

finalità ma rivestono una utilità generica per l'impresa che con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca applicata e sviluppo, nel qual caso invece, le predette attività sono finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto.

1.5 COOPERATIVE –REDDITO IMPONIBILE

D. Nel nuovo regime in materia di imposte dirette per le società cooperative (articolo 1, comma 460 della legge finanziaria 2005) in linea di massima viene assoggettato ad Ires il 27 % (30% meno la quota del 3% destinata ai fondi mutualistici) degli utili conseguiti oltre ai costi non deducibili. E' corretto considerare tra le variazioni in aumento anche l'Ires dovuta sulla predetta quota di utili, mentre non concorre a formare il reddito l'imposta dovuta sulle riprese fiscali (articolo 21, comma 10, legge n. 449/1997)?

R. Tenuto conto che la disposizione recata dal citato comma 460 stabilisce una tassazione parziale degli utili delle cooperative sostanzialmente analoga a quella dettata dall'art. 6 del d.l. n. 63 del 2002, si ritiene, in linea con i chiarimenti già forniti da questa amministrazione con la circolare n. 53/E del 2002, che anche la variazione in diminuzione da operare ai sensi dell'articolo 21, comma 10, della legge n. 449 del 1997, dovrà essere proporzionale alla quota di utili non tassata, calcolata sulla base del rapporto tra l'utile escluso da tassazione ed il totale dell'utile stesso.

2. LA PIANIFICAZIONE FISCALE: IL NUOVO VOLTO DEL CONCORDATO

2.1 DEFINIZIONE DI ATTIVITÀ DIVERSA

D. Il comma 388 dell'articolo 1 della Finanziaria 2005 dispone, alla lettera b),

che non possono accedere alla pianificazione fiscale concordata i soggetti che svolgono dal 1° gennaio 2004 una attività diversa da quella esercitata nel biennio 2002/2003. Si chiede se il concetto di “attività diversa” possa essere ricavato dal precedente istituto del concordato preventivo biennale, dove, nella circolare n. 5/E del 2004 e nella successiva risoluzione 37/E del 2004, è stato evidenziato che l’attività del biennio agevolato doveva risultare “omogenea” rispetto a quella svolta in passato. In sostanza, “l’attività diversa” può essere assimilata a quella “non omogenea” di cui ai due interventi interpretativi del 2004?

R. La causa di esclusione prevista per i soggetti che dal 1° gennaio 2004 svolgono attività diversa rispetto a quella esercitata nel biennio 2002/2003 è funzionale alla attendibilità delle previsioni su cui si fonda la proposta dell’Agenzia delle entrate. Per tale ragione si possono ritenere omogenee, e pertanto non ricadono nella causa di esclusione per “attività diversa”, le attività svolte dal 1° gennaio 2004 contraddistinte dallo stesso codice attività o da codici attività ricompresi nello stesso studio di settore, rispetto a quelle esercitate nel corso del 2002 e del 2003.

Si fa presente, inoltre, che ulteriori indicazioni in ordine all’omogeneità delle attività potranno essere desunte dai decreti, previsti dal comma 398 dell’articolo unico della Finanziaria 2005, con cui saranno approvate le note metodologiche per la formulazione della proposta di pianificazione fiscale concordata.

2.2 EFFETTI DEL MANCATO RISPETTO DEL CONCORDATO PER UN ANNO

D. Il mancato rispetto della pianificazione fiscale concordata per un periodo d’imposta fa venire meno gli effetti anche per gli altri due?

R. Ai sensi dell’articolo 1, comma 395, della Legge Finanziaria 2005: “*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 agli studi di settore”.

Si evince, dal tenore letterale della norma, che qualora il contribuente in pianificazione concordata dichiarò redditi inferiori rispetto a quelli pianificati, l'amministrazione finanziaria procederà ad accertamento parziale al fine di far emergere il maggior reddito o i maggiori ricavi rispetto a quelli dichiarati. Ricorrendo tale ipotesi, pertanto, il contribuente perderà i benefici della pianificazione solo per l'anno oggetto di accertamento.

Restano salvi gli effetti della pianificazione per gli ulteriori anni concordati.

2.3 DECADENZA DAL CONCORDATO

D. Il comma 396, lettera a), dell'articolo 1 della Finanziaria 2005 stabilisce che gli effetti della pianificazione (tranne la copertura dagli accertamenti induttivi di cui all'articolo 39, comma 2, lettera d), del DPR 600/1973 e all'articolo 55, comma 2, numero 3), del DPR 633/1972) non operano quando “il reddito dichiarato differisca da quanto effettivamente conseguito” o non siano rispettati gli obblighi Iva. Il tenore della norma è fin troppo chiaro per essere interpretato in modo da rendere più “appetibile” il ricorso alla PFC. L'Agenzia conferma che se, ad esempio, il contribuente ha sbagliato a determinare gli ammortamenti in un periodo d'imposta, il contribuente perde i principali benefici della pianificazione?

