

CIRCOLARE N. 7/E



Divisione Contribuenti

Roma, 9 aprile 2019

OGGETTO: Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione. Art. 1 del DL n. 119 del 2018. Chiarimenti.

Indice

Premessa	3
1. Ambito oggettivo	7
<i>1.1. Il contenuto integrale del processo verbale di constatazione</i>	8
<i>1.2. Le violazioni definibili</i>	10
<i>1.3. Le cause ostative</i>	13
2. Ambito temporale	15
3. Gli adempimenti del contribuente	17
<i>3.1. Presentazione della dichiarazione</i>	17
<i>3.2. Il versamento delle imposte dovute</i>	19
<i>3.3. Le ipotesi eccezionali di rideterminazione degli importi dovuti, a seguito dell'attività di controllo già avviata dagli uffici</i>	21
<i>3.4 La regolarizzazione delle perdite, ridotte per effetto della definizione agevolata, riportate nei periodi di imposta successivi</i>	22
4. Ipotesi particolari di definizione	24
5. L'attività di riscontro da parte degli uffici	26
6. Il perfezionamento della procedura e i relativi effetti	27
7. Il mancato perfezionamento della procedura e i relativi effetti	28
8. La proroga dei termini di decadenza dell'attività di accertamento	29

Premessa

L'articolo 1 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136 (di seguito *decreto*)¹, ha introdotto la possibilità di definire in via agevolata il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione consegnati entro il 24 ottobre 2018.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 17776 del 23 gennaio 2019 (di seguito *provvedimento*), adottato di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli ai sensi del comma 10 del citato articolo 1 del *decreto*, sono state emanate le disposizioni attuative dell'istituto.

Si tratta di una speciale procedura di definizione tesa a consentire ai contribuenti di regolarizzare la propria posizione fiscale pregressa. La finalità

¹ Art. 1 Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione

1. Il contribuente può definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, consegnati entro la data di entrata in vigore del presente decreto, presentando la relativa dichiarazione per regolarizzare le violazioni constatate nel verbale in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto. E' possibile definire solo i verbali per i quali, alla predetta data, non è stato ancora notificato un avviso di accertamento o ricevuto un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

2. Le dichiarazioni di cui al comma 1 devono essere presentate entro il 31 maggio 2019 con le modalità stabilite da un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, per i periodi di imposta per i quali non sono scaduti i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, anche tenuto conto del raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

3. Ai fini della presente definizione agevolata nella dichiarazione di cui al comma 1 non possono essere utilizzate, a scomputo dei maggiori imponibili dichiarati, le perdite di cui agli articoli 8 e 84 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

4. In caso di processo verbale di constatazione consegnato a soggetti in regime di trasparenza di cui agli articoli 5, 115 e 116 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la dichiarazione di cui al comma 1 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.

5. Le imposte autoliquidate nelle dichiarazioni presentate, relative a tutte le violazioni constatate per ciascun periodo d'imposta, devono essere versate, senza applicazione delle sanzioni irrogabili ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e degli interessi, entro il 31 maggio 2019.

6. Limitatamente ai debiti relativi alle risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, il debitore è tenuto a corrispondere, in aggiunta alle somme di cui al comma 5, a decorrere dal 1° maggio 2016, gli interessi di mora previsti dall'articolo 114, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, fatto salvo quanto previsto ai paragrafi 3 e 4 dello stesso articolo 114.

7. La definizione di cui al comma 1 si perfeziona con la presentazione della dichiarazione ed il versamento in unica soluzione o della prima rata entro i termini di cui ai commi 2 e 5. Si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8, commi 3 e 4, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata. E' esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

8. In caso di mancato perfezionamento non si producono gli effetti del presente articolo e il competente ufficio procede alla notifica degli atti relativi alle violazioni constatate.

9. In deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, con riferimento ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei processi verbali di constatazione di cui al comma 1, i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono prorogati di due anni.

10. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, sono emanate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione del presente articolo.

dell'istituto è quella di comprimere i tempi di definizione dei processi verbali, conseguenti ad una attività istruttoria esterna non ancora confluita in un atto impositivo alla data del 24 ottobre 2018, e al tempo stesso di semplificare la gestione dei rapporti con l'Amministrazione finanziaria. La procedura in esame richiede l'iniziativa da parte del contribuente, chiamato a presentare la relativa dichiarazione e a versare in autoliquidazione le imposte derivanti dalle violazioni constatate nel processo verbale che si intende regolarizzare. L'istituto introdotto dall'articolo 1 del *decreto* si ispira - sia in termini di adempimenti posti a carico del contribuente sia per gli effetti di *compliance* fiscale che intende perseguire - alla disciplina del ravvedimento operoso nella versione risultante a seguito delle modifiche apportate dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. In particolare, la conoscenza dell'inizio di una attività di verifica fiscale non costituisce più causa preclusiva al ravvedimento operoso che, di conseguenza, può essere utilizzato per regolarizzare anche le violazioni che siano già state constatate tramite un processo verbale.

Conseguentemente, si applicano alla definizione del processo verbale le modalità del ravvedimento per quanto compatibili.

Per la definizione agevolata del processo verbale prevista dall'articolo 1 del *decreto*, a differenza del ravvedimento operoso, il contribuente che intende avvalersene è tenuto a regolarizzare la totalità delle violazioni constatate riferite al singolo periodo di imposta oggetto del processo verbale, senza poter scegliere quali violazioni regolarizzare (come sarebbe invece astrattamente possibile nell'ordinario ravvedimento); a fronte di questo onere, al contribuente è riconosciuto un beneficio maggiore, consistente nel totale abbattimento di sanzioni ed interessi, rispetto a quello derivante dal ravvedimento (riduzione delle sanzioni ad un quinto del minimo). Ulteriore differenza è rappresentata dall'esclusione della compensazione ai sensi articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ai fini del versamento degli importi dovuti per la definizione agevolata del processo verbali, consentita invece per il ravvedimento. A fronte di

questa limitazione, è però prevista la possibilità di rateizzare gli importi dovuti fino a venti rate trimestrali (non ammessa invece dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

La procedura di cui all'articolo 1 del *decreto* si distingue anche dagli altri istituti a regime di definizione agevolata del rapporto tributario in quanto il contribuente che opta per la definizione del processo verbale rinuncia ad instaurare un procedimento in contraddittorio con l'ufficio² (previsto invece dalle altre forme di definizione agevolata, quale ad esempio l'accertamento con adesione). Ciò comporta, fra l'altro, che la definizione agevolata del processo verbale può essere considerata una modalità straordinaria di definizione che non prevede un previo intervento formale dell'ufficio volto ad un riesame nel merito dei rilievi e delle violazioni constatate, anche qualora il contribuente abbia presentato le memorie di cui all'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*), o istanza di accertamento con adesione. Resta fermo che gli uffici sono tenuti a fornire l'assistenza eventualmente richiesta dal contribuente intenzionato a definire in via agevolata il processo verbale.

Questa definizione agevolata pone il contribuente di fronte alla scelta tra discipline e trattamenti diversi, che non si sovrappongono e non si intersecano tra loro; il contribuente valuta se avvalersi degli istituti ordinari, instaurando eventualmente un contraddittorio con l'ufficio, ovvero se corrispondere quanto dovuto ai sensi dell'articolo 1 del *decreto* e beneficiare del totale abbattimento degli interessi e delle sanzioni relative alle violazioni constatate nel processo verbale.

