

## RISOLUZIONE N. 131 /E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 23/10/2017

***OGGETTO: Consulenza giuridica***

***Infedele dichiarazione – Errori sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito – Sanzione – Circostanza attenuante – Applicabilità del ravvedimento operoso – Articolo 1, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471***

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 1, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L'Ufficio Controlli fiscali della Direzione Regionale **X** (di seguito "Ufficio Controlli fiscali") ha avviato un'attività istruttoria nei confronti della società **Alfa S.p.A.**. All'esito di detta attività, è stata rilevata la non corretta deduzione, negli anni d'imposta dal 2012 al 2015, degli accantonamenti relativi alle spese di cui all'articolo 107, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR"), relative alla gestione di tratte autostradali.

La violazione, qualificata dall'Ufficio Controlli fiscali come errore legato all'imputazione temporale di elementi negativi di reddito, ha determinato, per l'anno 2012, l'emissione di un avviso di accertamento con il quale è stata comminata la sanzione per infedele dichiarazione, ridotta di un terzo ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Nei confronti di detto atto, la società **Alfa** S.p.A. ha presentato istanza di definizione con adesione.

Poiché il medesimo errore è stato commesso anche nei periodi d'imposta successivi al 2012 (ovvero dal 2013 al 2015), la società ha manifestato la volontà di regolarizzare la violazione, ravvedendo la sanzione di cui al citato articolo 1, comma 4, del decreto legislativo n. 471 del 1997. Tanto premesso, l'Ufficio Controlli fiscali ha chiesto all'Ufficio Consulenza della Direzione Regionale **X** (di seguito "Ufficio Consulenza") di chiarire se il contribuente possa autonomamente applicare, nell'ambito del ravvedimento, la suddetta circostanza attenuante.

In considerazione della rilevanza della questione prospettata, l'Ufficio Consulenza ha ravvisato la necessità di chiedere alla scrivente un parere in merito alla soluzione interpretativa formulata.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Ufficio Controlli fiscali e l'Ufficio Consulenza ritengono, concordemente, che, sulla base del tenore letterale della disposizione, la circostanza attenuante di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto legislativo n. 471 del 1997, non sia applicabile spontaneamente da parte del contribuente, stante il riferimento alla maggiore imposta o al minore credito "accertati". In particolare, i suddetti Uffici rilevano come la circostanza in esame sia applicabile alle sole ipotesi di infedeltà caratterizzate da una condotta del contribuente non insidiosa per l'Amministrazione finanziaria nonché dall'assenza di frode, la cui ricorrenza deve necessariamente essere valutata dall'organo accertatore.

Tuttavia, i medesimi Uffici rilevano come tale prudente interpretazione potrebbe non essere giustificata qualora il ravvedimento da parte del contribuente segua, come nel caso di specie, ad un'attività di accertamento già conclusa. In tale ipotesi, infatti, il contribuente si limiterebbe a regolarizzare la medesima violazione che l'Ufficio accertatore ha già avuto modo di qualificare come errore legato all'imputazione temporale di elementi negativi di reddito.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, introduce, nell'ambito della disciplina dell'infedele dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, due "circostanze attenuanti" che si applicano solo qualora il contribuente non abbia posto in essere condotte fraudolente. In particolare, è disposta la riduzione di un terzo della sanzione base (dal 90 al 180%) se, alternativamente:

- la maggiore imposta o il minore credito accertati siano complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000;

- l'infedeltà sia conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Per beneficiare di tale riduzione - specifica ai fini delle imposte sui redditi - è necessario che il componente positivo sia stato già erroneamente imputato e, quindi, abbia concorso alla determinazione del reddito, nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Con riferimento al componente negativo, invece, è necessario che lo stesso non sia stato dedotto più volte.

Come emerge dal tenore della relazione illustrativa, le riduzioni in esame possono essere applicate solo in sede di accertamento, con la conseguenza che il

contribuente non può tenerne autonomamente conto per determinare la sanzione in caso di ravvedimento operoso. E ciò perché presupposto per la piena operatività della riduzione sanzionatoria è la presenza di un'attività di controllo da parte degli organi accertatori, volta a verificare che l'infedeltà commessa dal contribuente sia caratterizzata dall'elemento soggettivo della colpevolezza, dall'assenza di frode e costruita attraverso una condotta non insidiosa per l'Amministrazione finanziaria. In altre parole, solo l'Ufficio può effettuare un'analisi ponderata di tutte le irregolarità riscontrate al fine di verificare l'esiguità dell'evasione e la scarsa insidiosità della condotta posta in essere. La medesima cautela, tuttavia, non sussiste nel caso in questione in quanto l'errore, già rilevato in un'annualità dall'Ufficio, è stato reiterato anche nei periodi d'imposta successivi. In tal caso, infatti, il contribuente non sarebbe neppure chiamato ad inquadrare la violazione commessa nella tipologia "errata imputazione temporale" dal momento che la stessa è già stata in tal senso qualificata dall'organo accertatore.

Pertanto, in base alle considerazioni che precedono, si è dell'avviso che, nel caso di specie, la società **Alfa** S.p.A. possa autonomamente regolarizzare la violazione, già contestata dall'Amministrazione finanziaria relativamente al periodo d'imposta 2012, ravvedendo la sanzione, nella misura ridotta, di cui al citato articolo 1, comma 4, del decreto legislativo n. 471 del 1997, in relazione alle annualità 2013, 2014 e 2015.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)