

Edizione di lunedì 10 aprile 2017

DICHIARAZIONI

Correzione di errori contabili di competenza

di **Alessandro Bonuzzi**

IMPOSTE SUL REDDITO

Finalmente la bussola fiscale sul contratto di rete in agricoltura

di **Luigi Scappini**

AGEVOLAZIONI

Riserve in sospensione poco “disponibili” nell’assegnazione agevolata

di **Enrico Ferra**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Country-by-Country Reporting: adempimenti e tempistiche

di **Gianpiero Notarangelo, Nicola Saraco**

ADEMPIMENTI

Countdown per la rottamazione dei ruoli

di **Dottryna**

DICHIARAZIONI

Correzione di errori contabili di competenza

di **Alessandro Bonuzzi**

L'Agenzia delle Entrate, lo scorso 7 aprile, ha pubblicato la consueta **circolare**, la [numero 8/E/2017](#), che **raccoglie** e da **ufficialità** alle risposte fornite in occasione dell'edizione annuale di Telefisco.

Tra i temi trattati vi è quello relativo al pensionamento della **procedura** di **correzione** degli **errori contabili** di **competenza** introdotto dalla [circolare AdE 31/E/2013](#), per effetto dell'**equiparazione** del termine entro cui il contribuente può presentare una dichiarazione **integrativa a favore**, con quello già previsto per la dichiarazione **integrativa a sfavore**.

Al riguardo, si ricorda che il documento di prassi del 2013 ha fornito importanti chiarimenti interpretativi in merito al **trattamento fiscale** da applicare, nell'ipotesi in cui, nel rispetto delle indicazioni contenute nei principi contabili, i contribuenti procedano alla **correzione** di **errori contabili** derivanti:

- dalla **mancata imputazione** di un **componente negativo** nel corretto **esercizio** di **competenza** e dalla **contabilizzazione** dello stesso nel conto economico o nello stato patrimoniale relativo a un **periodo d'imposta successivo**, oppure
- dalla **mancata imputazione** di un **componente positivo** nel corretto **esercizio** di **competenza** e dalla **contabilizzazione** dello stesso nel conto economico o nello stato patrimoniale relativo a un **periodo d'imposta successivo**,

al fine di **evitare** che si verifichino fenomeni di **doppia imposizione**.

Secondo la circolare, nel caso in cui un **costo** veniva rilevato nel periodo d'imposta **successivo** (2015) rispetto a quello di **competenza** (2014), per evidenziare l'errore, il contribuente era tenuto a presentare la dichiarazione **integrativa** per correggere l'annualità in cui c'era stata l'omessa imputazione (Unico 2015). Così facendo, era possibile imputare il costo nel periodo corretto (2014), potendo utilizzare l'eventuale **eccedenza** d'imposta versata già nella dichiarazione riferita al periodo d'imposta successivo (Unico 2016).

Se **scadeva** il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione integrativa (il quale coincideva con "*il termine prescritto per la presentazione della **dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo***"), era comunque concessa la possibilità di dare evidenza del costo non dedotto nel limite dei soli periodi d'imposta ancora accertabili.

A tal fine, il contribuente doveva provvedere a **riliquidare** autonomamente la dichiarazione

relativa all'annualità dell'omessa imputazione e a quelle successive, fino all'annualità per la quale il **termine** per la presentazione dell'**integrativa** – a favore – era **ancora in corso**. Per tale annualità il contribuente presentava l'integrativa nella quale **confluivano** le **riliquidazioni** delle annualità precedenti.

La [circolare AdE 8/E/2017](#), a seguito delle modifiche recate dal D.L. 193/2016 all'[articolo 2 del D.P.R. 322/1998](#), ha precisato che la **procedura** della riliquidazione teorizzata dalla [circolare 31/E/2013](#) deve ritenersi **superata**.

Infatti, il **contribuente** ha a disposizione, **per la correzione a favore** delle dichiarazioni, **lo stesso tempo concesso all'Amministrazione finanziaria per i controlli**.

Pertanto, la correzione dell'errore contabile può essere fatta presentando “direttamente” l'**integrativa** entro i termini per l'accertamento.

Peraltro, il credito emergente dal modello integrativo può **sempre** essere utilizzato in **compensazione** e, nel caso di **errori contabili di competenza**, l'eccedenza positiva può essere scomputata **da qualsiasi debito**, anche sorto **prima** della presentazione dell'integrativa.

