



ASSOLOMBARDA

Strumenti deflattivi del contenzioso: come sanare gli errori e ottimizzare il contraddittorio

Francesca Affini

Settore Fisco e Diritto d'Impresa



Sommario

- ✓ **ravvedimento**
le riduzioni accordate sulle sanzioni ed i termini più ampi per aderire
le novità dal 2015 con effetto per errori anteriori e la nuova previsione di 1/9
- ✓ **adesione al pvc – avviso di accertamento**
adesione anche ad alcuni rilievi, il procedimento di adesione, le osservazioni
del contribuente su altri rilievi, istanza di accertamento con adesione,
perfezionamento e modalità di versamento – gli inviti al contraddittorio, pvc
notificati fino al 31/12/2015 e previsioni a regime
- ✓ **acquiescenza**
definizione delle sanzioni a 1/3 e la definitività dell'accertamento e i termini di
versamento ed eventuali rateazioni
- ✓ **definizione delle sanzioni**
termini di definizione e la riduzione a 1/3
- ✓ **autotutela**
effetti dell'annullamento o revoca dell'atto e inefficacia sui termini di decadenza
- ✓ **reclamo e la mediazione**
atti dell'Agenzia inferiori a 20.000 euro
- ✓ **conciliazione**

La prevenzione del contenzioso

- **La riduzione del contenzioso**

Processo tributario da strumento tipico per risolvere le controversie tra contribuente e Fisco a strumento atipico «straordinario»

Riduzione del processo tributario a numeri fisiologici, compatibilmente con la complessità dell'ordinamento tributario

- Assicurare il confronto tra le parti

Comprimere il conflitto attraverso il confronto con lo strumento del contraddittorio ...instaurare ove possibile un proficuo contraddittorio, preventivo all'emissione degli avvisi di accertamento che consenta agli uffici di porre in essere una completa ed esaustiva istruttoria prima dell'eventuale emanazione dei provvedimenti. AdE circ.25/E 6/8/2014

- Contenere i tempi tra accertamento e riscossione

Garanzia di applicazione dei principi dello Statuto del Contribuente e della Costituzione (capacità contributiva)

La prevenzione del contenzioso

La numerosità degli istituti deflattivi esistenti ed introdotti e gli effetti che comporta una complessità del processo di valutazione delle scelte da adottare.
Analisi costi/benefici del contribuente prima di accedere al contenzioso.

Gli istituti hanno natura amministrativa e quindi integrano un procedimento «fuori dal processo»; possono però comportare decadenze e conseguenze sulla successiva, eventuale fase contenziosa.

Gli istituti deflattivi pertanto sono necessariamente da analizzare come una opportunità che introduce una **fase intermedia** non forzosamente risolvete

- devono essere almeno considerati/conosciuti
- possono consentire di evitare l'accesso alla commissione tributaria

Il ravvedimento

Cosa	Rimedio di carattere spontaneo e premiale gli errori e/o irregolarità
Perché	Riduzione sanzioni
Come	Pagamento imposta+sanzioni+interessi
Cass.ord.12661 del 9/6/2011	<i>solo l'integrale (necessariamente esatto) adempimento degli obblighi predetti consente di beneficiare degli effetti dell'istituto</i>

- Con il ravvedimento parziale (o frazionato) è possibile regolarizzare una parte dell'omesso versamento, corrispondendo i relativi interessi e la relativa sanzione
- La quota di tributo dovuto, non regolarizzata entro il termine, non beneficia della riduzione delle sanzioni che saranno irrogate nella misura edittale/ordinaria

ad esempio: sanzione pari al 30% dell'omesso versamento

Il ravvedimento

versamenti omessi o carenti

- se non è stata constatata la violazione : comunicazione degli esiti del controllo automatizzato e del controllo formale Circ.6/E del 19 febbraio 2015
- versamento «contestuale» sanzioni+imposta+interessi, non significa che *tutte le incombenze previste debbano avvenire nel "medesimo giorno" ma entro lo stesso "limite temporale"* Circ.180 del 10 luglio 1998
- il ravvedimento è pertanto frazionabile in un determinato arco di tempo ma **non è rateizzabile**
- Il contribuente non fruisce di ulteriori riduzioni per cumulo giuridico o continuazione ma ravvede ogni singola violazione (ex: omessa fatturazione-infedele dichiarazione-omesso versamento)

