



# Diritto & Fisco



FORUM COMMERCIALISTI/Il chiarimento in una risposta dell'Agenzia delle entrate

## Autotutela, fattispecie tassative E l'atto deve risultare viziato da manifesta illegittimità

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Per l'applicazione dell'istituto dell'autotutela obbligatoria, l'elencazione delle fattispecie si deve considerare tassativa e l'atto deve risultare viziato da manifesta illegittimità. La tassatività dei casi enunciati nella disposizione di riferimento si evince anche dalle espressioni introdotte nella norma che non lasciano via di scampo a interpretazioni estensive. Così l'Agenzia delle entrate, con una risposta fornita nel corso del Forum dei commercialisti organizzato da *ItaliaOggi* (si veda *ItaliaOggi* di ieri). L'istituto dell'autotutela è stato disciplinato in modo organico dal dlgs 219/2023, le cui modifiche, ai sensi dell'art. 2, sono entrate in vigore il 18/01/2024. Con le modifiche introdotte, si distingue l'autotutela obbligatoria, di cui all'art. 10-quater della citata legge 212/2000, rispetto all'autotutela facoltativa, di cui al successivo art. 10-quinquies della medesima legge. L'art. 10-quater della legge 212/2000 disciplina le ipotesi di "autotutela obbligatoria", che non presuppongono, quindi, una specifica istanza di parte, relativamente a determinate fattispecie.

Infatti, l'annullamento di ufficio dell'atto, totale o parziale, può avvenire se l'atto, non impugnato o con contenzioso pendente, riguarda l'errore di persona, l'errore di calcolo, l'errore sull'individuazione del tributo (Agenzia delle entrate, circ. 21/E/2024 § 1.2), l'errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria, l'errore sul presupposto d'imposta (doppia imposizione o mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni), la presenza di regolari pagamenti di imposta non considerati o la mancanza di documentazione, successivamente sanata non oltre i termini ove previsti, a pena di decadenza (Agenzia delle entrate, circ. 21/E/2024 § 3.1).

Stante il fatto, però, che spesso la fattispecie non appare abbastanza chiara, proprio in ordine all'autotutela obbligatoria, è stato chiesto all'Agenzia delle entrate se l'elencazione fornita dalla disposizione richiamata, deve ritenersi esemplificativa o tassativa.



Un momento del Forum

L'Agenzia ricorda che la norma prevede l'obbligo, in capo all'Amministrazione finanziaria, di annullare atti impositivi o di rinunciare all'imposizione, anche in pendenza di giudizio o in presenza di atti divenuti definitivi (autotutela postergata), se ricorrono determinati vizi, come indicati nel comma 1 del citato art. 10-quater, qualora gli stessi diano luogo a forme di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

L'Agenzia richiama la circolare 21/E/2024 con il quale viene precisato, testualmente, che "la tassatività si evince anche dal raffronto tra il tenore letterale dell'art. 10-quater e l'articolo 2 dell'abrogato decreto ministeriale n. 37 del 1997, il cui carattere meramente esemplificativo era stato reso esplicito mediante l'utilizzazione dell'espressione - quali tra l'altro - anteposta alla puntuale elencazione delle fattispecie che potevano dare luogo all'esercizio dell'autotutela".

In aggiunta, ricorda che, nel rispetto della certezza del rapporto tributario, l'annullamento dell'atto in sede di autotutela resta possibile soltanto in presenza di una manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

Con la circolare 21/E/2024, inoltre, è stato precisato, si afferma nella conclusione della risposta, che ove sussistano obiettive condizioni di incertezza relative al corretto inquadramento della fattispecie, l'Amministrazione finanziaria può rilevare che la fattispecie oggetto di valutazione non rientri tra quelle che legittimano il ricorso all'autotutela facoltativa per l'assenza della condizione di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

LA GDF SULLE SEGNALAZIONI ANTIRICICLAGGIO

### La valutazione è soggettiva ma su elementi noti al commercialista

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Nell'ambito di una segnalazione antiriciclaggio, il professionista-segnalante, quale obbligato, deve operare una compiuta valutazione di tutti gli elementi, soggettivi e oggettivi, acquisiti nell'ambito della propria attività. La Guardia di finanza, quindi, conferma che la valutazione è meramente soggettiva ma inevitabilmente eseguita su elementi conosciuti dal commercialista.