Più precisamente, la disciplina delineata dall'articolo 1 del *decreto* prevede che:

- la definizione del contenuto integrale del processo verbale di constatazione riguarda tutte le violazioni, riferite a ciascun periodo di

² Nella presente, quando non diversamente specificato, per uffici si intendono le Direzioni regionali e provinciali e il Centro operativo di Pescara.

imposta, constatate nel verbale in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto;

- la notifica, entro il 24 ottobre 2018, di un avviso di accertamento o di un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, aventi ad oggetto le violazioni constatate nel processo verbale, costituisce causa preclusiva all'accesso alla procedura;
- i periodi di imposta definibili sono quelli per i quali al 31 dicembre 2018 non sono ancora scaduti i termini di decadenza dell'attività di accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, tenuto conto anche del raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, commi *2-bis* e *2-ter*, del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102;
- ai fini della definizione agevolata, il contribuente deve presentare entro il 31 maggio 2019 la relativa dichiarazione per ciascun periodo di imposta oggetto di regolarizzazione;
- nella dichiarazione presentata è esclusa la possibilità di utilizzare a scomputo dei maggiori imponibili ulteriori perdite pregresse, di cui agli articoli 8 e 84 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR), rispetto a quelle già indicate nella dichiarazione originaria;
- il versamento delle imposte autoliquidate, in unica soluzione o della prima rata, va effettuato entro il 31 maggio 2019, senza applicazione

delle sanzioni e degli interessi. Il versamento delle somme dovute può essere effettuato in unica soluzione o con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo ed è esclusa la compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997;

- nel caso di processo verbale di constatazione consegnato a soggetti in regime di trasparenza di cui agli articoli 5, 115 e 116 del TUIR, possono avvalersi della definizione agevolata anche i soggetti partecipanti per regolarizzare le violazioni relative alla quota del reddito di partecipazione ad essi imputabile;
- il perfezionamento della definizione agevolata avviene con la presentazione della dichiarazione e con il versamento delle imposte autoliquidate, in unica soluzione o della prima rata, entro il termine previsto dalla norma;
- per i periodi di imposta definibili, oggetto del processo verbale di constatazione, fino al 2015 compreso, i termini di decadenza sono prorogati di due anni.

1. Ambito oggettivo

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del *decreto* è possibile “*definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, consegnati entro la data di entrata in vigore del presente decreto, presentando la relativa dichiarazione per regolarizzare le violazioni constatate nel verbale in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto*”.

In base al combinato disposto della citata disposizione e dell'articolo 24 della legge n. 4 del 1929 nella stessa richiamato, il processo verbale di

constatazione definibile è quello consegnato al contribuente entro la data del 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del *decreto*), mediante il quale è stata effettuata la constatazione delle “*violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie*” ascrivibili al contribuente.

Possono formare oggetto della procedura soltanto i processi verbali di constatazione nei quali siano presenti constatazioni e siano stati elevati rilievi riferiti alle imposte richiamate espressamente nel comma 1 dell’articolo 1 del *decreto*.

1.1. Il contenuto integrale del processo verbale di constatazione

Tenuto conto che un singolo processo verbale può contenere rilievi riferiti a più tributi e a più periodi di imposta, la definizione del contenuto integrale si riferisce alla totalità delle violazioni regolarizzabili, in materia delle imposte richiamate dal comma 1 dell’articolo 1 del *decreto*, relative ad un singolo periodo di imposta oggetto del processo verbale di constatazione. Ne consegue che il contribuente può decidere di avvalersi della definizione agevolata per uno solo o per più periodi d’imposta oggetto del processo verbale, ma non può scegliere all’interno del singolo periodo d’imposta quali settori impositivi (per i quali sono stati constatati rilievi) definire in via agevolata. A titolo esemplificativo, quindi, qualora in un processo verbale siano state constatate violazioni ai fini di imposte sui redditi, IRAP ed IVA per ciascuno dei periodi di imposta oggetto dell’attività istruttoria esterna (per esempio 2014, 2015 e 2016), il contribuente può definire in via agevolata anche un solo periodo di imposta (per esempio il 2015), ma tale definizione deve necessariamente riguardare tutti i tributi (imposte sui redditi, IRAP ed IVA) oggetto di constatazione con riguardo al periodo di imposta scelto.

In caso di definizione parziale, ovvero soltanto di uno o più periodi d’imposta oggetto del verbale, resta inteso che l’attività dell’ufficio procede ordinariamente in riferimento ai periodi d’imposta oggetto del processo verbale di constatazione che non sono stati definiti tramite la procedura di regolarizzazione.

La definizione agevolata in esame postula la presenza all'interno del processo verbale di constatazione di risultanze elaborate in maniera compiuta e di elementi sufficientemente idonei a determinare il maggiore imponibile e la maggiore imposta correlata ai rilievi formulati. Presupposto per l'accesso alla definizione agevolata è quindi che, con riferimento alle violazioni constatate definibili, il processo verbale evidenzi un contenuto minimo necessario che consenta al contribuente di determinare autonomamente gli importi da dichiarare e da versare ai fini della procedura di regolarizzazione. Ne deriva che la definizione agevolata è ammessa se nel processo verbale sono constatati rilievi che offrono elementi puntuali per la determinazione degli importi dovuti. Come previsto espressamente dal *decreto*, si evidenzia nuovamente che il contribuente è tenuto a “*definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione*”. Non è possibile quindi un riesame critico del verbale volto ad espungere i punti ritenuti infondati. Al contribuente è consentito emendare solo eventuali incongruenze, inesattezze, errori di calcolo, individuabili in maniera evidente e manifesta nel processo verbale, che abbiano inciso in particolare sulla quantificazione degli importi dovuti.³

Ciò premesso, dall'ambito di applicazione della norma resta escluso tutto ciò che, pur appartenendo al processo verbale di constatazione, non ha diretta attinenza con quanto può formare oggetto della definizione agevolata, in quanto non rientra tra le categorie di violazioni definibili (per la cui individuazione si rinvia al successivo paragrafo 1.2.) ovvero non rientra nel concetto di contenuto “integrale” del verbale. Nello specifico, non risulta definibile ai sensi dell'articolo 1 del *decreto* ogni altro elemento contenuto nel processo verbale, diverso dalle predette violazioni constatate in maniera compiuta e puntuale nei termini sopra esposti. Si tratta delle ipotesi in cui il processo verbale, oltre alla constatazione di violazioni ben individuate o di risultanze che conducono in maniera univoca alla determinazione degli importi da dichiarare e da versare, contiene anche circostanze, fatti o altri elementi, non formalizzati ancora nella

³ Al riguardo si richiamano le indicazioni della circolare n. 22/E del 28 aprile 2003, punto 10.2.

constatazione di specifici rilievi e per i quali la relativa sussistenza viene rimessa al vaglio del competente ufficio. La definizione “integrale” dei contenuti del processo verbale non riguarda, quindi, i fatti o le circostanze che rientrano nelle cosiddette “segnalazioni” al competente ufficio dell’Agenzia, che saranno oggetto di necessari approfondimenti e di eventuali ulteriori attività istruttorie.