Tutto ciò trova riscontro nel modello **Redditi 2017** nel quale:

- è stato **eliminato** nel quadro RS il **prospetto “Errori contabili”**;
- è stato **inserito** il **quadro DI** che deve essere compilato dai soggetti che hanno **presentato** nel **2016 dichiarazioni integrative a favore oltre l'anno** al fine di indicarvi il **credito emergente**.

Il nuovo quadro deve essere quindi utilizzato già nel modello Redditi 2017 dalla S.r.l. solare che nel dicembre 2016 ha presentato l'**integrativa** di **Unico 2015** relativa al periodo d'imposta 2014, il cui termine “entro l'anno” è scaduto il 30 settembre 2016.

Per informare il Fisco che trattasi di un credito derivante dalla correzione di un errore contabile di competenza, e quindi utilizzabile con qualsiasi debito, va compilata la **colonna 4** del quadro DI.

Riprendendo il caso di prima, ponendo di aver erroneamente imputato il costo di competenza del 2014 nel 2015, l'impresa, oltre a presentare l'integrativa a favore di Unico 2015, per completare la regolarizzazione, deve altresì **integrare a sfavore** l'**Unico 2016** relativo al periodo d'imposta 2015.

La norma prevede che il credito emergente dall'integrativa a favore possa essere già utilizzato per compensare l'eventuale **maggiore Ires post** integrativa a sfavore.

Convegno di aggiornamento

**IL MODELLO UNICO DELLE SOCIETÀ E LA
DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Finalmente la bussola fiscale sul contratto di rete in agricoltura

di **Luigi Scappini**

Il **contratto di rete**, introdotto nel 2009, è una forma di aggregazione tra imprese che ha trovato utilizzo anche nel comparto primario per il quale lo stesso Legislatore ha previsto alcune **norme ad hoc** per cercare di incentivarne l'utilizzo, sia di carattere **giuslavoristico** quali la **codatorialità**, sia **agevolativo** attraverso l'introduzione per il periodo 2014-2016 di un **credito di imposta** specifico.

Nella realtà, la previsione normativa più interessante è rappresentata dall'[articolo 1-bis, comma 3, D.L. 91/2014](#) ai sensi del quale, per i **contratti di rete** stipulati esclusivamente tra **imprenditori agricoli**, singoli o associati, definibili come **PMI** ai sensi del Regolamento 800/2008/CE della Commissione, la **produzione** agricola derivante dall'**esercizio in comune** delle attività, secondo il programma comune di rete, può essere **divisa** fra i **contraenti** in natura con l'**attribuzione** a ciascuno, **a titolo originario**, della **quota di prodotto** convenuta nel contratto di rete.

È una previsione che impatta in maniera consistente sulle regole specifiche del settore in cui, nell'ambito dell'esercizio di **attività agricole connesse**, siano esse di prodotto o di azienda, vige la regola della prevalenza di utilizzo di prodotti e/o mezzi e forza lavoro propri.

A distanza di più di un biennio nel quale le imprese hanno navigato a vista nell'applicare le previsioni di cui sopra, è intervenuta l'**Agenzia delle Entrate** che con la **consulenza giuridica n. 954-87/2015** resa alle associazioni di categoria ha finalmente offerto le proprie interpretazioni in merito alle ricadute fiscali, in tema di imposte dirette e indirette, che chiudono il cerchio.

Dopo aver inquadrato soggettivamente gli imprenditori interessati, il documento di prassi si sofferma sull'ambito oggettivo del contratto, evidenziando come la norma trovi **applicazione** quando le **imprese** agricole mettono **in comune** i **fattori** della **produzione** con l'**obiettivo** di ottenere una **crescita imprenditoriale singola e collettiva** in termini di innovazione e competitività.

Ne deriva che **elemento portante** del contratto è il **programma di rete** in cui dovranno essere **individuati diritti e doveri** dei retisti, modalità di **realizzazione** dello scopo comune nonché di **ripartizione** del prodotto agricolo comune. E proprio su quest'ultimo aspetto si deve evidenziare come, essendo un **elemento potenziale** e non caratteristico, si rientrerà nelle previsioni di cui all'[articolo 1-bis, comma 3, D.L. 91/2014](#) solo qualora il programma di rete è finalizzato alla produzione e a ottenere tale effetto.