Così la Guardia di Finanza, nell'ambito dell'8° forum dei commercialisti organizzato da *ItaliaOggi*, svoltosi lo scorso 27 gennaio, nell'ambito degli adempimenti, di cui all'art. 35 del dlgs 231/2007, posti a carico del professionista, ai fini della disciplina antiriciclaggio.

Preliminarmente, si ricorda che i soggetti obbligati, di cui all'art. 3 del dlgs 231/2007 (in particolare, i dottori commercialisti e gli esperti contabili), prima di compiere l'operazione, devono inviare senza ritardo all'Unità di informazione finanziaria (UIF) una segnalazione di operazione sospetta quando sono a conoscenza, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo o che comunque i fondi, a prescindere dalla relativa entità, provengano da attività criminose, ai sensi del primo periodo del comma 1 dell'art. 35 del citato dlgs 231/2007.

Il secondo periodo del comma 1 del citato art. 35 dispone che il sospetto è desunto dalle caratteristiche delle operazioni, dall'entità delle operazioni, dalla natura delle operazioni, dal collegamento o frazionamento delle operazioni, da qualsivoglia altra circostanza conosciuta, in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi acquisiti, ai sensi del dlgs 231/2007.

Il ricorso frequente o ingiustificato, inoltre, a operazioni in moneta (contanti), anche se non eccedenti la soglia, di cui all'art. 49 e, in particolare, il prelievo o il versamento in contante di importi "non coerenti" con il profilo di rischio del cliente, costituisce sicuramente un elemento di sospetto, ai sensi del terzo periodo del comma 1 dell'art. 35 in commento.

La segnalazione per operazioni sospette, inoltre, non deve essere eseguita per le informazioni che i professionisti ottengono da parte di un proprio cliente o ottengono riguardo allo stesso nel corso dell'esame della posizione giuridica o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del medesimo in un procedimento di fronte a un'autorità giudiziaria o in relazione a detto procedimento, anche tramite una convenzione di negoziazione assistita da uno o più avvocati ai sensi di legge, compresa la consulenza sull'eventualità di intentarlo o evitarlo, nel caso in cui tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso.

Fatta questa ampia, quanto necessaria, premessa, nell'ambito del forum indicato è stata richiesta una delucidazione al Coman-

do della Guardia di finanza, ai fini della corretta applicazione dell'art. 35 del dlgs 231/2007, in relazione alla valutazione soggettiva o meno del sospetto, a cura del professionista obbligato.

In altre parole è stato chiesto se è corretto affermare che si tratta sia una valutazione meramente soggettiva del professionista, stante il fatto che

lo stesso non è assolutamente tenuto a valutare le caratteristiche della controparte (o meglio del cliente), in quanto l'adeguata verifica è un adempimento correlato alla conoscenza del cliente, definito come soggetto che richiede la prestazione professionale.

Nella risposta, la Guardia di finanza ha analizzato il testo (tenore letterale) della norma richiamata (art. 35 del dlgs 231/2007) riconoscendo che "la portata preletiva dell'obbligo segnaletico è molto ampia" anche in relazione al fatto che i professionisti obbligati, nel valutare la posizione del proprio cliente, devono desumere l'emersione dell'obbligo di segnalazione in relazione alle caratteristiche, all'entità e alla natura delle operazioni eseguite da quest'ultimo, dal loro collegamento o frazionamento o da qualsiasi altra e ulteriore circostanza, di cui il segnalante è venuto a conoscenza e ha confermato che la valutazione è sicuramente del professionista ma che il sospetto deve fondarsi, necessariamente, su una "compiuta" valutazione di tutti gli elementi, soggettivi e oggettivi, a disposizione del segnalante, acquisiti nell'ambito della propria attività professionale.

**Il professionista che segnala, quale obbligato, deve operare una compiuta valutazione di tutti gli elementi, soggettivi e oggettivi, acquisiti nell'ambito della propria attività**

FORUM COMMERCIALISTI/Maurizio Leo anticipa i contenuti del correttivo alla riforma

# Fisco, conciliazione più ampia

## Rafforzati il contraddittorio e l'autotutela obbligatoria

DI MARINO LONGONI  
E CRISTINA BARTELLI

**C**onciliazione ampia, contraddittorio preventivo e autotutela obbligatoria rafforzati, manutenzione per il concordato preventivo e ritocco al calendario fiscale. Sono questi alcuni dei temi che saranno oggetto di manutenzione a un anno dall'entrata in vigore dei decreti delegati della riforma fiscale. Le indicazioni dell'operazione di fine tuning arrivano dal viceministro Maurizio Leo intervenuto all'8° Forum dei commercialisti di *ItaliaOggi*. Anche se la riforma fiscale è in un certo senso osservata speciale: "Dobbiamo agire con la massima cautela", ribadisce Leo, "siamo osservati dall'Unione europea e quindi dobbiamo fare tutto con la realizzazione di risorse". Infine novità per i professionisti: entro febbraio arriverà l'atto di indirizzo sull'abuso di diritto.