Restano di conseguenza esclusi della procedura agevolativa, a titolo esemplificativo, i rilievi inerenti alla fattispecie prevista dall’articolo 10-*bis* (*Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale*) della legge n. 212 del 2000, per i quali è prevista una specifica disciplina procedimentale, tesa a garantire un efficace contraddittorio con l’Amministrazione finanziaria e il diritto di difesa del contribuente, che presuppone che l’atto accertativo dell’abuso non si traduca nella semplice trasposizione degli eventuali rilievi o elementi presenti nel processo verbale di constatazione, dovendo necessariamente essere preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti.

1.2. Le violazioni definibili

La definizione agevolata interessa le violazioni constatate nel processo verbale che, al di fuori della procedura in esame, darebbero luogo a sanzioni da irrogare contestualmente all’avviso di accertamento del tributo cui si riferiscono; ciò si desume dal comma 5 dell’articolo 1 del *decreto* che, nel disciplinare gli effetti della definizione agevolata, prevede la mancata “*applicazione delle sanzioni irrogabili ai sensi dell’articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472*”. Nell’ambito oggettivo della procedura rientrano quindi soltanto le violazioni di carattere sostanziale, ovvero le violazioni che hanno inciso sulla determinazione della base imponibile o sul versamento del tributo e che determinano l’applicazione di sanzioni irrogabili, ai sensi del citato articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, con atto contestuale all’avviso di accertamento relativo al tributo cui le stesse si riferiscono⁴.

⁴ Si rinvia in proposito alla circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 e alla circolare n. 23/E del 25 settembre 2017, paragrafi 5.1. e 5.5..

Risultano definibili in via agevolata anche le violazioni relative agli obblighi contabili prodromiche a quelle sopra richiamate, ossia quelle funzionali all'evasione del tributo cui le violazioni di carattere sostanziale si riferiscono.

In generale, le violazioni si considerano sostanziali quando riguardano l'esistenza di imponibili o imposte non dichiarati o versati⁵, comprese le ipotesi di deduzioni, detrazioni, esenzioni e agevolazioni non spettanti⁶, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del dPR n. 600 del 1973 e 54-*bis* del dPR n. 633 del 1972.

Si precisa che la definizione agevolata è ammessa anche nel caso in cui le violazioni constatate siano riferite ad un periodo di imposta oggetto del processo verbale per il quale il contribuente ha omesso di presentare la relativa dichiarazione, come chiarito nel punto 1.3. del *provvedimento*⁷.

Va aggiunto che possono rientrare nell'ambito applicativo della definizione agevolata anche le violazioni constatate nei confronti di soggetti che, rientranti in uno specifico regime agevolativo (ad esempio, il regime speciale per le associazioni sportive dilettantistiche di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398), sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione, ma non dal versamento del tributo. In ragione della permanenza nel regime agevolativo e del conseguente esonero dichiarativo, per il perfezionamento della definizione agevolata delle violazioni constatate, è sufficiente il versamento dell'imposta dovuta con le modalità indicate al successivo paragrafo 3.2.. È opportuno che il contribuente consegni all'ufficio competente copia della quietanza del versamento effettuato.

Il *provvedimento*, al punto 1.3., ha previsto che possono altresì essere definite le violazioni constatate nel processo verbale relative alle indebite compensazioni di crediti agevolativi, oltre alle indebite compensazioni dei crediti di imposta riferiti ai medesimi tributi già elencati nell'articolo 1 del *decreto*, in

⁵ Anche solo parzialmente.

⁶ Anche solo parzialmente.

⁷ Anche nella relazione illustrativa all'articolo 1 del *decreto* viene evidenziata la possibilità di presentare "una prima dichiarazione in caso di omessa presentazione della stessa".

considerazione che le stesse rientrano nella categoria di violazioni sostanziali che determinano l'applicazione di una sanzione collegata al tributo irrogabile contestualmente all'atto di recupero (articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311), ai sensi dell'articolo 13, commi 4 e 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Dall'ambito oggettivo della procedura restano invece escluse le violazioni, anche di natura sostanziale, relative a settori impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dal comma 1 dell'articolo 1 del *decreto* (si pensi ad esempio all'imposta di registro o all'imposta sugli intrattenimenti).

Non rientrano, inoltre, nell'ambito oggettivo della definizione agevolata le violazioni formali, ossia le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale che non rilevano sulla determinazione della base imponibile né sul pagamento dei tributi.⁸ Tali tipologie di violazioni possono essere regolarizzate ai sensi dell'articolo 9 (*Irregolarità formali*) del *decreto*, qualora ricorrano i presupposti richiesti così come individuati dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 62274 del 15 marzo 2019.

Non rientra, infine, nell'ambito applicativo della definizione agevolata la violazione punita - in ragione del comportamento antigiuridico consistente nella deduzione di costi o spese sostenuti in relazione a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati - con la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare di tali componenti negativi indeducibili indicati nella dichiarazione dei redditi, prevista dall'articolo 8, comma 2, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.⁹ Ai fini della definizione in commento, tali sanzioni non si possono, infatti, considerare “*collegate ai tributi cui si riferiscono*” in quanto non sono correlate alle maggiori imposte che si intendono definire, posto che il richiamato comma 2

⁸ Non essendo “*sanzioni irrogabili ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472*”.

⁹ Il medesimo comma 2 dispone inoltre che “*In nessun caso si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e la sanzione è riducibile esclusivamente ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472*”.

dell'articolo 8 del decreto-legge n. 16 del 2012 dispone che “*non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi*”.¹⁰ La violazione in esame non può essere regolarizzata neppure tramite la definizione agevolata di cui all'articolo 9 (“*Irregolarità formali*”) del *decreto*, come precisato in motivazione dal citato provvedimento del 15 marzo 2019, secondo cui, non trattandosi di violazione che arreca esclusivamente pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, la stessa non rientra nell'ambito di applicazione della definizione agevolata delle irregolarità formali.

1.3. Le cause ostative

L'articolo 1, comma 1, del *decreto* prevede un'unica causa ostativa alla definizione agevolata, rappresentata dalla notifica al contribuente, entro la data di entrata in vigore della norma, di un atto impositivo avente ad oggetto le violazioni constatate nel processo verbale di constatazione. Come chiarito nel *provvedimento*, costituisce quindi causa preclusiva all'accesso all'istituto la notifica, entro il 24 ottobre 2018, di un avviso di accertamento, di un atto di recupero crediti ovvero di invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997. Qualora i citati atti riguardino soltanto alcuni periodi di imposta o alcuni tributi oggetto del processo verbale, l'accesso alla definizione agevolata sarà comunque consentito ma potrà riguardare esclusivamente le residue violazioni, riferite ai restanti periodi di imposta o tributi, non ancora confluite alla suddetta data in uno degli atti impositivi sopra elencati.

Non costituisce invece causa preclusiva alla definizione in esame l'eventuale ravvedimento di cui si sia avvalso il contribuente. In caso di ravvedimento perfezionato ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b-*quater*),

¹⁰ Vd. precedente nota 8.

del decreto legislativo n. 472 del 1997, intervenuto su un singolo periodo d'imposta ovvero su uno specifico rilievo o violazione constatata nel processo verbale, il contribuente potrà avvalersi della definizione agevolata in relazione alle restanti violazioni constatate.