Il **MIPAAF**, interpellato sulla corretta interpretazione da fornire ha precisato che la **disposizione**, pur presentando carattere di specialità rispetto all'[articolo 3, comma 4-ter, D.L. 5/2009](#) – **non introduce** un'ulteriore ipotesi di **acquisto** della **proprietà a titolo originario** rispetto a quelle già previste dall'[articolo 922, cod. civ.](#), con la **conseguenza** che **non** vi è **trasferimento** del **bene** oggetto di divisione.

Parimenti – continua il MIPAAF – deve **escludersi** l'applicazione della disposizione in parola nei **casi** in cui dal programma di rete **emerge** un **assetto** dei rapporti tale **da escludere** la **pariteticità** tra gli **imprenditori** partecipanti, in termini sia di **obiettivi** sia di **posizioni** nell'assetto produttivo. Inoltre, **elemento fondamentale**, il MIPAAF ha precisato come la **specialità** della previsione può trovare applicazione **esclusivamente** nell'ipotesi di **contratti** stipulati da imprenditori agricoli, che **svolgono** la **medesima attività** e condividono il medesimo obiettivo con la conseguenza che l'acquisto a titolo originario soggiace alle seguenti condizioni:

- che **tutti** i singoli retisti svolgano **attività agricole di base**;
- che **tutti i singoli retisti** mettano in comune **terreni** in maniera **significativa**;
- che l'**obiettivo comune** sia conseguito mediante **apporti equivalenti** e **condivisione** dei **mezzi umani** e tecnici, proporzionati alla potenzialità del terreno messo in comune, con divieto di monetizzazione delle spettanze;
- che la **divisione** della produzione avvenga **proporzionalmente** all'**apporto** offerto;
- che i **prodotti** oggetto di divisione **non** vengano **successivamente ceduti** tra i **retisti**.

In vigenza di tali condizioni non si avranno, **ai fini fiscali**, effetti traslativi tra le imprese, con conseguente **irrilevanza Iva** della ripartizione.

Ne deriva, altresì, che anche le operazioni poste in essere al fine della realizzazione della menzionata produzione agricola non assumono rilevanza ai fini dell'imposta in esame.

Per quanto concerne le **imposte dirette**, si renderà applicabile la previsione di cui all'[articolo 33, comma 2, Tuir](#) ai sensi del quale *“Nei casi di conduzione associata, salvo il disposto dell'articolo 5, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo di ciascun associato per la quota di sua spettanza ...”*.

Poiché nel contratto di rete **i terreni messi in comune** sono più di uno, ai fini della corretta ripartizione del reddito agrario da attribuire ai singoli retisti il criterio da utilizzare sarà quello proporzionale in ragione della percentuale di quota prodotto assegnata a ogni retista.

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ DELL'AZIENDA VITIVINICOLA E LE FORME DI SVILUPPO

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Riserve in sospensione poco “disponibili” nell’assegnazione agevolata

di **Enrico Ferra**

La **riapertura dei termini per le agevolazioni** contenute nella legge di Bilancio 2017 in relazione alle **assegnazioni** e **cessioni** dei beni, **trasformazioni** in società semplici ed **estromissioni** dei beni da parte degli imprenditori individuali, offre nuove opportunità per estromettere, a condizioni particolarmente vantaggiose, alcuni **cespiti presenti nei bilanci delle imprese**, la cui iscrizione potrebbe oggi non risultare più così “pertinente” o conveniente.

Come è stato rilevato, infatti, il momento appare particolarmente interessante per quelle società che in passato hanno sfruttato le diverse leggi di **rivalutazione degli immobili** e trovano oggi oltremodo difficoltoso il superamento del “**test di operatività**” di cui all'[articolo 30 della L. 724/1994](#). Allo stesso modo, potrebbe essere questa una buona occasione per le **società in liquidazione**, soggetti che sostanzialmente hanno “rinunciato” allo **scopo lucrativo** per avviarsi alla definizione dei rapporti pendenti, ma dal punto di vista fiscale non godono di particolari sconti, tantomeno nell’ambito della disciplina delle **società “non operative”**. È il caso infatti di ricordare che il citato *test* prescinde dalla circostanza che il **patrimonio aziendale** sia di fatto in “disgregazione” ed impone a tali soggetti di ritrarre la medesima **redditività presunta nelle ipotesi di continuazione**.