Cumulo giuridico: se le violazioni constatate interessano più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto art.12 c.3 D.Lgs 472/1997

Continuazione : se violazioni sono commesse in tempi diversi e per progressione, pregiudicano la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo si applica alla sanzione più grave l'aumento da un quarto al doppio art.12 c.2 D.Lgs 472/1997

Il ravvedimento

esempio

Saldo IRES 2014 – termine 16 giugno 2015 - importo 10.000

- Il 31 luglio 2015 il contribuente esegue il versamento del 50% dell'imposta, delle rispettive sanzioni (1/9 perché entro 90 gg) e degli interessi
- Qualora non versi il residuo, l'amministrazione, con comunicazione di irregolarità recupera il tributo, ed applica le sanzioni ordinarie (30% ridotto a 1/3) art.2 c.2 D.Lgs 462/1997

L'«avviso bonario» o comunicazione di irregolarità

*l'iscrizione a ruolo non è eseguita, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute entro trenta giorni (il termine decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invito) dal ricevimento della comunicazione, o della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. In tal caso, **l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo** e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.*

Il ravvedimento

Comunicazione ravvedimento per errato codice tributo indicato su mod. F24 Circ.143
dell'11 luglio 2000

Il contribuente
residente in
codice fiscale

«comunica che
in data ha effettuato un versamento con il mod. F24, per un importo
pari a lire, riportando erroneamente il codice tributo e l'anno di
riferimento, in luogo del codice tributo e dell'anno di riferimento
....., in quanto trattasi di versamento relativo a

Si prega di procedere alla corretta imputazione delle somme versate con il mod.
F24 di cui si allega la copia, secondo le indicazioni sopra comunicate.»

Il nuovo ravvedimento – Legge stabilità 2015

	<i>Termine temporale</i>	<i>Esclusioni</i>	<i>Effetti</i>
<i>Ante L.190/2014</i>	<i>presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta nel quale è stato commesso l'errore / un anno</i>	<i>inizio attività di verifica</i>	dichiarazioni integrative estendono i termini di accertamento
Post legge di stabilità	NESSUNO : tutti i periodi ancora accertabili	notifica di atti di liquidazione e di accertamento	

In sede penale rileva come attenuante

Legge delega riforma fiscale : estensione ulteriore degli effetti del ravvedimento? estinzione del reato? omessa dichiarazione?

Il nuovo ravvedimento – Legge stabilità 2015

Adesione ai contenuti <i>dell'invito a comparire</i>	Art.5 c.1-bis D.Lgs 218/97	Ok per inviti al contraddittorio imposte sui redditi, iva e altre imposte indirette fino al 31/12/2015	Sanzioni 1/6 Abrogazione art.1 c.638 L.stab.2015
Adesione <i>al contenuto integrale</i> dei pvc	Art.5-bis D.Lgs 218/97	Ok per pvc redditi e iva consegnati entro 31/12/2015	

Il ravvedimento consente ora di accedere a sanzioni ridotte, salvo la notifica di :

- avviso di irrogazione sanzioni,
- provvedimento di recupero dell'imposta,
- atto impositivo o avviso di irregolarità

l'invito a comparire o il pvc non escludono l'accesso al ravvedimento (riduzione sanzioni **1/5**).