La definizione agevolata è inoltre consentita anche al contribuente nei confronti del quale, successivamente al 24 ottobre 2018, siano state avviate attività di controllo aventi ad oggetto le stesse violazioni constatate nel processo verbale. L'accesso alla procedura agevolativa non è quindi precluso al contribuente che abbia ricevuto, dopo la data di entrata in vigore del *decreto*, la notifica di un avviso di accertamento, anche qualora lo stesso sia stato successivamente oggetto di impugnazione o di istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 218 del 1997, ovvero la notifica di un atto di recupero crediti o di un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, a condizione che tali procedimenti non si siano nel frattempo perfezionati con le altre forme di definizione agevolata ordinarie (acquiescenza o adesione) ovvero con sentenza passata in giudicato.

Allo stesso modo, non costituisce causa preclusiva alla definizione agevolata del processo verbale la presentazione da parte del contribuente di una istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, o di memorie ai sensi dell'articolo 12 della legge n. 212 del 2000 (*Statuto dei diritti del contribuente*), indipendentemente dalla data di presentazione delle stesse (quindi anche dopo il 24 ottobre 2018).

In conclusione la definizione agevolata deve riguardare, con riferimento al singolo periodo di imposta che si intende regolarizzare, la totalità delle violazioni presenti all'interno del processo verbale di constatazione, al netto di quelle che hanno costituito causa preclusiva (perché, ad esempio, confluite in avvisi di accertamento notificati entro il 24 ottobre 2018) e di quelle già definite.

In assenza di una esplicita previsione normativa, l'accesso alla procedura agevolativa è consentito anche al contribuente che, alla data di presentazione

della dichiarazione, abbia avuto formale conoscenza della propria condizione di indagato o di imputato in procedimenti penali per violazione delle norme tributarie.

2. Ambito temporale

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 1 del *decreto*, la definizione agevolata riguarda i periodi di imposta per i quali, alla data del 31 dicembre 2018 (anno di entrata in vigore del *decreto*), non sono scaduti i termini di decadenza per l'accertamento previsti dagli articoli 43 del dPR n. 600 del 1973 e 57 del dPR n. 633 del 1972, anche tenuto conto del raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del decreto-legge n. 78 del 2009.

Il *provvedimento*, al punto 1.3., prevede che sono definibili anche le violazioni riferite alle indebite compensazioni; rientrano quindi nell'ambito temporale anche le violazioni relative a crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per le quali alla data del 31 dicembre 2018 non sono scaduti i termini di decadenza di cui all'articolo 27, comma 16, del decreto-legge 29 novembre 2008 n. 185, convertito dalla legge del 28 gennaio 2009, n. 2 (entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo).

Ai fini della individuazione dei periodi di imposta definibili si deve inoltre tener conto dell'articolo 1, comma 132, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, il quale prevede, al ricorrere dei presupposti ivi indicati, il raddoppio dei termini di decadenza di cui agli articoli 43 del dPR n. 600 del 1973 e 57 del dPR n. 633 del 1972 relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa una violazione che comporta la denuncia penale per alcuni dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

Con riferimento al citato raddoppio dei termini di decadenza si precisa che, come chiarito anche alla luce del recente ed univoco orientamento

giurisprudenziale¹¹, lo stesso non opera ai fini Irap. Qualora quindi, all'interno di un processo verbale di constatazione, sia stata rilevata una violazione Irap per un periodo di imposta "raddoppiato", al contribuente è consentito procedere alla definizione integrale dello stesso periodo di imposta escludendo la suddetta violazione Irap dalla procedura di regolarizzazione, poiché per tale periodo di imposta i termini di decadenza dell'attività di accertamento, con esclusivo riguardo all'Irap, risultano scaduti. Resta inteso che sono definibili eventuali violazioni constatate per il medesimo periodo di imposta ai fini degli altri settori impositivi, per i quali resta invece valida l'applicazione del raddoppio dei termini di decadenza.

In ragione del richiamo contenuto nell'articolo 1 del *decreto*, per l'individuazione dei periodi di imposta definibili occorre considerare anche quanto disposto dall'articolo 12, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del decreto-legge n. 78 del 2009, in virtù del quale sono raddoppiati i termini per l'accertamento dei maggiori imponibili connessi con le attività di natura finanziaria detenute nei paesi cosiddetti *black list* (Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001), basato sulla presunzione di cui al comma 2 del medesimo articolo 12.

Alla luce di quanto sopra, rientrano nella definizione agevolata anche le violazioni dichiarative inerenti ai redditi derivanti dalle attività depositate e dalle somme detenute in Paesi cosiddetti *black list* e non dichiarati nei periodi d'imposta a partire dal 2009, in caso di dichiarazione presentata, ovvero dal 2007, in caso di omessa presentazione della dichiarazione.

Si precisa infine che la definizione agevolata di cui all'articolo 1 del *decreto* può riguardare anche i periodi di imposta per i quali, alla data della

¹¹ Si veda, per tutte, la Corte di Cassazione, Ordinanza del 19 gennaio 2018, n. 1425, nella quale i giudici di legittimità hanno precisato che "non essendo l'Irap un'imposta per la quale siano previste sanzioni penali è evidente che in relazione alla stessa non può operare la disciplina del "raddoppio dei termini" di accertamento quale applicabile *ratione temporis* L'inapplicabilità di tale termine "lungo" all'Irap discende dal mancato inserimento delle violazioni relative all'imposta regionale tra le ipotesi delittuose previste dal d.lgs. n. 74 del 2000, testo che ricomprende in modo espresso solamente i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto".

consegna del processo verbale, non erano ancora scaduti i termini ordinari per la presentazione della relativa dichiarazione.¹²

3. Gli adempimenti del contribuente

Come già anticipato in premessa e nei precedenti paragrafi, la procedura di regolarizzazione presuppone l'iniziativa spontanea da parte del contribuente, chiamato entro il termine del 31 maggio 2019 a presentare la dichiarazione integrativa per i periodi di imposta oggetto di constatazione e ad effettuare il versamento delle imposte dovute, autoliquidate sulla base dei rilievi formulati nel processo verbale a lui consegnato.

3.1. Presentazione della dichiarazione

Ai fini della procedura di cui all'articolo 1 del *decreto*, per regolarizzare le violazioni constatate nel processo verbale il contribuente deve presentare la relativa dichiarazione, attenendosi alle ordinarie modalità di presentazione previste per il periodo di imposta oggetto di definizione agevolata. In particolare il contribuente è tenuto a presentare, entro il 31 maggio 2019, la dichiarazione relativa allo specifico periodo d'imposta che intende definire ovvero più dichiarazioni, nel caso in cui per lo stesso periodo d'imposta sia prevista la presentazione autonoma di una singola dichiarazione per ciascun tributo.

E' possibile avvalersi della definizione agevolata anche per regolarizzare violazioni constatate nel processo verbale relativamente a periodi di imposta per i quali il contribuente ha omesso la presentazione della dichiarazione, fermo restando che in tal caso, anche ai fini delle eventuali successive attività di controllo relative al medesimo periodo di imposta, la dichiarazione originaria non presentata risulta comunque omessa.

¹² Ovviamente sempreché le violazioni constatate ed i rilievi formulati nel verbale non siano già stati regolarizzati in sede di dichiarazione ordinaria oppure di dichiarazione integrativa ai fini del ravvedimento.

