



LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Dott.ssa Rosanna Acierno



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

L'accesso

L'Amministrazione Finanziaria può accedere presso i locali adibiti all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, o in caso di gravi indizi di violazione, anche presso l'abitazione al fine di effettuare ispezioni, controlli e verifiche ritenute necessarie per la repressione dell'evasione fiscale e di altre possibili violazioni (artt. 33 DPR 600/73 e 52 DPR 633/72).



L'accesso e le possibili scelte di convenienza

I possibili luoghi presso cui svolgere l'accesso

L'accesso può essere effettuato presso il luogo:

- di esercizio delle attività, previa autorizzazione rilasciata dal capo dell'Ufficio;
- adibito anche ad abitazione (cd. locali "ad uso promiscuo"), previa ulteriore autorizzazione del Procuratore della Repubblica;
- adibito solo ad abitazione, previa ulteriore autorizzazione del Procuratore della Repubblica e solo in caso di sussistenza di gravi indizi di violazioni.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

ATTENZIONE

Se il verificato si oppone, è sempre necessaria l'autorizzazione del PR (SENZA LA SUSSISTENZA DI GRAVI INDIZI) per procedere:

- all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili;
- alla copia del contenuto di portatili, memorie pc e chiavi USB;
- all'esame di documenti per i quali è eccepito il segreto professionale.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Le effettive esigenze di indagine

Gli artt. 33 del DPR 600/73 e 52 del DPR 633/72 devono essere coordinati con l'art. 12 della Legge n. 212/2000 secondo cui:

- gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio dell'attività devono essere effettuati esclusivamente sulla base di **esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo**;
- in caso contrario, il controllo dovrà essere esperito convocando il contribuente presso la sede dell'Ufficio competente, secondo le modalità previste dagli artt. 51 DPR 633/72 e 32 DPR 600/73.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Il mandato di rappresentanza (*)

Una volta iniziata la verifica fiscale, il contribuente può valutare l'opportunità di farsi assistere, durante le operazioni ispettive da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria (art.12, comma 2 L. n. 212/2000).



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La prosecuzione della verifica presso l'Ufficio

Su richiesta del contribuente verificato, l'esame dei documenti può proseguire in locali diversi da quelli nei quali viene esercitata l'attività economica, anche presso il professionista che lo assiste, oltreché presso l'Ufficio degli stessi verificatori (art. 12, comma 3 L. n. 212/2000).

Si tratta di una facoltà/garanzia del contribuente e non dell'Amministrazione, con la conseguenza che, ove il contribuente non intenda avvalersi di tale prerogativa, il controllo non potrà essere spostato.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La prosecuzione della verifica presso l'Ufficio

La convenienza dei verificatori a proseguire le attività ispettive fuori dai locali dell'azienda deve essere ricercata nella possibilità di prolungare la verifica oltre i termini previsti dallo Statuto.

*“La permanenza effettiva degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria (e non dunque la durata della verifica) dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, **non può protrarsi per più di 15 giorni per le imprese in contabilità semplificata e per i lavoratori autonomi ovvero 30 per quelli in contabilità ordinaria, prorogabili per ulteriori 15 o 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio**” (art. 12, comma 5 Legge n. 212/2000)*

In caso di mancato rispetto delle modalità previste dalla Legge, i verificatori sono passibili di sanzione disciplinare.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

ATTENZIONE

Le verifiche sono sempre legittime anche quando i verificatori protraggono la propria permanenza, oltre il termine previsto dall'art. 12, comma 5 Legge n. 212/2000;

L'eventuale "sforamento" dei tempi di verifica non costituisce causa di nullità degli atti di accertamento conseguenti (cfr. Corte di Cassazione, sentenze n. 14020/2011, n. 19338/2011, n. 19692/2011).



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La chiusura della verifica fiscale (*)

- L'accesso si conclude con la consegna di un PVC in cui sono indicate le eventuali violazioni rilevate e i relativi addebiti.
- Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia.
- Al fine di non far intendere alcuna forma di acquiescenza all'operato dei verificatori, è opportuno che venga rilasciata una generica dichiarazione con cui ci si riserva di analizzare le presunte violazioni contestate e di formulare, eventualmente, opportune memorie difensive



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Le osservazioni al PVC

“Nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del PVC, il contribuente può comunicare, entro 60 giorni, osservazioni e richieste che sono valutate dagli Uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza” (art. 12, comma 7 Legge n. 212/2000).

L'avviso di accertamento, dunque, non può essere emanato prima di 60 giorni dal rilascio al contribuente della copia del PVC, salvo che non ricorra particolare e motivata urgenza.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Illegittimità dell'accertamento anticipato

L'inosservanza del termine di 60 giorni per l'emanazione dell'accertamento determina, salvo che ricorrano **specifiche ragioni di urgenza**, la illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus* (Corte Cassazione, SS.. UU., sentenza n. 18814/2013).