Possibilità di correggere **solo alcuni errori** contestati in sede di verifica e contenuti nei verbali – «adesione selettiva» a singole contestazioni

Istituti deflattivi e il nuovo ravvedimento

Invito a comparire	Art.5 c.1 D.Lgs 218/97	Connessione con nuovo ravvedimento operoso Dopo inizio attività di verifica sanzioni ridotte 1/5
Istanza per la formulazione della proposta di accertamento a seguito di accessi e verifiche	Art.6 c.1 D.Lgs 218/97	
Istanza di accertamento con adesione a seguito di notifica di avviso di accertamento o di rettifica	Art.6 c.2 D.Lgs 218/97	

Accertamento con adesione

PROCEDURA

- Invito a comparire entro 15 giorni dall'istanza (ordinatorio)
- sospensione del periodo d'impugnazione per 90 gg
- l'impugnazione comporta la rinuncia all'istanza di adesione
- il contraddittorio si può concludere con la riduzione della pretesa tributaria
- riduzione delle sanzioni a 1/3 del minimo edittale
- consente la rateazione (8 rate trimestrali)

EFFETTI DELL'ATTO DI ADESIONE

- Entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, deve essere effettuato il versamento art.8 D.Lgs 218/97
- rateazione max 12 rate trimestrali se somme dovute > 51,645,69 euro
- rate n+1 con interessi legali dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione
- ✓ entro 10 giorni dal versamento della prima rata o del totale si trasmette all'ufficio quietanza ed é rilasciata al contribuente copia dell'atto
- ↓ pagamento di una sola rata oltre il termine della rata successiva: iscrizione a ruolo del residuo + sanzione di omesso versamento in misura doppia, sul residuo.

Acquiescenza

Accettazione dell'avviso di accertamento e riduzione delle sanzioni art.15 D.Lgs 218/97

- rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento e all'accertamento con adesione
 - riduzione delle sanzioni a 1/3 dell'irrogato
 - circostanza attenuante ai fini penali art.13 D.Lgs 74/2000
 - entro il termine del ricorso devono essere versate le somme dovute o la prima di 8 rate trimestrali o 12 se le somme dovute > 51,645,69 euro
- ↓ pagamento di una sola rata oltre il termine della rata successiva: iscrizione a ruolo del residuo + sanzione di omesso versamento in misura doppia, sul residuo

Riforma istituti deflattivi – Legge stabilità 2015

istituto		novità	
cd. acquiescenza rafforzata	Art.5 c.2-bis D.Lgs 218/97	Abrogata per atti notificati dal 1/1/2016	art.1 c.639 L.stab.2015

Quando il contribuente non ha ricevuto né un verbale definibile né un invito al contraddittorio può optare per l'acquiescenza beneficiando della riduzione delle sanzioni a 1/6

L'istituto era stato introdotto con la logica di uniformare l'adesione ai verbali agli inviti al contraddittorio, ora abrogati

Definizione delle sanzioni

La definizione prevista non è preclusa dalla mancata adesione ad altri istituti e consente, a differenza dell'acquiescenza, di proporre ricorso limitatamente alla imposta art.16 (atto di contestazione) e 17 (provvedimento di irrogazione) D.Lgs 472/1997

- Non riguarda gli omessi versamenti (vedi avvisi bonari), né la compensazione di crediti inesistenti
 - Riduzione delle sanzioni a 1/3 dell'irrogato
 - Anche in questo caso non è stabilita la definizione integrale alle sanzioni
 - Entro il termine del ricorso devono essere versate per intero le sanzioni in misura ridotta
- ↓ Non consente la rateazione

Autotutela

L'istituto assegna all'Amministrazione il potere di annullare o revocare d'ufficio i propri provvedimenti art.12-quater D.L 564/1994, D.M 37 dell'11/2/1997

Iniziativa dell'Ufficio	che ha emanato l'atto
Istanza del contribuente	forma semplice

annullamento o rinuncia all'imposizione l'atto o l'imposizione è illegittima	errore di persona
	errore logico o di calcolo evidente
	errore sul presupposto dell'imposta
	doppia imposizione
	non considerati pagamenti eseguiti regolarmente
	manca di documentazione, sanata nei termini di decadenza
	sussistenza requisiti per detrazioni/deduzioni prima negati
	errore materiale, facilmente riconoscibile dall'Agenzia