Come chiarito nel punto 3. del *provvedimento* nella dichiarazione, da presentare “a rettifica e integrazione di quanto originariamente dichiarato”, dovranno essere indicati “esclusivamente” gli imponibili e le imposte derivanti dai rilievi formulati nel processo verbale. Ciò significa che il contribuente, sulla base delle ordinarie modalità di compilazione della dichiarazione, deve riportare nuovamente nella stessa i valori e gli elementi indicati nella dichiarazione originariamente presentata e procedere all’integrazione e rettifica degli stessi con l’indicazione degli elementi e valori strettamente attinenti alle violazioni constatate oggetto di regolarizzazione. Nella dichiarazione presentata ai fini della definizione agevolata non è possibile riportare eventuali ulteriori elementi (a sfavore o a favore) che esulano dalle constatazioni presenti nel processo verbale che si intende definire. Tale criterio di compilazione risulta valido anche nel caso di omessa presentazione della originaria dichiarazione relativa al periodo di imposta definito.

Resta inteso che, ai fini della liquidazione degli importi dovuti, nella dichiarazione si tiene conto di eventuali variazioni di detrazioni di imposta o deduzioni dal reddito, originariamente dichiarate, in quanto risultano ricalcolate automaticamente sulla base del maggior imponibile derivante dai rilievi presenti nel verbale che si intende definire.¹³ Con la presentazione della dichiarazione per la definizione agevolata viene, in tal modo, ripristinata la situazione che si sarebbe realizzata qualora il contribuente avesse dichiarato sin dall’origine l’imponibile corretto.

La presentazione della dichiarazione di cui all’articolo 1 del *decreto* produce i suoi effetti limitatamente alla definizione agevolata delle violazioni constatate, previo perfezionamento della procedura di regolarizzazione. Solo al fine di identificare la dichiarazione con cui il contribuente intende manifestare la volontà di avvalersi dell’istituto in esame, nel *provvedimento* è stato chiarito che la stessa deve essere inviata barrando nel frontespizio della dichiarazione la

¹³ Si pensi, ad esempio, all’importo della detrazione spettante per familiari a carico oppure all’importo delle deduzioni dal reddito spettanti che variano in funzione del reddito complessivo integrato per la definizione agevolata.

casella “CORRETTIVA NEI TERMINI”, anche nel caso di dichiarazione originariamente omessa.

Ai sensi del comma 3 dell’articolo 1 del *decreto*, dall’imponibile risultante nella dichiarazione presentata ai fini della definizione agevolata non possono essere scomputate, qualora disponibili, ulteriori perdite pregresse di cui agli articoli 8 e 84 del TUIR, rispetto a quelle già utilizzate nella dichiarazione originaria. Tale preclusione, relativa allo scomputo delle eventuali perdite pregresse, opera anche nel caso in cui il contribuente abbia omesso di presentare la dichiarazione nel periodo di imposta oggetto di regolarizzazione.

3.2. Il versamento delle imposte dovute

Il contribuente che intende avvalersi della definizione agevolata deve provvedere, entro il 31 maggio 2019, al versamento delle imposte autoliquidate nelle dichiarazioni presentate o al riversamento del credito indebitamente compensato, senza applicazione degli interessi e delle sanzioni irrogabili ai sensi dell’articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997.

In virtù del comma 7 dell’articolo 1 del *decreto*, il pagamento può essere effettuato in unica soluzione o con un massimo di venti rate di pari importo. In caso di pagamento rateale, il versamento della prima rata deve essere effettuato entro il 31 maggio 2019 e le rate successive, sul cui importo sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata, devono essere versate entro l’ultimo giorno di ciascun trimestre. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all’articolo 15-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

In ogni caso, per il pagamento delle imposte autoliquidate con la presentazione della dichiarazione, il contribuente non può avvalersi della compensazione prevista dall’articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Il versamento delle imposte dovute deve essere effettuato con il modello di pagamento F24, da compilare in base alle istruzioni fornite con la risoluzione n. 8/E del 23 gennaio 2019 ed utilizzando gli specifici codici tributo dalla stessa istituiti.

Nella citata risoluzione è individuato anche un codice tributo relativo ai crediti di imposta agevolativi, da utilizzare qualora il contribuente che intenda definire in maniera agevolata la violazione constatata nel processo verbale debba provvedere al riversamento dell'importo indebitamente compensato (come, ad esempio, nel caso del credito agevolativo inesistente).

Qualora, a seguito della dichiarazione presentata ai sensi dell'articolo 1 del *decreto*, dovesse emergere un minor credito annuale rispetto a quello originariamente dichiarato, il contribuente è tenuto al versamento del credito non più spettante sulla base dei rilievi definiti solo se, successivamente, risulta essere stato utilizzato (totalmente o parzialmente). Nell'ipotesi in cui, invece, il credito non spettante risulti ancora disponibile nell'ultima dichiarazione presentata e non ancora utilizzato, coerentemente è il caso che il contribuente proceda al ravvedimento, ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997¹⁴, presentando una dichiarazione integrativa "ordinaria" al fine di ridurre l'importo del credito per la quota parte non più disponibile a seguito della definizione agevolata delle violazioni riferite al periodo di imposta in cui si è originato il credito. Qualora il contribuente non presenti tale dichiarazione integrativa, fatta salva la definizione agevolata con riferimento al periodo di imposta oggetto di constatazione per il quale è stata presentata la dichiarazione "CORRETTIVA NEI TERMINI", l'ufficio procede con le ordinarie attività di verifica e riscontro del corretto riporto del credito, al fine di garantire che lo stesso non resti nella disponibilità del contribuente e non sia successivamente utilizzato.

¹⁴ In tal caso il contribuente è tenuto a versare la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, nella misura ridotta prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

3.3. Le ipotesi eccezionali di rideterminazione degli importi dovuti, a seguito dell'attività di controllo già avviata dagli uffici

Nel precedente paragrafo 1.3., è stato evidenziato come non costituisca causa ostativa alla definizione di cui all'articolo 1 del *decreto* l'inizio di una attività di controllo, successivamente alla data di entrata in vigore della norma, inerente alle violazioni constatate nel processo verbale, sempreché la stessa non si sia conclusa, antecedentemente alla data di definizione agevolata del processo verbale, con le altre modalità di definizione previste dai rispettivi procedimenti ordinari.

Al ricorrere di tale circostanza, e quindi anche nei casi in cui l'ufficio abbia avviato successivamente al 24 ottobre 2018 l'ordinaria attività accertativa basata sulle risultanze dell'attività istruttoria esterna, è comunque consentito al contribuente di emendare, con la dichiarazione da presentare ai fini della definizione agevolata, gli eventuali errori, presenti nel processo verbale di constatazione, che l'ufficio ha già provveduto a rettificare, sulla base delle ragioni esposte nel paragrafo 1.1., cui si rinvia. Sebbene, infatti, la definizione agevolata presupponga l'attivazione spontanea del contribuente, chiamato ad autoliquidare le imposte dovute sulla base dei rilievi e degli elementi puntuali ed univoci presenti nel processo verbale, di per sé idonei a consentire la determinazione delle imposte dovute, in considerazione dei principi di buona fede e trasparenza che devono ispirare i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente, allo stesso deve essere attribuita la possibilità di tener conto delle eventuali rideterminazioni a suo favore già operate con atto formale dall'ufficio.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'ufficio abbia notificato al contribuente, dopo il 24 ottobre 2018, un avviso di accertamento o un invito ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997 in cui non siano state integralmente recepite le risultanze del processo verbale di constatazione, ovvero all'ipotesi di emissione di un provvedimento di autotutela parziale con il quale si è provveduto a rideterminare gli importi per effetto di un rilievo elevato nel processo verbale, inizialmente recepito nell'avviso di

accertamento (sempre notificato dopo il 24 ottobre 2018) ma che, a seguito degli approfondimenti condotti in sede di riesame, è stato successivamente ritenuto infondato dall'ufficio.