Dal punto di vista operativo, non sono poche le variabili in gioco. Nel caso dell’**assegnazione**, occorrerà tenere conto, ad esempio, dell’impatto derivante dalla **fuoriuscita degli immobili** dalla società sulla capienza del **patrimonio netto**, sugli equilibri interni alla compagine societaria e, in alcuni casi, sulle **disponibilità finanziarie** dei soggetti interessati.

L’ultimo intervento dell’Agenzia delle Entrate, con la [circolare 37/E/2016](#), ha sicuramente risolto il grosso dubbio legato alla tassazione delle **riserve in sospensione d’imposta** che aveva di fatto paralizzato molte operazioni pensate nel corso del 2016. L’Agenzia ha infatti chiarito che l’**imposta sostitutiva del 13%** assolta dalla società sulle “*riserve in sospensione d’imposta annullate per effetto dell’assegnazione dei beni ai soci*” è **definitiva e liberatoria anche per i soci** di qualsiasi ulteriore tassazione.

Lo stesso documento di prassi ha però contemporaneamente sollevato un ulteriore problema in merito alla **gerarchia nell’utilizzo delle riserve**.

Si ricorda che dal punto di vista **civilistico**, muovendo dall’immanente **principio della tutela dei terzi**, era stato prospettato fin da subito il **rigido ordine di utilizzo delle riserve**. Partendo

dall'orientamento della Corte di Cassazione era stato evidenziato come le disponibilità delle società debbano, in generale, essere **intaccate secondo un ordine** che tenga conto del grado di facilità con cui la società potrebbe deliberare la destinazione ai soci: in base a tale ordine, il capitale sociale e le **riserve di capitale** hanno un **grado di indisponibilità** maggiore rispetto alle riserve legali, a loro volta **meno disponibili** rispetto a quelle **statutarie o facoltative**.

Dal punto di vista **fiscale**, l'ordine imposto dall'[articolo 47, comma 1, ultimo periodo, del Tuir](#), in base al quale si presumono **prioritariamente distribuiti l'utile e le riserve di utili**, è stato invece scardinato dalla norma agevolativa nella parte in cui prevede che ***“nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'articolo 47 [...]”***.

Di conseguenza, in base ai principi enunciati **l'ordine di utilizzo delle riserve** dovrebbe essere il seguente:

- in base ai **criteri civilistici**, il capitale e le riserve di capitali non possono essere intaccati in presenza di riserve legali, le quali non possono a loro volta essere utilizzate laddove residuino riserve statutarie o facoltative;
- in base ai **criteri fiscali** contenuti nelle norme in materia di assegnazione, **le riserve di utili e le riserve di capitali possono essere utilizzate** senza la necessità di rispettare un preciso ordine.

Il quadro, tuttavia, è stato complicato perché all'interno della stessa circolare l'Agenzia introduce una nuova **gerarchia nell'utilizzo delle riserve non ipotizzata nella norma istitutiva**, ossia la possibilità di utilizzare le **riserve in sospensione d'imposta solo in via residuale**, dopo cioè aver utilizzato le riserve di utili e le riserve di capitali.

Dopo aver chiarito che **l'imposta sostitutiva del 13%** segue l'esclusiva rilevanza delle scelte contabili effettuate in sede di assegnazione, **a prescindere dal valore normale/catastale** del bene, l'Agenzia precisa che se, da un lato, **rileva l'ammontare delle riserve effettivamente annullate**, dall'altro, il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo ***“dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili”***.

Pertanto, chi volesse porre in essere eventuali assegnazioni sfruttando prioritariamente le **riserve in sospensione d'imposta** (fiscalmente qualificabili comunque riserve di utili) non può non tenere conto di tale diversa interpretazione offerta dall'Amministrazione finanziaria esponendosi, di conseguenza, ad **eventuali contestazioni**.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Country-by-Country Reporting: adempimenti e tempistiche

di Gianpiero Notarangelo, Nicola Saraco

In un precedente contributo si è data evidenza che lo scorso 23 febbraio è stato emanato il Decreto ministeriale attuativo del nuovo adempimento di **rendicontazione annuale Paese per Paese** (cd. **Country-by-Country Reporting**), di cui all'[articolo 1, commi 145 e 146, L. 208/2015](#). Nel citato intervento sono stati analizzati i presupposti applicativi del Decreto in commento. In questa sede si intende fornire un preliminare quadro informativo sulle **tempistiche, il set documentale da produrre ed i relativi dati** da indicare con riferimento al nuovo adempimento.