**Domanda. Il suo obiettivo, il taglio ulteriore della aliquota dal 35 al 3% dell'Irpef, come potrà essere raggiunto nel 2025? E ci sono altri interventi allo studio per il ceto medio?**

**Risposta.** Uno dei tasselli fondamentali della nostra riforma è la riduzione della pressione fiscale. Nel 2024 è stato fatto un intervento temporaneo, si è passati dalle quattro alle tre aliquote, 23, 35, 43. L'altro aspetto importante è che nel 2025, con l'ultima legge di bilancio, le abbiamo stabilizzate, quindi varranno a regime, come pure abbiamo rivisto il cuneo fiscale ampliando la platea dei soggetti interessati fino a 40 mila euro di reddito. Ma qui intendiamo fare di più anche per le imprese. Come sapete, per il 2025 è stata introdotta la cosiddetta Ires premiale, che riduce l'aliquota dal 24 al 20% per le imprese che poi accantonano l'utile riserva per l'80%, fanno investimenti per il 30% e investimenti qualificati 4,0, 5,0, ma il nostro obiettivo è venire incontro al ceto medio, quindi abbracciare quei contribuenti che hanno un reddito da 28 mila a 50 mila, magari fino a 60 mila euro.

**D. Ma c'è un problema di risorse, corretto? Come si troveranno?**

**R.** Gli interventi che il Governo ha fatto sono stati interventi sempre molto prudenti e attenti alle risorse che si riuscivano a reperire. Ma l'obiettivo del 2025 è venire incontro al ceto medio. Le risorse innanzitutto vanno realizzate attraverso anche questi interventi

che sono stati posti in essere con la legge di bilancio. Mi riferisco all'Ires premiale, perché una delle caratteristiche dell'Irpef premiale è proprio venire incontro alle imprese attraverso la riduzione delle aliquote che fanno investimenti qualificati e poi incrementano anche la base occupazionale. Un 1% rispetto al periodo precedente. Quindi, ecco che la stabilizzazione del personale dipendente può generare risorse ulteriori, visto che il lavoratore dipendente poi paga le aliquote Irpef ordinarie. Quindi sconta la progressività. Da queste risorse si possono mettere a terra interventi per la riduzione strutturale delle aliquote, ma anche dagli investimenti di 4,0 5,0 sicuramente si genera nuova ricchezza in capo al soggetto che fanervento: in questa direzione sicuramente ci sarà un incremento. E poi va detto che la riduzione della pressione fiscale va di pari passo con la lotta all'evasio-

**Abbiamo realizzato 14 decreti legislativi e tre testi unici. Ma resta ancora da fare il fine tuning di questi provvedimenti, vale a dire un decreto correttivo**

ne e quindi dobbiamo cercare di recuperare anche attraverso meccanismi collaborativi: il concordato che potrà, diciamo, formare oggetto anche di ulteriore attenzione, le cooperative compliance, tutti questi strumenti con i quali si lavora ex ante con i contribuenti, potranno portare delle risorse che sono finalizzate a realizzare questo obiettivo.

**D. Che cosa resta da fare ancora per la riforma fiscale?**

**R.** Abbiamo realizzato 14 decreti legislativi dall'agosto del 2023 ad oggi e tre testi unici. Ma resta ancora da fare quello che io definisco il fine tuning di questi decreti legislativi, vale a dire un decreto correttivo che deve orientarsi sulle diverse previsioni normative contenute nei decreti legislativi e fare un po' di ordine.