In queste specifiche particolari ipotesi, ricorrenti quindi esclusivamente nel caso di notifica di un atto con rideterminazione degli importi constatati nel processo verbale successivamente alla data di entrata in vigore della norma, ai fini della determinazione degli importi dovuti ai sensi dell'articolo 1 del *decreto* il contribuente può tener conto degli importi risultanti dall'atto formale emesso dall'ufficio.

3.4 La regolarizzazione delle perdite, ridotte per effetto della definizione agevolata, riportate nei periodi di imposta successivi

In questo paragrafo vengono fornite le indicazioni inerenti alla possibilità di avvalersi della definizione agevolata nella particolare ipotesi in cui il contribuente intenda definire i rilievi riferiti ad un periodo di imposta chiuso in perdita.

Una volta rideterminato il maggior reddito o la minor perdita di periodo, tramite la presentazione della dichiarazione per la definizione agevolata del periodo di imposta oggetto del processo verbale, il contribuente deve adoperarsi per ridurre nelle dichiarazioni ordinariamente presentate nei periodi di imposta successivi l'importo delle perdite riportabili ai sensi degli articoli 8 e 84 del TUIR, al fine di garantire che la perdita di periodo originariamente dichiarata non resti nella sua disponibilità e non sia successivamente utilizzata.

Il contribuente, nella dichiarazione "CORRETTIVA NEI TERMINI" presentata per il periodo di imposta oggetto del processo verbale definito ai sensi dell'articolo 1 del *decreto*, deve provvedere a ridurre la perdita di periodo indicata nel quadro RS e riportabile nelle dichiarazioni successive.

Nel caso in cui tali perdite siano state utilizzate, al contribuente che abbia provveduto a definire in via agevolata la violazione commessa nel periodo di

imposta oggetto di constatazione, è consentito regolarizzare anche la violazione che si realizza nei periodi di imposta successivi, sia quelli interessati che quelli non interessati dal medesimo processo verbale, in quanto la violazione è collegata all'indebito utilizzo di una perdita ridotta per effetto della definizione agevolata del periodo di imposta in cui si è originata. In particolare il contribuente, tenendo conto della rideterminazione della perdita operata nella dichiarazione presentata ai sensi dell'articolo 1 del *decreto*, può presentare le dichiarazioni "CORRETTIVE NEI TERMINI" per i periodi di imposta successivi, oggetto o meno del processo verbale, nei quali l'importo della perdita, originariamente dichiarato, è stato indebitamente utilizzato a scomputo del reddito imponibile dichiarato.

Tali ulteriori dichiarazioni "CORRETTIVE NEI TERMINI", relative ai periodi di imposta successivi, devono comunque essere presentate entro il 31 maggio 2019, termine entro il quale va effettuato anche il versamento dell'imposta dovuta con le modalità previste nel precedente paragrafo 3.2..

In tal modo il contribuente ripristina, anche negli anni successivi, la situazione che si sarebbe realizzata qualora avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile in misura corretta e può, nel caso abbia provveduto agli adempimenti sopra descritti nel rispetto del termine ultimo fissato dall'articolo 1 del *decreto*, beneficiare degli effetti premiali previsti dall'istituto, consistenti nel pagamento delle sole imposte autoliquidate risultanti dalla riduzione della perdita indebitamente utilizzata, senza l'applicazione degli interessi e delle sanzioni irrogabili ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997 (che, in caso di mancata regolarizzazione, risulterebbero applicabili per i periodi di imposta in cui la perdita è stata utilizzata).

Qualora il contribuente non voglia avvalersi della facoltà di regolarizzare l'indebito utilizzo di una perdita nei periodi di imposta successivi a quello in cui si era indebitamente originata, limitandosi invece a definire in maniera agevolata la violazione solo per il periodo di imposta oggetto di constatazione, l'ufficio procederà con le ordinarie attività di accertamento finalizzate al recupero della

stessa, con applicazione delle relative sanzioni e degli interessi, ai sensi dell'articolo 42, commi 1 e 2, del DPR n. 600 del 1973.

Diversamente, nel caso in cui la perdita rettificata non sia stata utilizzata, in tutto o in parte, e sia ancora indicata come disponibile nelle dichiarazioni successive, il contribuente può ravvedersi, ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, presentando una dichiarazione integrativa ordinaria per rettificare l'ultima dichiarazione presentata, al fine di ridurre l'importo della perdita ancora disponibile e indicata nel quadro RS¹⁵.

Qualora il contribuente non presenti tale dichiarazione integrativa, fatta salva la definizione agevolata con riferimento al periodo di imposta oggetto di constatazione per il quale è stata presentata la dichiarazione "CORRETTIVA NEI TERMINI", l'ufficio procederà con le ordinarie attività di verifica e riscontro del corretto riporto della perdita, ai sensi dell'articolo 36-*bis* del DPR n. 600 del 1973, al fine di garantire che tali perdite non restino nella disponibilità del contribuente e non siano successivamente utilizzate.

4. Ipotesi particolari di definizione

Alcune precisazioni si rendono necessarie con riferimento alle ipotesi in cui il processo verbale di constatazione sia stato consegnato a contribuenti che, per espresse disposizioni di legge, non hanno la qualità di soggetti d'imposta per tutti i tributi che possono formare oggetto di definizione ai sensi dell'articolo 1 del *decreto*. Si tratta dei soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR, i quali non sono tenuti al pagamento delle imposte sui redditi, ma per i quali l'obbligazione è posta in capo ai soci mediante la tassazione del relativo reddito di partecipazione. Analoga situazione ricorre per le società che abbiano optato per il regime di "trasparenza fiscale" previsto dagli articoli 115 o 116 del TUIR, in cui risultano obbligati i rispettivi soci.

¹⁵ In tal caso, oltre alla presentazione della dichiarazione integrativa ordinaria, il contribuente è tenuto a versare la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, nella misura ridotta prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Come chiarito al punto 3.5. del *provvedimento*, in tali casi i soci possono avvalersi della definizione agevolata, presentando la relativa dichiarazione nella quale esporre la quota parte del reddito societario ad essi riferibile, soltanto se la dichiarazione per definire il processo verbale di constatazione è stata presentata anche dalla società partecipata. Le società partecipate di cui sopra, infatti, ai fini dichiarativi devono presentare la propria dichiarazione da cui deve risultare il maggior reddito imponibile e la ripartizione dello stesso tra i soci. Restano perciò applicabili anche ai fini dell'articolo 1 del *decreto* le disposizioni degli articoli 6, primo comma, e 40, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973, in base alle quali la dichiarazione della società o associazione esplica i suoi effetti anche in riferimento alle imposte personali dovute dai soci o associati. La società, in persona del legale rappresentante e in ossequio a quanto previsto dall'articolo 2261 del Codice Civile, a prescindere dal regolare perfezionamento della definizione agevolata ad essa relativa, deve rilasciare a ciascun socio partecipante un prospetto di riparto contenente la quota di reddito imputabile, nonché gli altri dati utili ai fini della compilazione della dichiarazione, affinché lo stesso possa dichiarare, indipendentemente dall'effettiva percezione, il maggior reddito di partecipazione in sede di redazione della propria dichiarazione.