R. 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 (...)”.

Si osserva, al riguardo, che l'esplicito riferimento al reddito in luogo dei ricavi o

compensi ricomprenda tutte le ipotesi di scostamento del reddito sia in conseguenza di maggiori componenti positivi che di indeducibilità o non inerenza dei componenti negativi.

Resta salvo il principio in base al quale 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, ferma restando l'efficacia dell'accordo per gli ulteriori periodi d'imposta concordati.

2.4 DATI ERRATI PRESI A BASE DELLA PROPOSTA

D. Il comma 397 dell'articolo 1 della Finanziaria 2005 prevede che, nei casi in cui dai controlli e segnalazioni emergano dati ed elementi difformi da quelli comunicati dal contribuente e presi a base per la formulazione della proposta, si perdono i benefici di cui al quesito precedente. Si chiede conferma, quindi, che se il contribuente ha dichiarato in Unico dei dati errati, relativamente, ad esempio, al valore dei beni strumentali, perde i benefici della pianificazione

R. L'articolo 1, comma 397 della Finanziaria 2005 chiarisce implicitamente che il contribuente può attivare il contraddittorio per assicurare la veridicità dei dati ed elementi, sulla cui base viene formulata la proposta di Pianificazione. Nel caso in cui tali dati risultino non corrispondenti alla realtà, anche a seguito di controlli o di segnalazioni di fonte esterna alla Amministrazione finanziaria, il contribuente, infatti, non potrà fruire, per l'intero triennio oggetto di pianificazione, dei benefici previsti dal comma 393 lettere b) e c) e non beneficerà dell'inibizione dai poteri di accertamento previsti dalla Pianificazione. Si fa presente, infine, che possono determinare la decadenza i soli "dati ed elementi difformi da quelli comunicati dal contribuente" in grado di modificare, significativamente la previsione di ricavi e di reddito operata dall'Amministrazione.

2.5 AVVISO DI ACCERTAMENTO PARZIALE E PIANIFICAZIONE FISCALE CONCORDATA

D.: 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 trattando dunque 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?

R. Si ritengono corrette le conclusioni alle quale 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 all'accertamento parziale si ricorre 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 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 decadenza 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 .

2.6 POTERE DI ACCERTAMENTO

D.: 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 inerenza di costi. Si chiede, inoltre, se l'eventuale procedura contenziosa possa produrre effetti in ordine alla decadenza dall'istituto. Si consideri, ad 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.

R. 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 ricomprenda tutte le ipotesi di scostamento del reddito sia in conseguenza di omissione di maggiori componenti positivi che di indeducibilità o non inerenza 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.

2.7 STUDI DI SETTORE E PIANIFICAZIONE CONCORDATA

D: 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. E' corretta però tale conclusione alla luce del fatto che il comma 395 richiede comunque il rispetto della congruità rispetto agli studi implicitamente prevedendo l'applicazione degli studi stessi?

R. 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 decadenza 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 cause determinano l'impossibilità di stimare quali siano i ricavi o compensi che possono essere considerati congrui.

2.8 PROVE DOCUMENTALI NELLA PIANIFICAZIONE FISCALE CONCORDATA

D: 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?

R. 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 proposta 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, la 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.

2.9 ADEGUAMENTO DEL REDDITO A QUELLO CONCORDATO CON LA PIANIFICAZIONE – ECCEDENZE

DI REDDITO NON DICHIARATE – RILEVANZA AI FINI SANZIONATORI

D: 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?

R. 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 decada dai 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 d.Lgs. 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.

3. GLI STUDI DI SETTORE E GLI ACCERTAMENTI

3.1 IMPRESE IN CONTABILITÀ ORDINARIA

D. Con riferimento ad un'impresa in contabilità ordinaria in regime naturale, sottoposta agli studi di settore che si trova nella seguente situazione: 2002 incongruo, 2003 congruo, 2004 incongruo, si chiede di conoscere se, per effetto delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2005, il periodo d'imposta 2004 è immediatamente accertabile?

R. L'articolo 10, comma 2, della legge 146/1998 riguardante “*Modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento*”, così come modificato dall'articolo 1, comma 409, della Finanziaria 2005 stabilisce che gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui all'articolo 62-*sexies* del decreto legge n. 331/93, possono essere effettuati nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, e degli esercenti arti e professioni, solo se in almeno due periodi d'imposta su tre consecutivi considerati, compreso quello da accertare, l'ammontare dei compensi o dei ricavi determinabili sulla base degli studi di settore risulta superiore all'ammontare dei compensi o ricavi dichiarati con riferimento agli stessi periodi d'imposta.

La stessa norma precisa inoltre che, in ogni caso, l'accertamento da studi di settore può essere effettuato nei confronti degli esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per effetto di opzione, quando emergono significative situazioni di incoerenza rispetto ad indici di natura economica, finanziaria o patrimoniale, individuati con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, sentito il parere della Commissione di esperti degli