**D. Quali interventi nello specifico saranno interessati dal correttivo?**

**R.** La disciplina del contenzioso. Abbiamo introdotto una disposizione in base alla quale è possibile attivare una conciliazione giudiziale anche in Cassazione ma per tutti i ricorsi incardinati con l'entrata in

vigore del decreto legislativo. Questo, risorse permettendo: io non mi stancherò mai di fare riferimento a questo concetto delle risorse perché sapete ormai, a differenza di quello che accadeva con le precedenti leggi di riforma dove si poteva fare a deficit, questa volta noi dobbiamo agire con la massima cautela e attenzione perché siamo osservati dall'Unione europea e quindi dobbiamo fare tutto con la realizzazione di risorse. E poi lo Statuto del contribuente, che rappresenta un'innovazione sostanziale: pensate al contraddittorio preventivo, forse si può ampliare l'ambito di applicazione della cosiddetta autotutela obbligatoria. Ecco che sono interventi che possono sicuramente dare il senso di avvicinarci ulteriormente a quelle che sono le richieste alle esigenze dei contribuenti. Un altro tema importante è legato un po' alla disciplina delle dogane. Anche per quel comparto sono previste delle sanzioni, in particolare per la qualificazione dell'Iva come diritto di confine, ne possono discendere conseguenze sanzionatorie abbastanza penalizzanti perché si entra nel contrabbando, al superamento di 10 mila euro: in quel caso si può vedere di elevare l'asticella anche per venire incontro alle esigenze degli operatori nazionali. Come pure il calendario fiscale, dove passi avanti sono stati fatti ma il nostro obiettivo è di avere sempre un'interlocuzione con il mondo delle professioni, in particolare con i dottori commercialisti ma sempre nel rispetto di quelli che sono anche i flussi finanziari che debbono essere realizzati attraverso la presentazione delle dichiarazioni e i versamenti.

**D. Il magazzino della riscossione ha toccato una cifra astronomica di 1.275 miliardi di euro di giacenze: è possibile ipotizzare una cartolarizzazione, almeno di quelle che risultano ancora esigibili?**

**R.** Il tallone d'Achille di tutto il sistema tributario è rappresentato proprio dalla riscossione. Che cosa abbiamo fatto per la riscossione? Innanzitutto abbiamo delineato un nuovo scenario dal 2025, perché, come sapete, da quest'anno tutti i carichi che verranno affidati Agenzia Entrate Riscossione in un certo lasso temporale, massimo cinque anni, debbono avere esecuzione. Laddove invece non si riesca a riscuotere, il carico fiscale verrà riassegnato all'ente imposi-



Maurizio Leo

to, salvo sopravvenienze. Ovviamente, se ci sono elementi nuovi, l'ente impositore potrà riaffidare il carico. L'altro aspetto importante è quello della rateizzazione più lunga: 84 rate, e da quest'anno si arriverà gradualmente a 120 nei confronti dei contribuenti che hanno difficoltà finanziarie. Parliamo di soggetti che sicuramente vogliono adempiere ai loro obblighi tributari ma magari si trovano in un momento di difficoltà finanziaria.

**D. Questo è lo scenario futuro. Ma che succede per il pregresso?**

**R.** Il numero monstre di 1.275 miliardi, al 31 dicembre, e temo in questo mese ci siano stati ulteriori incrementi, deve essere in qualche modo ge-

**L'atto di indirizzo relativo all'abuso del diritto arriverà entro fine mese o nei primi 15 giorni di febbraio. A seguire l'atto che riguarda i crediti d'imposta inesistenti**

stato. Abbiamo insediato una commissione, presieduta da un presidente di sezione della Corte dei conti, di cui fanno parte dirigenti del Dipartimento delle finanze, della Ragioneria generale dello Stato, degli enti locali, delle Regioni: l'obiettivo è fare una due diligence di questo magazzino e vedere in quale modo può essere gestito. Il percorso sarà quello di andare a individuare quali di questi carichi possono essere recuperati altrimenti. Parlo di carichi che vanno dal 2000 al 2024, 1.275 miliardi, nonostante le diverse rottamazioni che ci sono state. Quindi bisogna fare un'operazione verità e vedere come gestire questo magazzino per fare in mo-

do di evitare che si accumulino nuovo magazzino fiscale e dare indicazioni, anche in stretto coordinamento con quelle che saranno le osservazioni del Parlamento. Ma penso che i tempi siano maturi per fare un intervento chiaro e definitivo su questo magazzino della riscossione.

