

*L'articolo 1, comma 395, della Finanziaria 2005 prevede che in caso di mancato adeguamento alle risultanze degli studi di settore (si ritiene al livello di congruità puntuale) viene notificato avviso di accertamento parziale che, in questo caso, dovrebbe tenere conto dei maggiori ricavi anche se il risultato reddituale oggetto di pianificazione viene raggiunto. Non trattandosi dunque di tale comma ipotesi di decadenza è sostenibile che l'accordo triennale continua comunque ad avere effetto anche per i periodi di imposta diversi da quello accertato? La stessa conseguenza si verifica nel caso il risultato pianificato non sia raggiunto in uno o due o addirittura in tutti e tre i periodi di imposta oggetto di pianificazione?*

Si ritengono corrette le conclusioni alle quali si perviene nel quesito in base alle seguenti considerazioni.

L'articolo 1, comma 395, della Finanziaria 2005 prevede che «in caso di mancato rispetto della pianificazione, (...) l'Agenzia delle entrate procede ad accertamento parziale in ragione del reddito oggetto della pianificazione nonché, per l'imposta sul valore aggiunto, in ragione del volume d'affari corrispondente ai ricavi o compensi caratteristici a base della stessa (...)». La disposizione di cui al presente comma si applica anche nel caso di mancato adeguamento alle risultanze degli studi di settore».

Da tale disposizione emerge, pertanto, che l'accertamento parziale da parte dell'Agenzia delle entrate si applica nel caso in cui:

- il contribuente abbia dichiarato redditi inferiori rispetto a quelli pianificati con l'amministrazione finanziaria;
- il contribuente, pur non dichiarando redditi inferiori rispetto a quelli pianificati, abbia dichiarato ricavi o compensi inferiori rispetto a quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore.

In entrambe le ipotesi l'accertamento parziale da parte dell'Agenzia delle entrate è, in sostanza, finalizzato a far emergere un maggior reddito o dei maggiori ricavi o compensi rispetto a quelli dichiarati; tale accertamento non determina, invece, decadenza dall'istituto della Pianificazione fiscale concordata in quanto le ipotesi di perdita dei benefici sono tassativamente disciplinate dal comma 396 senza prendere in considerazione i casi disciplinati dal comma 395. Lo strumento dell'accertamento parziale in questi casi consente, infatti, di rendere effettivo l'accordo liberamente sottoscritto.

Le predette considerazioni restano valide anche nell'ipotesi in cui la dichiarazione di redditi inferiori rispetto a quelli pianificati o di minori ricavi o compensi rispetto a quelli derivanti dagli studi di settore riguardi più esercizi oggetto di pianificazione.

*L'articolo 1, comma 396, della Finanziaria 2005 prevede che l'inibizione dei poteri di accertamento non opera laddove il reddito dichiarato differisca da quanto effettivamente conseguito. In proposito si chiede se tale locuzione riguardi esclusivamente l'ipotesi di omissione di ricavi o compensi, ovvero tutte le ipotesi di incremento reddituale anche derivanti da indeducibilità o non inerenzia di costi.*

Si chiede, inoltre, se l'eventuale procedura contenziosa possa produrre effetti in ordine alla decadenza dall'istituto. Si consideri, per esempio, il caso in cui una sentenza definitiva accolga, a distanza di molto tempo, il ricorso di un contribuente avverso la contestazione di maggiori redditi non dichiarati per il periodo di imposta 2005 con la conseguente decadenza dall'accordo triennale.

L'articolo 1, comma 396, lettera a), della Finanziaria 2005 prevede espressamente che l'inibizione dei poteri di accertamento di cui agli articoli 39 del dpr 600 del 1973, 54 e 55 del dpr 633 del 1972, nonché gli altri benefici previsti dall'istituto in esame, non operino, tra l'altro, nell'ipotesi in cui «il reddito dichiarato differisca da quanto effettivamente conseguito (...)».

Al riguardo, si ritiene che l'esplicito riferimento al reddito in luogo dei ricavi o compensi comprenda tutte le ipotesi di scostamento del reddito sia in conseguenza di omissione di maggiori componenti positivi che di indeducibilità o non inerenzia dei componenti negativi.

Nelle ipotesi in cui il reddito dichiarato differisca da quello effettivamente conseguito, il contribuente incorrerà, solo per l'esercizio interessato, nella perdita dei benefici connessi all'istituto. Resta fermo, invece, l'accordo per gli altri periodi d'imposta inclusi nella pianificazione non interessati dalle suddette ipotesi.