Nelle ipotesi in cui il processo verbale di constatazione riguardi le società che abbiano optato per il regime del "consolidato fiscale" (artt. 117 e seguenti del TUIR) è opportuno evidenziare che, a norma dell'articolo 121 del TUIR, tra gli obblighi delle società controllate rientrano sia quello di "*...compilare il modello della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo...*" sia quello di "*...fornire ogni necessaria collaborazione alla società controllante per consentire a quest'ultima l'adempimento degli obblighi che le competono nei confronti dell'Amministrazione finanziaria anche successivamente al periodo di validità dell'opzione*". In linea con gli obblighi dichiarativi previsti dagli articoli 121 e 122 del TUIR, che impongono ai soggetti che aderiscono all'opzione per il consolidato la presentazione di autonome dichiarazioni, la società consolidante

può avvalersi della definizione agevolata del processo verbale di constatazione redatto nei confronti della società consolidata, presentando la relativa dichiarazione nella quale esporre il maggior reddito trasferito dalla società consolidata destinataria del processo verbale, soltanto se la dichiarazione per definire il processo verbale è stata presentata anche da quest'ultima, prescindendo dal perfezionamento della procedura agevolativa.

Qualora siano rispettate le specifiche condizioni richiamate nel presente paragrafo, i soggetti partecipanti di società di persone o trasparenti, nonché le società consolidanti che intendono avvalersi della definizione agevolata, devono presentare la relativa dichiarazione ed effettuare i versamenti degli importi dovuti entro il 31 maggio 2019, con le modalità previste ai paragrafi 3.1. e 3.2..

5. L'attività di riscontro da parte degli uffici

La definizione agevolata prevista dall'articolo 1 del *decreto* richiede l'iniziativa da parte del contribuente, a cui viene riconosciuta la possibilità di provvedere, entro il 31 maggio 2019, al pagamento spontaneo delle somme a seguito dell'autoliquidazione delle imposte dovute, effettuata sulla base dei dati contenuti nella dichiarazione presentata per regolarizzare le violazioni constatate nel processo verbale redatto nei suoi confronti.

Considerata l'impostazione prevista dalla norma, l'ufficio provvede, di regola, a svolgere le necessarie verifiche circa l'avvenuto perfezionamento della procedura.

Al riguardo, occorre precisare che tale attività di riscontro dovrà essere effettuata dall'ufficio ordinariamente competente, ai sensi dell'articolo 31 del dPR n. 600 del 1973, con riguardo a ciascun periodo di imposta del processo verbale di constatazione oggetto della definizione agevolata. L'ufficio, sulla base delle risultanze del processo verbale e dei dati indicati nella dichiarazione presentata dal contribuente per ripristinare la situazione che si sarebbe realizzata qualora avesse dichiarato sin dall'origine l'imponibile corretto, è chiamato a

verificare l'ammissibilità della definizione agevolata, previo riscontro dei requisiti per accedere alla procedura, nonché la congruità degli importi dichiarati e versati rispetto a quelli effettivamente dovuti.

A seconda degli esiti delle attività istruttorie sopra descritte, l'ufficio dovrà valutare se la definizione agevolata si possa considerare perfezionata o meno, in relazione al singolo periodo di imposta per il quale il contribuente abbia inteso avvalersene. Potrebbe quindi accadere che la procedura risulti perfezionata per taluni periodi di imposta e non perfezionata per altri, per i quali l'ufficio provvederà a svolgere le conseguenti attività ordinarie di accertamento con le modalità ed entro i termini indicati nei successivi paragrafi.

6. Il perfezionamento della procedura e i relativi effetti

La norma prevede che il perfezionamento della procedura avvenga attraverso la presentazione della dichiarazione prevista dal comma 1 dell'articolo 1 del *decreto* e il versamento delle imposte autoliquidate, in unica soluzione o della prima rata, entro il 31 maggio 2019.

Al riguardo si precisa che i conseguenti effetti premiali relativi alla mancata applicazione degli interessi e delle sanzioni collegate ai tributi versati, sono riconducibili esclusivamente alle violazioni constatate nel processo verbale oggetto di regolarizzazione ed al periodo di imposta per il quale la definizione agevolata può considerarsi perfezionata.

Ne consegue che il perfezionamento della stessa non è preclusivo dell'ulteriore esercizio dell'azione accertatrice: pertanto, nel caso in cui dopo il perfezionamento, in relazione ai periodi di imposta i cui termini per l'accertamento non risultino ancora scaduti alla data del 31 dicembre 2018 e ai settori impositivi oggetto della procedura, l'ufficio rilevi ulteriori maggiori imponibili diversi da quelli definiti in maniera agevolata, lo stesso può procedere all'esercizio dell'azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del dPR n. 600 del 1973 e dall'articolo 57 del dPR n. 633 del 1972, prorogati di due

anni ai sensi del comma 9 dell'articolo 1 del *decreto*, qualora si tratti di periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015 compreso (con riferimento ai termini di operatività della proroga, si rimanda al successivo paragrafo 8. *La proroga dei termini di decadenza dell'attività di accertamento*).

Si precisa, infine, che gli effetti della definizione agevolata perfezionata prevalgono anche sulle eventuali attività di accertamento svolte successivamente al 24 ottobre 2018, aventi ad oggetto le violazioni constatate nel processo verbale. Come chiarito nei precedenti paragrafi 1.3. e 3.3., l'inizio di tale attività di controllo non costituisce infatti causa preclusiva all'accesso all'articolo 1 del *decreto*, sempreché la stessa non si sia conclusa, antecedentemente alla data di definizione agevolata del processo verbale, con le altre modalità di definizione agevolata (acquiescenza; accertamento con adesione) ovvero con sentenza passata in giudicato. Fatte salve queste ipotesi, qualora la definizione agevolata del processo verbale risulti perfezionata, gli eventuali avvisi di accertamento notificati successivamente al 24 ottobre 2018 risulteranno inefficaci anche nel caso di mancata impugnazione dell'avviso di accertamento e di scadenza del relativo termine. Gli uffici procederanno all'annullamento in via di autotutela dei singoli provvedimenti eventualmente già adottati.

7. Il mancato perfezionamento della procedura e i relativi effetti

Qualora a seguito delle verifiche condotte dall'ufficio la procedura dovesse risultare non perfezionata, le violazioni oggetto di regolarizzazione non risulteranno sanate.

L'esito negativo della regolarizzazione può derivare dal riscontro dell'insussistenza dei requisiti oggettivi o temporali per accedere alla regolarizzazione ovvero dal mancato assolvimento da parte del contribuente degli adempimenti previsti dalla legge e dal *provvedimento*, quali ad esempio la mancata o tardiva presentazione della dichiarazione nonché il mancato, intempestivo o carente versamento degli importi dovuti.

Relativamente ai periodi d'imposta per i quali la definizione risulta non perfezionata, non si produrranno gli effetti dell'articolo 1 del *decreto* e l'ufficio procederà con la notifica dell'avviso di accertamento relativo ai rilievi oggetto delle violazioni constatate nel processo verbale, tenendo conto ai soli fini della maggiore imposta dovuta di quanto eventualmente già versato dal contribuente.