**D. Ci può anticipare qualcosa dei contenuti degli atti di indirizzo?**

**R.** Nel decreto legislativo dello Statuto del contribuente è previsto questa innovazione dell'atto di indirizzo, che è un qualcosa che noi vogliamo fare in stretta sinergia tra il Dipartimento delle finanze e l'Agenzia delle entrate. Quindi dare indirizzi generali a cui poi l'Agenzia delle entrate, con i suoi atti di prassi, siano circolari, o interpellati e via dicendo, potrà dare ulteriori sviluppi. In tempi abbastanza ravvicinati vogliamo fare due atti di indirizzo: il primo riguarda l'abuso del diritto. Da quando è stato introdotto l'articolo 10-bis nel nello Statuto del contribuente, ci sono stati tantissimi interpellati dell'Agenzia delle entrate ma quello che manca è proprio una visione di insieme organica, sistematica, di interpretazione di questo articolo. E' materia scivolosa e complessa, riguarda operazioni straordinarie, situazioni che richiedono un'attenzione particolare. Altrettanto dobbiamo fare per quanto riguarda un tema che è tra i più complessi del nostro sistema tributario: l'esatta qualificazione dei crediti inesistenti o non spettanti. Quello che vogliamo fare è prendere le mosse dalla disposizione contenuta nel decreto sulle sanzioni e calarla in un atto di indirizzo dove si faccia finalmente chiarezza, perché sia gli operatori sia l'amministrazione finanziaria hanno necessità di avere un quadro di riferimento fedele e molto molto ben delineato. Pensate alle novità per ricerca e sviluppo, un tema che spesso sfugge alla portata e alla conoscenza degli operatori. Ecco perché l'atto di indirizzo darà certezza ai contribuenti e alla stessa amministrazione finanziaria nello svolgimento del suo lavoro.

**D. Quando dovrebbe arrivare questo atto di indirizzo?**

**R.** Quello relativo all'abuso del diritto diciamo entro fine mese o nei primi 15 giorni di febbraio. A seguire l'atto che riguarda i crediti d'imposta inesistenti.

FORUM COMMERCIALISTI/ Sciolti i dubbi sull'avviso di accertamento per il 2023

# Concordato, sguardo al passato

## Si decide se emergono passività per oltre il 30% dei ricavi

DI BRUNO PAGAMICI

Imprese e professionisti decadono dalla proposta concordataria nel caso in cui a seguito di accertamento del 2023, annualità precedente ai periodi di imposta oggetto del Concordato preventivo biennale 2024-2025, dovessero emergere attività non dichiarate o passività indeducibili, per un importo superiore al 30% dei ricavi.

E questa in sintesi la posizione espressa dall'Agenzia in occasione dell'8° Forum dei commercialisti organizzato da ItaliaOggi del 27 gennaio scorso. Al riguardo l'Agenzia è stata interpellata per chiarire se l'Amministrazione finanziaria può procedere emettendo un avviso di accertamento relativamente al periodo d'imposta 2023 nei confronti di un'impresa che ha regolarmente aderito al Concordato preventivo biennale 2024-2025.

In altri termini, essendo com'è noto il 2023 un periodo d'imposta non rientrante nel "ravvedimento speciale" (con-

dono fiscale) per il periodo 2018-2022, l'obiettivo era chiarire se una verifica fiscale relativa a tale annualità possa comportare, in caso di rilievi o irregolarità, la decadenza dal Concordato preventivo biennale 2024-2025.

Va in ogni caso ricordato che la sanatoria (condono) non offre una "copertura tombale" in quanto: a) l'attività di accertamento viene limitata ma non esclusa,

b) ai fini Iva non ha rilevanza; c) proroga per i soggetti aderenti i termini di accertamento per i soggetti aderenti.

Sarebbe stato inoltre utile conoscere se fosse allo studio la possibilità di far rientrare nella sanatoria anche il 2023 in aggiunta al periodo 2018-2022, ma a tale riguardo l'Agenzia delle entrate non si è espressa.

**La sanatoria (condono).** L'art. 2-quater della legge n. 143 del 7/10/2024 di conversione del d.l. 113/2024 consente di adottare una forma di "ravvedimento speciale" assimilabile per le sue caratteristiche ad un condono o sanatoria ai

soggetti che hanno applicato gli indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa) e che hanno aderito entro il 31 ottobre 2024 al Concordato preventivo biennale (Cpb).

L'adesione al condono consente, con riferimento agli anni d'imposta dal 2018 al 2022, di ottenere l'esclusione da eventuali accertamenti, ma non tutte le tipologie, su maggiori redditi d'impresa o di lavoratore autonomo effettuabili dall'Amministrazione Finanziaria a fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'Irap da versarsi entro il 31/03/2025 in unica soluzione o in un massimo di 24 rate mensili (l'adesione all'istituto si perfeziona con il pagamento dell'intero importo dovuto).

L'imposta sostitutiva è calcolata:

- per quanto riguarda le imposte sui redditi e relative addizionali, in funzione dei punteggi Isa conseguiti in ciascun anno dal contribuente con un minimo di euro 1.000

per annualità;

- per quanto riguarda l'Irap il calcolo avviene applicando l'aliquota ordinaria del 3,9% sulla maggiore base imponibile determinata.