*Dalla formulazione letterale della disposizione normativa si evince che, laddove l'inapplicabilità o l'esclusione dagli studi di settore operi in uno dei tre periodi di imposta oggetto di pianificazione, l'accordo non decada. È corretta però tale conclusione alla luce del fatto che il comma 390 richiede comunque il rispetto della congruità rispetto agli studi implicitamente prevedendo l'applicazione degli studi stessi?*

Si conferma che l'inapplicabilità o l'esclusione dagli studi settore in uno dei tre periodi d'imposta che formano oggetto della pianificazione fiscale concordata non rientra tra le ipotesi di perdita dei benefici connessi all'accordo previste dal comma 396 dell'articolo 1 della Finanziaria 2005.

Inoltre, si ritiene che in caso di inapplicabilità o di esclusione degli studi di settore, non opera l'obbligo di dichiarare ricavi o compensi congrui considerato che proprio tale causa determinano l'impossibilità di stimare quali siano i ricavi o compensi che possono essere considerati congrui.

*L'articolo 1, comma 391, della Finanziaria 2005 riconosce al contribuente la possibilità di definire in contraddittorio con il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate la proposta di pianificazione fiscale ricevuta, qualora sia in grado di dimostrarne l'evidente infondatezza. Quali sono le prove documentali che il contribuente può addurre a tal fine?*

L'articolo 1, comma 391, della Finanziaria 2005, contempla la possibilità che l'adesione al nuovo istituto della pianificazione fiscale concordata possa avvenire anche in contraddittorio con i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate qualora il contribuente sia «in grado di documentare una evidente infondatezza» della proposta dell'amministrazione finanziaria. La portata della norma non lascia spazio, però, a forme di concertazione che permettano al contribuente di discutere nel merito la proposta ricevuta al fine di ottenerne una rettifica. Quest'ultimo può esclusivamente dare dimostrazione dell'infondatezza della proposta di pianificazione in quanto fondata su «elementi strutturali nell'esercizio dell'attività» che hanno subito variazioni significative rispetto a quelli presi alla base della formulazione della stessa ovvero su «dati sensibilmente divergenti all'atto dell'adesione».

La dimostrazione dei citati elementi produce l'effetto di indurre l'amministrazione finanziaria a formulare una nuova proposta.

Ciò premesso, si ritiene che, le prove che possono essere offerte dal contribuente non siano determinabili a priori. Potrà essere valutato ogni documento idoneo ad attestare la difformità degli elementi strutturali e dei dati considerati in fase di formulazione della proposta rispetto alla situazione attualmente esistente.

*Qualora dalle scritture contabili emergano ricavi o compensi e redditi superiori rispetto a quelli concordati con l'amministrazione finanziaria, il contribuente può limitarsi a dichiarare questi ultimi trascurando l'eventuale eccedenza? Quali conseguenze sanzionatorie sono previste per tale omissione?*

L'obiettivo del nuovo istituto è quello di fissare un livello minimo di ricavi o compensi e di reddito a fronte del quale è garantita al contribuente una serie di benefici consistenti nella parziale inibizione dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria e, limitatamente alla quota eccedente, nella riduzione delle aliquote e nell'esclusione dell'applicazione degli oneri contributivi. Ciò non implica che nel triennio di applicazione si possa prescindere dall'ordinario processo di determinazione dei ricavi o compensi di esercizio e del reddito imponibile sulla base delle scritture contabili. L'obbligazione tributaria del contribuente, più precisamente, non si esaurisce nel rispetto dei livelli di ricavo o di reddito concordati con l'amministrazione. L'articolo 1, comma 396, della Finanziaria 2005 prevede, infatti, che, indipendentemente dal raggiungimento o meno dei livelli minimi concordati, qualora il reddito dichiarato dal contribuente differisca da quello effettivamente conseguito, questi perda i benefici previsti, con la sola eccezione dell'inibizione del potere di accertamento induttivo (di cui agli articoli 39, comma 2, lettera d), del dpr 600 del 1973, e 55, comma 2, numero 3, del dpr 633 del 1972).

Conseguentemente, il contribuente che, pur allineandosi alla proposta di pianificazione, consegua un reddito superiore alla soglia minima e ne ometta la dichiarazione, va incontro alle ordinarie sanzioni previste per l'infedele dichiarazione: da 1 a 2 volte la maggiore imposta o la differenza di credito (articolo 1, comma 2, del dlgs 18 dicembre 1997, n. 471). Le sanzioni sono calcolate sull'imposta determinata applicando le normali aliquote, poiché il contribuente che ometta di dichiarare l'effettivo reddito conseguito decade dal beneficio della riduzione delle aliquote.