Reclamo e mediazione

La mediazione tributaria previene le controversie che possono essere risolte senza ricorrere alla commissione, sulla base degli orientamenti giurisprudenziali e dell'esito ragionevolmente prevedibile del giudizio art.17-bis D.Lgs 546/1992

quali atti	emessi dall'Agenzia, impugnabili, notificati da aprile 2012	valore ≤ 20.000 euro
parametro importo		il tributo al netto di sanzioni e interessi
		sanzioni, se atto di irrogazione sanzioni

Reclamo e mediazione

Il contribuente può proporre

- reclamo
- reclamo e formulare una proposta di mediazione

Reclamo	al soggetto che ha emanato l'atto	richiesta di riesaminare il provvedimento emesso
Proposta di Mediazione	Destinata all'agenzia Facoltativa Anche successiva al reclamo	Prospettazione di rideterminazione dell'imposta con reciproca rinuncia

- a. accoglimento del reclamo
- b. accoglimento parziale del reclamo
- c. non accoglimento
- d. non accoglimento e formulazione di proposta di mediazione

Reclamo e mediazione

accoglimento del reclamo	procedura si definisce in sede amministrativa	
accoglimento parziale	fase processuale per la parte non accolta	termini per la costituzione in giudizio dalla notifica
non accoglimento	contenzioso	termini decorrono dopo 90 giorni <i>senza accoglimento</i>
non accoglimento e proposta di mediazione	se la mediazione è accettata, la procedura è definita in sede amministrativa	accordo di mediazione – versamento entro 20 gg versamento con riduzione sanzioni al 40%

condizione di ammissibilità → condizione di procedibilità

Conciliazione giudiziale

Consente di definire in via totale o parziale la controversia prima della conclusione del procedimento di primo grado art.48 D.Lgs 546/1992

- riguarda controversie per le quali è competente la commissione tributaria
- si applica entro la prima udienza su tutta o parte della controversia
- accesso non è precluso al contribuente che abbia azionato il contenzioso senza accedere preventivamente ad alcuno degli istituti deflattivi
- il tentativo di conciliazione non vincola il contribuente → prosegue il contenzioso
- riduzione delle sanzioni al 40%

Procedura

- attivazione dal ricorrente, con istanza di trattazione in pubblica udienza art.33 D.Lgs 546/1992
- attivazione dall'Agenzia, con istanza di trattazione in pubblica udienza o deposito della proposta di conciliazione concordata
- tentativo d'ufficio, in udienza, su impulso della commissione art.48 c.2 D.Lgs 546/1992

Conciliazione giudiziale

E' legittima anche se ha il *solo* fine di beneficiare della **riduzione delle sanzioni**

- ✓ valutare l'opportunità di conciliare ed evidenziare i motivi di convenienza per cui si ritiene opportuno non coltivare il contenzioso Circ.291 del 18 dicembre 1996
- ✓ l'importo della maggiore imposta accertata è dovuto integralmente
- ✓ dalle somme dovute a seguito della conciliazione sono scomutate le somme già versate per iscrizione provvisoria

La proposta deve essere depositata non oltre i 10 giorni liberi precedenti la trattazione ed è notificata alle parti costituite

Conciliazione giudiziale

- E' soggetta al **vaglio di legittimità da parte della commissione** e comporta l'estinzione totale del processo per cessata materia del contendere, oppure l'estinzione è parziale e il giudizio prosegue limitatamente alle questioni su cui non è stato raggiunto l'accordo
 - Si **perfeziona col versamento** entro 20 giorni dal verbale delle somme dovute in unica soluzione, otto rate trimestrali o dodici se > 50.000 euro
- ↓ Se una sola rata è pagata oltre il termine della rata successiva, l'Agenzia iscrive a ruolo il residuo e la sanzione di omesso versamento in misura doppia, sul residuo