**Caratteristica e decadenza del condono.** Le caratteristiche del condono sono le seguenti:

- è riservato in via esclusiva, solo a chi aderisce alla proposta di Cpb 2024 - 2025;
- viene meno in caso di decadenza dal Cpb;

- non spetta ai contribuenti forfetari (è riservato esclusivamente ai soggetti che hanno presentato il modello Isa con alcune eccezioni per le cause di esclusione particolari);

- può essere effettuata anche per alcune annualità a scelta del contribuente (potrebbe quindi non riguardare tutte le annualità dal 2018 al 2022);

- non richiede anche il versamento di interessi/sanzioni (previsti in caso di utilizzo del ravvedimento ordinario);
- è volto a sanare eventuali redditi non dichiarati versan-

do un'imposta sostitutiva su una base imponibile ridotta, in base al punteggio Isa.

**La risposta dell'Agenzia.** L'articolo 22 del decreto Cpb, comma 1, lettera a) dispone che "Il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i suoi periodi d'imposta nei seguenti casi in cui: a) a seguito di accertamento, nei periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, risulta l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati, ovvero risultano commesse altre violazioni di non lieve entità di cui al comma 2". Ne consegue, in base al tenore letterale della citata disposizione, che i contribuenti, che hanno aderito al concordato nel periodo d'imposta 2023, decadono dalla proposta concordataria per entrambi i periodi d'imposta 2024 e 2025 al verificarsi delle fattispecie previste dal suddetto articolo 22, comma 1, lettera a).

© Riproduzione riservata

### RESTA CONFERMATO IL TRATTAMENTO PER CHI SUPERA LA SOGLIA DOPO LA DATA

## Per l'Agenzia delle entrate il termine ultimo per la verifica dei presupposti per aderire al Cpb è il 12/12/2024, se il contribuente si è avvalso del rinvio

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Per l'Agenzia delle entrate il termine ultimo per la verifica dei presupposti per aderire al concordato preventivo biennale (Cpb) dopo la proroga è il 12/12/2024, se il contribuente si è avvalso della proroga. Resta confermata, quindi, la discriminazione per i contribuenti che, superata la soglia dei 100.000 euro nel 2024, entrano nell'ambito dei potenziali aderenti, in quanto soggetti Isa, con il superamento della detta soglia ma soltanto dopo il termine anzidetto del 12/12/2024.

Questa l'indicazione fornita dall'Agenzia delle entrate in occasione dell'8° forum dei commercialisti di ItaliaOggi svoltosi il 27 gennaio scorso sul tema del concordato preventivo biennale (Cpb), di cui al dlgs 13/2024.

Si ricorda, innanzitutto, che con l'art. 7-bis del dl 155/2024 era possibile presentare una dichiarazione integrativa a cura dei contribuenti che non avevano aderito al concordato preventivo entro il termine ordinario del 31/10/2024; proroga, peraltro, destinata soltanto ai soggetti che applicavano gli indici sintetici di affidabilità (Isa).

L'Agenzia delle entrate, con una risposta ad un interpellato (risposta n. 284/2024), ha confermato un indirizzo, fornito da una parte minoritaria della dottrina, in presenza di un contribuente che, applicando il regime forfetario, di cui alla legge 190/2014, nel corso del 2024 (primo anno del pri-

mo biennio di applicazione del patto con il Fisco) superava la soglia di 100.000 euro e, quindi, dal medesimo periodo d'imposta (2024) passava da soggetto in regime forfetario a soggetto Isa.

La risposta, da ritenersi assolutamente condivisibile per la parte essenziale, incorre però in un evidente errore giacché, con un'impostazione ultra legem e in netto contrasto con i precetti della parità di trattamento dei contribuenti, l'Agenzia delle entrate ritiene che le condizioni per l'adesione in una situazione del genere (passaggio in corso d'anno da forfetario a soggetto Isa) si deve concretizzare entro il termine (ordinario o prorogato) per l'adesione al patto.

Si pensi, per esempio a due diverse situazioni, la prima di un contribuente in regime forfetario che entro il 12/12 ha incassato 120.000 euro di compensi, il quale per l'agenzia poteva sicuramente aderire al concordato come soggetto Isa e la seconda di un contribuente nella medesima condizione che ha superato la soglia dei 100.000 euro dopo il 12/12/2024 (anche pochi giorni dopo) il quale, sempre per l'agenzia (si veda la risposta n. 248/2024), non poteva assolutamente aderire.

