire il reddito IRPEF imputato per trasparenza (solo, secondo la posizione dell'Agenzia delle Entrate, se aderisce la società), recependo i rilievi della società, sempre con dichiarazione da presentare entro il 31.5.2019.

8 PROROGA DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO

Per i processi verbali relativi alle annualità sino al 2015, si prevede una proroga di 2 anni dei termini di accertamento.

Ad esempio, se il verbale riguarda l'anno 2014, il termine di accertamento non coincide con il 31.12.2019, ma con il 31.12.2021 (ordinariamente, i termini scadono, in caso di dichiarazione presentata, il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

La proroga opera per tutti i contribuenti, a prescindere dal fatto che abbiano o meno aderito al verbale ai sensi dell'art. 1 del DL 119/2018.