Si ricorda, in estrema sintesi, che attraverso il Decreto in parola è stato attuato l'obbligo, per le entità capogruppo di un gruppo multinazionale, a partire dal periodo d'imposta che ha inizio il **1° gennaio 2016**, di predisporre e presentare annualmente una **rendicontazione Paese per Paese** contenente **informazioni di tipo contabile ed extra-contabile** relative al perimetro di rendicontazione.

In particolare, **l'entità tenuta alla rendicontazione** dovrà reperire e fornire all'Agenzia delle Entrate, per ciascuna giurisdizione in cui il gruppo di imprese multinazionali opera, tutte le informazioni contenute nell'[articolo 4 del D.M. 23 febbraio 2017](#), che si distinguono in:

- **dati quantitativi:**

- **ricavi** aggregati di tutte le entità appartenenti al gruppo;
- **utili** (o **perdite**) al lordo delle imposte;
- **imposte** pagate e maturate;
- **capitale** dichiarato;
- **utili non distribuiti**;
- numero di **dipendenti**;
- **immobilizzazioni materiali** (diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti);

- **dati qualitativi:**

- **dati identificativi** di ogni entità residente nella giurisdizione in rendicontazione;
- **giurisdizione fiscale** di costituzione o di organizzazione (se diversa dalla giurisdizione di residenza fiscale);
- **natura dell'attività** o delle principali attività **svolte**.

Il Decreto, in merito alle **stabili organizzazioni**, precisa altresì che esse debbano essere elencate con riferimento alla giurisdizione fiscale in cui sono situate, specificando **l'entità giuridica cui fanno capo**.

Riguardo alle formalità da espletare, il Decreto ministeriale precisa (all'[articolo 3](#)) che la società (controllante o controllata) obbligata alla presentazione della rendicontazione *Country-by-Country*, deve, entro il **termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta oggetto di *reporting*, **comunicare il proprio obbligo all'Agenzia delle Entrate**. Tale comunicazione dovrà essere effettuata attraverso le modalità ed i termini indicati nella dichiarazione medesima. Ne consegue, ad esempio, che con riferimento al **periodo d'imposta 2016**, l'entità obbligata o designata sarà tenuta ad effettuare tale **comunicazione nel Quadro RS, rigo RS268** (cfr. Istruzioni Redditi SC 2017, pag. 194), entro il **30 settembre 2017**, ossia il termine previsto per l'invio della dichiarazione dei redditi relativa al 2016.

Quanto, invece, al termine di presentazione del *Country-by-Country Reporting*, in osservanza dell'articolo 5 del Decreto, il modello in questione deve essere trasmesso all'Agenzia delle Entrate entro **"i dodici mesi successivi all'ultimo giorno del periodo di imposta di rendicontazione del gruppo multinazionale"**, quindi, entro il prossimo 31 dicembre 2017 nell'esempio sopra riportato. Le modalità per la presentazione della suddetta rendicontazione saranno approvate con successivo **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate**.

Il Decreto ministeriale dispone, peraltro, che l'Agenzia delle Entrate utilizzi la **rendicontazione Country-by-Country** al fine di valutare il rischio nella determinazione dei **prezzi di trasferimento**, nonché per monitorare un'eventuale **delocalizzazione di utili**.

Al riguardo, sebbene nel Decreto in commento venga precisato che l'Agenzia non potrà utilizzare la rendicontazione periodica per effettuare contestazioni delle politiche di **transfer pricing** praticate dal gruppo multinazionale, il [comma 3 dell'articolo 7](#), sancisce che i dati oggetto di comunicazione **"possono costituire elementi per ulteriori indagini concernenti gli accordi sui prezzi di trasferimento o durante i controlli fiscali, a seguito dei quali possono essere opportunamente rettificate le basi imponibili"**.

Le previsioni appena rilevate sembrano stridere o quanto meno risulterebbero ondivaghe, per tale motivo si necessiterebbe di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, al fine di comprendere quale sarà la **funzione ai fini delle attività di controllo della documentazione in esame**, ma soprattutto quale **portata informativa potrà assumere tale documento**. In altri termini, se quanto in essa contenuto potrà risultare sufficiente per esperire qualsiasi contestazione in materia di **transfer pricing** o se le informazioni ivi contenute assumeranno solo una funzione propedeutica all'eventuale attività accertatrice.