La domanda posta all'agenzia, quindi, è risultata molto chiara nei concetti e, inoltre, stante la poca chiarezza nella risposta citata ha invitato l'agenzia a fornire l'indicazione del termine cui si è riferito l'interpellato, poiché il detto termine poteva essere

inteso, per la generalità dei contribuenti, come il termine ordinario del 31/10/2024, di cui al comma 3 dell'art. 9 del dlgs 13/2024 (31/10/2024) o se antecedente la data in cui è stata inviata la dichiarazione con l'accettazione della proposta o la data in cui è stata inviata la dichiarazione dei redditi per effetto della proroga, di cui all'art. 7-bis del dl 155/2024 (12/12/2024).

L'Agenzia delle entrate, sulla base di queste indicazioni, ha richiamato l'art. 11 del dlgs 13/2024, che conferma l'ambito soggettivo di applicazione del concordato e le risposte già fornite (risposta n. 248/2024 e Faq n. 1 del 9/12/2024) specificando, innanzitutto, che se il regime forfetario cessa di avere applicazione nel medesimo anno 2024 a causa del superamento della soglia dei 100.000 euro di compensi o ricavi, di cui al comma 71 dell'art. 1 della legge 190/2014, il contribuente può aderire sicuramente al concordato preventivo ma a condizione che ricorrano tutte le condizioni e, soprattutto, a condizione che "tale superamento sia avvenuto prima della scadenza del termine per l'adesione

alla proposta di concordato".

L'Agenzia delle entrate, pertanto, conclude affermando che per i contribuenti che non hanno accettato la proposta entro il 31/10/2024 e si sono avvalsi della proroga, di cui all'art. 7-bis del dl 155/2024, la data ultima "per la verifica dei presupposti per l'adesione al concordato" è il 12/12/2024 ovvero "quella in cui il contribuente ha aderito alla proposta", se eseguita in data anteriore al 12/12/2024.

Quindi, l'agenzia, proponendo una interpretazione sicuramente oltre i confini delle disposizioni vigenti, conferma la tesi con la quale ritiene che il contribuente in regime forfetario poteva aderire al concordato soltanto se entro il termine (ordinario o prorogato) stabilito per aderire al patto, il contribuente aveva concretizzato la fuoriuscita dal regime forfetario superando "effettivamente" la soglia dei 100.000 euro alle dette date ovvero entro la data in cui lo stesso aveva aderito alla proposta, la quale poteva essere anche antecedente ai termini indicati. (riproduzione riservata)

© Riproduzione riservata

### GIURISPRUDENZA CASA

#### AMMINISTRATORE DI CONDOMINIO DIMISSIONARIO

L'amministratore, "anche se dimissionario, non perde i poteri fino a quando non viene ritualmente sostituito, salvo che risulti (...) una diversa volontà dell'assemblea con-

dominiale (...) espressa con apposita delibera".

Così la Cassazione civile, con ordinanza n. 1050 del 16.1.2025.

a cura dell'Ufficio legale della Confedilizia

FORUM COMMERCIALISTI/Confermata la linea delle Entrate sull'omessa dichiarazione

# Sanzione fissa entro 90 giorni

## E in caso di ravvedimento operoso vale la misura base

DI DUILIO LIBURDI

E MASSIMILIANO SIRONI

**A**pproccio confermato per l'applicazione delle nuove sanzioni in tema di dichiarazione omessa e ravvedimento operoso: in relazione al primo caso, resta la sanzione fissa se il contribuente versa le imposte entro 90 giorni dalla scadenza di presentazione della dichiarazione stessa. Nella seconda ipotesi, in caso di ravvedimento operoso dovrà essere sempre assunta la sanzione base. Infine, in caso di notifica di schema di atto, definizione spontanea ancora possibile. Sono queste le risposte che l'agenzia delle entrate ha fornito nell'ambito del Forum dei commercialisti organizzato da ItaliaOggi di lunedì 27 gennaio in relazione ad alcune fattispecie legate all'entrata in vigore del dlgs 87 del 2024.