L'attività di accertamento andrà effettuata entro i termini ordinari di decadenza, fatta salva la proroga biennale applicabile ai periodi di imposta fino al 2015 compreso.

In virtù del mancato perfezionamento della procedura e della non spettanza degli effetti premiali, saranno dovuti anche gli interessi sulle imposte eventualmente già versate, calcolati sino alla data di avvenuto versamento effettuato dal contribuente ai fini della definizione agevolata non perfezionatasi, e quelli sulle maggiori imposte ancora dovute calcolati sino alla data di eventuale versamento. Le sanzioni, invece, saranno calcolate sulla base della maggiore imposta riferita a tutte le violazioni constatate nel processo verbale, e quindi al lordo degli importi eventualmente versati ai fini della definizione agevolata di cui all'articolo 1 del *decreto*.

Si precisa infine che, in caso di mancato perfezionamento della procedura, le eventuali attività di controllo effettuate successivamente al 24 ottobre 2018 restano efficaci e, di conseguenza, i rispettivi procedimenti amministrativi avviati verranno gestiti dagli uffici con le modalità ordinarie.

8. La proroga dei termini di decadenza dell'attività di accertamento

In deroga all'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, il comma 9 dell'articolo 1 del *decreto* stabilisce, per i periodi d'imposta fino al 31 dicembre 2015 oggetto dei processi verbali di constatazione definibili, che i termini di decadenza dell'attività di controllo di cui agli articoli 43 del dPR n. 600 del 1973, 57 del dPR n. 633 del 1972 e 20, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, sono prorogati di due anni.

La proroga comprende tutti i periodi di imposta definibili in maniera agevolata (si veda in proposito il precedente paragrafo 2. *Ambito temporale*), compresi quindi quelli i cui termini di decadenza sono raddoppiati¹⁶ per effetto dell'articolo 1, comma 132, della legge n. 208 del 2015 (obbligo di denuncia penale) e per effetto dell'articolo 12, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del decreto-legge n. 78 del 2009 (accertamento presuntivo sui redditi connessi alle attività finanziarie detenute nei paesi *black list*).

La suddetta proroga si applica ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015 oggetto del processo verbale di constatazione, limitatamente ai tributi per i quali sono state constatate le violazioni definibili e a prescindere dalla presentazione della dichiarazione di cui al comma 1 dell'articolo 1 del *decreto*. Ciò significa che presupposto di operatività della proroga è la semplice presenza di violazioni constatate in un processo verbale rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 1 del *decreto*, prescindendo dalla circostanza che il contribuente destinatario dell'attività di verifica si sia avvalso della definizione agevolata del verbale e indipendentemente dal perfezionamento o meno della stessa.

Ciò considerato, e tenuto conto delle conseguenze derivanti dal perfezionamento o meno della procedura di regolarizzazione (si rinvia in proposito ai precedenti paragrafi 6. e 7.), l'applicazione della proroga produce i seguenti effetti:

- qualora a seguito del perfezionamento della definizione agevolata dovessero emergere, in relazione ai periodi di imposta e ai settori impositivi oggetto della procedura conclusasi positivamente, ulteriori maggiori imponibili da recuperare a tassazione l'ufficio potrà procedere con l'attività di controllo entro i termini ordinari di decadenza, prorogati di due anni nel caso si tratti di periodi di imposta fino al 2015 compreso;

¹⁶ Tale interpretazione è in linea con l'intento del legislatore che tramite la proroga ha inteso consentire all'ufficio di procedere all'accertamento in un termine più ampio di quello ordinario, nei confronti di tutti i contribuenti destinatari di un processo verbale di constatazione, limitatamente ai periodi di imposta fino al 2015.

- in caso di mancato accesso alla definizione agevolata ovvero di mancato perfezionamento della procedura, in relazione ai periodi di imposta definibili e con esclusivo riferimento ai settori impositivi per i quali nel processo verbale sono stati formulati rilievi, l'ufficio può procedere con le attività di controllo entro i termini ordinari di decadenza, prorogati di due anni nel caso si tratti di periodi di imposta fino al 2015 compreso.

Come già evidenziato all'inizio del presente paragrafo, il comma 9 dell'articolo 1 del *decreto* richiama anche l'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, recante la disciplina dei termini di decadenza per l'irrogazione delle sanzioni. Tale rinvio appare coerente con quanto previsto dall'articolo 9 (*Irregolarità formali*) del *decreto*, che ha introdotto la possibilità di sanare le violazioni di natura formale che non rilevano sulla determinazione della base imponibile e sul pagamento dei tributi; il comma 6 del citato articolo prevede infatti anch'esso la proroga biennale dei termini di decadenza previsti per l'irrogazione delle sanzioni correlate alle violazioni definibili ai sensi dell'articolo 9, qualora commesse fino al 31 dicembre 2015 e constatate tramite processo verbale. In un'ottica di coordinamento delle due procedure speciali di regolarizzazione, il legislatore ha quindi inteso introdurre la proroga di due anni dei termini di decadenza dell'attività di controllo con riferimento a tutte le violazioni constatate in un processo verbale, siano esse sostanziali o formali, indipendentemente dagli esiti delle rispettive procedure di definizione introdotte dal *decreto*, purché relative ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015 (in caso di violazioni sostanziali) ovvero commesse fino al 31 dicembre 2015 (in caso di violazioni formali).

Nel caso di processo verbale di constatazione definibile consegnato ai soggetti che producono redditi in forma associata di cui agli articoli 5, 115 e 116 del TUIR ovvero alle società consolidate, nella presente circolare è già stato chiarito che anche i soci dei soggetti in regime di trasparenza ovvero le società consolidanti possono avvalersi della definizione agevolata per regolarizzare, rispettivamente, il maggior reddito di partecipazione imputato pro-quota o il

maggior reddito imputato dalla consolidata. In considerazione di ciò e della correlazione logica, giuridica ed economica che esiste tra i soggetti appartenenti ai regimi fiscali in esame, la consegna entro il 24 ottobre 2018 di un processo verbale alla società partecipata o consolidata attribuisce al socio partecipante o alla società consolidante la possibilità di accedere ai benefici previsti dalla definizione agevolata (per i motivi spiegati nel dettaglio al precedente paragrafo 4.), ma al contempo comporta per tali soggetti l'applicazione della proroga di cui al comma 9 dell'articolo 1 del *decreto*.

Si precisa infine che la proroga non opera in caso di violazioni relative ai crediti agevolativi o meno indebitamente compensati, anch'esse definibili ai sensi dell'articolo 1 del *decreto*. Ciò in quanto nel comma 9 del medesimo articolo, che prevede la proroga di due anni dei termini di decadenza dell'attività di controllo limitatamente ai periodi di imposta fino al 2015 compreso, non c'è il rinvio all'articolo 27 del decreto-legge n. 185 del 2008, il quale stabilisce il termine di decadenza per la notifica degli atti di recupero di crediti utilizzati in compensazione, pari ad otto anni. In assenza di tale esplicito richiamo, la proroga biennale dei termini di decadenza per la notifica degli atti di recupero non risulta applicabile con riferimento alle violazioni inerenti ai crediti agevolativi o meno indebitamente compensati.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Antonino Maggiore
(firmato digitalmente)