La **disciplina sanzionatoria** è contenuta nell'**articolo 1, comma 145, L. 208/2015**, e prevede sia per i casi di **omessa presentazione della rendicontazione**, sia per i casi di presentazione con **dati incompleti o non veritieri** una sanzione amministrativa pecuniaria compresa tra un **minimo di 10.000 euro** ed un **massimo di 50.000 euro**.

Giova, infine, segnalare che l'obbligo di rendicontazione *Country-by-Country* e, quindi, di **invio dei dati** all'Agenzia delle Entrate, decorre dal periodo d'imposta che ha inizio il **1° gennaio 2016** o in data successiva. Pertanto, i gruppi multinazionali con società controllante/capogruppo residente in Italia dovranno, nel più breve tempo possibile, valutare quanto i **sistemi informativi** in dotazione siano in grado di **raccogliere, estrapolare e controllare** le informazioni da indicare nel *Country-by-Country Reporting*.

Inoltre, potrebbe essere opportuno dotare il gruppo multinazionale di apposite **procedure interne** che consentano la **tempestiva trasmissione delle informazioni** necessarie, soprattutto nel caso in cui la controllante/capogruppo estera non fosse obbligata a tale trasmissione e le controllate del gruppo residenti in Italia rientrassero nel **perimetro di rendicontazione** sancito dal citato Decreto. Con particolare riferimento al caso da ultimo sottolineato, sarebbe auspicabile un **intervento chiarificatorio** dell'Amministrazione finanziaria volto ad evidenziare gli aspetti di maggior rilievo illustrati nel Decreto in commento.



OneDay Master

IL TRANSFER PRICING ED IL RULING INTERNAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ADEMPIMENTI

Countdown per la rottamazione dei ruoli

di **Dottryna**



Ultimi giorni per la “rottamazione” delle cartelle. Con l’approvazione definitiva da parte del Senato del disegno di legge di conversione del c.d. “decreto terremoto” (D.L. 8/2017) viene confermata la proroga al 21 aprile 2017 del termine entro cui è possibile presentare l’istanza di adesione alla definizione agevolata (peraltro già disposta con il D.L. 36/2017); contestualmente è stato prorogato al 15 giugno (in luogo del 31/05) il termine entro cui Equitalia dovrà fornire le risposte ai contribuenti, indicando l’ammontare delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, unitamente al giorno di scadenza di ciascuna di esse.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia in esame, è stata pubblicata in Dottryna la relativa scheda nella sezione “adempimenti”.

Nel presente contributo viene trattata la definizione dei carichi oggetto di giudizio, tenuto conto dei chiarimenti forniti nell’ambito delle circolari AdE 8/E/2017 e 2/E/2017.

Entro il **prossimo 21 aprile** potranno essere oggetto di **definizione agevolata** i carichi resi **definitivi** per mancata impugnazione o conclusione del giudizio ovvero **ancora “in contestazione”**.

Relativamente a questi ultimi, l'[articolo 6, comma 2, del D.L. 193/2016](#) prevede che il debitore, nell’istanza di definizione, indichi i giudizi pendenti aventi ad oggetto i carichi che intende **“rottamare”**, nonché assuma l’impegno a rinunciare agli stessi giudizi. Tale impegno – come confermato dalla circolare 8/E/2017 – **“non corrisponde strettamente alla rinuncia al ricorso di cui di cui all’articolo 44 del D.Lgs. n. 546 del 1992”**.

Ciò che assume rilevanza sostanziale ed oggettiva è il **perfezionamento della definizione agevolata “mediante il tempestivo ed integrale versamento del complessivo importo dovuto”**.

In particolare:

- **l'efficacia della definizione**, nei giudizi in cui sono parti l'Agente della riscossione o l'Ufficio o entrambi, **fa cessare la materia del contendere** qualora il carico definito riguardi **l'intera pretesa** oggetto di controversia ovvero superi gli effetti della pronuncia eventualmente emessa; in sintesi, *“gli effetti che il perfezionamento della definizione agevolata produce prevalgono sugli esiti degli eventuali giudizi”*;
- si ha **l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere** (sempreché il carico definito abbia ad oggetto l'intero valore in contestazione) **anche qualora il debitore “irregolarmente”**
- abbia **omesso di assumere formalmente l'impegno** a rinunciare al giudizio nella istanza di adesione,
- ma **provveda al pagamento del necessario ai fini del perfezionamento** della stessa.