**Le sanzioni in caso di dichiarazione omessa.** Come noto, il nuovo sistema delineato come in vigore dal 1 settembre 2024 (in termini di violazione commessa dalla medesima data) premia il contribuente che, nonostante l'aver commesso una violazione, si attiva spontaneamente prima dell'avvio di controlli dell'agenzia delle entrate. Una particolare fattispecie è quella legata alla violazione che, tecnicamente, rimane quella di dichiarazione omessa nel caso in cui il contribuente paghi però le imposte derivanti da una dichiarazione che viene presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza ordinaria del termine. Nel 2023, con una risposta ad interpello (la n. 450) l'amministrazione finanziaria aderendo ai principi delineati dalla Corte Costituzionale, aveva affermato che la sanzione proporzionale non potesse applicarsi nel caso in cui il contribuente avesse versato le imposte (con le sanzioni da omesso versamento) entro i 90 giorni successivi al termine di presentazione della dichiarazione. In questo caso, dunque, la sanzione applicabile per la violazione dichiarativa era da applicarsi in misura fissa. Nel nuovo assetto, l'amministrazione finanziaria conferma il citato orientamento e dunque la nuova sanzione proporzionale del 120 per cento si applicherà solo nel caso in cui il versamento delle imposte dovute sulla base della dichiarazione viene effettuato oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza dichiarativa, avendo come base di riferimento le imposte stesse. Peral-

tro, va segnalato che la nuova disposizione in tema di dichiarazione omessa prevede che la sanzione del 120 per cento diviene 75 per cento se il contribuente adempie comunque alla presentazione della dichiarazione oltre il termine di validità della stessa ma comunque prima dell'avvio dei controlli. Ciò significa che, in caso di definizione agevolata, la sanzione effettivamente dovuta

è pari alla nuova sanzione per omesso versamento.

**Ravvedimento operoso.** Una posizione rigorosa, invece, viene confermata dall'agenzia delle entrate in merito alle

modalità di applicazione delle sanzioni in caso di ravvedimento laddove la sanzione base può essere applicata in misura ridotta. Il caso è quello previsto

dall'articolo 1, comma 4, del dlgs 471 del 1997 in base al quale, al di fuori delle ipotesi di dichiarazione infedele nel caso in cui la violazione viene raggiunta ad esempio mediante comportamenti fraudolenti, la sanzione base è ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000. Sul punto, la risoluzione n. 131 del 2017 affermava che la riduzione in questione doveva necessariamente transitare da una attività di accertamento da parte dell'ufficio potendosi applicare in modo autonomo da parte del contribuente solo, evidentemente, per la medesima violazione commessa in altri periodi di imposta. Sul punto, come detto, l'agenzia delle entrate conferma la tesi esposta nel 2017 nonostante il fatto di aver presentato il ravvedimento operoso comporta una automatica proroga dei termini di ac-

certamento in relazione alla violazione sanata. Un orientamento che, dunque, non appare del tutto in linea con la ratio che ha ispirato la riforma contenuta nel dlgs 87 del 2024.

**Schema di atto e ravvedimento operoso.** Sul punto,

l'amministrazione conferma la possibilità di effettuare il ravvedimento operoso sulla base dello schema di atto notificato dall'agenzia delle entrate anche in relazione ad alcune delle violazioni che vengono identificate nello schema di atto medesimo. Nella risposta fornita, viene precisato che con l'istituto del ravvedimento operoso il contribuente non "definisce lo schema di atto", ma regolarizza la violazione, applicando alla "sanzione

minima" (da determinarsi in base al momento in cui la violazione viene "rimossa") una percentuale di riduzione che varia in ragione del momento in cui il ravvedimento si perfeziona e del momento di commissione

della violazione. Se dunque viene confermata la possibilità di definizione anche parziale, si deve comunque tenere in considerazione che laddove la medesima violazione sia definita nell'ambito dell'accertamento con adesione attivato, a fronte di una sanzione più elevata anche tenendo conto delle riduzioni si avrà comunque la possibilità di rateizzare le somme dovute, comportamento che non è consentito in caso di ravvedimento.

*Con l'istituto del ravvedimento operoso il contribuente non "definisce lo schema di atto", ma regolarizza la violazione che ha compiuto*

*Il nuovo sistema premia il contribuente che si attiva spontaneamente prima dell'avvio di controlli dell'agenzia delle entrate*

— © Riproduzione riservata —

## LA LEGGE DI BILANCIO 2025



CON IL TESTO DELLA MANOVRA  
(LEGGE 207/2024)

IN EDICOLA CON  A € 9,90

ACQUISTA SUBITO QUI  
LA TUA COPIA



## GUIDA ALLE CRIPTOVALUTE



CON TUTTE LE NORME  
DI RIFERIMENTO

IN EDICOLA CON  A € 9,90

ACQUISTA SUBITO QUI  
LA TUA COPIA