In ogni caso, la cessazione della materia del contendere comporta che *“le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate”*.

Riscossione frazionata e soccombenza parziale

Nel caso in cui il carico affidato all'Agente della riscossione **non contenga l'intera pretesa tributaria**, persiste l'interesse delle parti alla decisione nel merito della lite.

Ciò si verifica in presenza della **riscossione frazionata** o della **soccombenza parziale**.

Nel caso della **riscossione frazionata** (nella misura dei 2/3 della maggiore pretesa contestata con interessi e sanzione, a seguito di soccombenza in 1° grado), **l'interesse alla prosecuzione e alla decisione nel merito della controversia riguarda la frazione della pretesa che non è stata definita**.

Nello specifico, qualora l'esito definitivo del giudizio:

- sia **favorevole al contribuente**, non vi sarà alcuna riscossione né restituzione di quanto versato per il perfezionamento della definizione agevolata;
- sia **sfavorevole al contribuente**, vi sarà la riscossione del residuo terzo di tributi, interessi e sanzioni amministrative, atteso che il debito relativo alle sanzioni comprese nel carico dei due terzi è stato estinto mediante definizione agevolata.

Alle medesime conclusioni si giunge nel caso di **soccombenza parziale**, in quanto il perfezionamento della definizione produce l'effetto di **estinguere integralmente il debito** recato dai carichi affidati, **senza possibilità di restituzione**, mentre la **controversia prosegue** in quanto i carichi definiti sono inferiori alla pretesa in contestazione. Così, ad esempio, in caso di controversia **pendente in Cassazione** a seguito di impugnazione della sentenza della C.T.R. di parziale annullamento dell'avviso di accertamento (ad esempio riduzione nella misura del 30% della maggiore imposta accertata e contestata dal contribuente), la **riscossione provvisoria** dopo la pronuncia di secondo grado riguarderà l'importo di tributi, sanzioni ed interessi determinati nella sentenza, pari – nel caso di specie – al 70% dei tributi e correlati accessori in

contestazione.

Contenzioso favorevole al contribuente

Non essendo prevista alcuna sospensione dei termini processuali e dei giudizi interessati dalla definizione agevolata, potrebbe verificarsi la situazione in cui venga emessa una **pronuncia esecutiva** prima della presentazione dell'istanza di adesione ovvero nel periodo intercorrente tra la presentazione della stessa e il perfezionamento della definizione agevolata.

In caso di sentenza **favorevole al contribuente**, l'[articolo 68 del D.Lgs. 546/1992](#) 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"***.

Nella [circolare 8/E/2017](#) (così come nella precedente [circolare 2/E/2017](#)) l'Agenzia delle Entrate evidenzia che ***"a causa dei tempi richiesti per l'esecuzione di una sentenza provvisoriamente esecutiva", può accadere che l'Agente della riscossione abbia un carico già oggetto di un provvedimento di annullamento.***

Considerato che la definizione agevolata concerne i crediti che l'Agente della riscossione ha "in carico", è **ammessa l'adesione anche nel caso si tratti di una sentenza "non definitiva"**, in quanto la stessa potrebbe essere riformata a seguito di impugnazione. Infatti, il procedimento di definizione presuppone la **rinuncia del debitore al contenzioso** e, quindi, anche agli effetti delle eventuali pronunce giurisdizionali emesse.

Nell'ambito della [circolare 8/E/2017](#), l'Agenzia, infine, conferma che se il contribuente ha "definito" **l'intera pretesa oggetto di lite** (ad esempio, ruolo effettuato a seguito di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni dei redditi) viene meno l'interesse della parte pubblica alla prosecuzione della controversia ovvero vi è **cessazione della materia del contendere**.

Si ribadisce, così, che **gli effetti della definizione agevolata prevalgono sugli esiti degli eventuali giudizi**.

Nella *Scheda di studio* pubblicata su *Dottryna* sono approfondite, tra le altre, le seguenti tematiche:

- la definizione agevolata parziale;
- l'individuazione dei carichi non rottamabili;
- gli aspetti sanzionatori in capo agli intermediari abilitati;
- i termini e le modalità di presentazione dell'istanza di adesione;
- la compilazione del modello DA1



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)