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La motivata urgenza

L'Agenzia delle Entrate non può addurre, quale motivata urgenza, l'imminenza del decorso dei termini di decadenza per l'accertamento (Corte Cassazione, sentenza n. 13813/2020 e Agenzia delle Entrate, nota n. 142734/2009).



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

L'opportunità (o meno) delle osservazioni al PVC (*)

- Il professionista è chiamato a valutare l'opportunità di presentare osservazioni al PVC mediante una memoria difensiva entro i 60 giorni dal rilascio oppure di attendere direttamente l'avviso di accertamento, la cui emissione però non potrà avvenire comunque prima dello scadere dei predetti 60 giorni.
- Laddove predisposte, obbligano l'Ufficio a tenerle in debita considerazione e alla emissione di un atto di accertamento con motivazione "rafforzata", pena la dichiarazione di possibile nullità per difetto di motivazione da parte del Giudice tributario.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La richiesta di archiviazione del PVC

- Qualora il professionista ritenga che i rilievi sollevati dai verificatori siano del tutto infondati, in luogo delle osservazioni, può provare a presentare, entro 60 giorni dal rilascio della copia del PVC, un'istanza di archiviazione del PVC all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per l'accertamento (art. 12, comma 7 L. 212/2000).
- L'istanza di archiviazione del PVC non è frequentemente utilizzata, in quanto sarebbe giustificata esclusivamente nel caso in cui "tutti" i rilievi dei verificatori fossero completamente, e palesemente, infondati.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

L'accertamento con adesione al PVC (*)

- Una volta notificatogli il PVC, il contribuente verificato può chiedere all'Ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento con adesione ai fini dell'eventuale definizione della verifica (art. 6, comma 1 D. Lgs. 218/97).
- Tale richiesta può essere avanzata quando si è in grado di obiettare, almeno in parte, alle risultanze del verbale.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

ATTENZIONE

A seguito della formulazione di questa istanza, l'Ufficio competente non è obbligato a convocare il contribuente: si tratta, infatti, di una facoltà e non certo di un obbligo (art. 6, comma 1 D. Lgs. 218/97).

Tuttavia, qualora non convocato, il contribuente potrà, successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, formulare una nuova istanza di accertamento con adesione ex art. 6, comma 2 del D. Lgs. 218/97, con conseguente obbligo di convocazione dell'Ufficio e l'automatica sospensione dei termini di impugnativa dell'atto per i 90 giorni previsti dalla legge.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Il ravvedimento operoso durante la verifica o dopo il PVC

In caso di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (*e.g.* imposte sui redditi, IRAP, IVA, IVIE/IVAFE) o di tributi doganali e di accise, il ravvedimento è inibito non dal controllo fiscale ma a seguito della emissione dell'atto impositivo (*i.e.* avviso bonario, avviso di accertamento, di liquidazione, di recupero del credito d'imposta, di contestazione della sanzione, avviso di pagamento o cartella di pagamento).

N.B. Per i tributi amministrati da Enti impositori diversi (*e.g.* Comuni, Camere di commercio), il ravvedimento è inibito dal controllo fiscale o anche dalla notifica di un questionario.



L'ACCESSO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Il ravvedimento operoso durante la verifica o dopo il PVC

In piena autonomia, il contribuente può:

- decidere quali importi integrare sulla base delle riprese evidenziate nel PVC;
- calibrare il *quantum* da integrare, eventualmente ravvedendo anche solo parzialmente le contestazioni.

N.B. Sarebbe auspicabile che il PVC fosse più chiaro al fine di consentire il calcolo corretto del ravvedimento operoso



I CONTROLLI A TAVOLINO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Le verifiche svolte in Ufficio

La verifica, oltre che mediante accesso, può svolgersi direttamente presso l'Ufficio mediante una richiesta di dati e notizie al contribuente sottoposto a verifica e/o a terzi soggetti a lui collegati (art. 32 DPR 600/73 e art. 51 DPR 633/72).



I CONTROLLI A TAVOLINO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Le verifiche svolte in Ufficio

I controlli a tavolino possono essere avviati mediante invio al contribuente di:

- invito a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento;
- invito a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento;
- questionari al fine di ottenere documentazione o chiarimenti dal o sul contribuente.



I CONTROLLI A TAVOLINO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La convenienza a rispondere

- L'inottemperanza all'invito a comparire o la mancata risposta ai questionari è punita con una sanzione amministrativa da euro 258,23 a euro 2.065,83 (art. 11, comma 1 del D. Lgs. 471/97).
- **Le notizie e i dati non adottati e gli atti, documenti, libri e registri non esibiti o trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio, non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.**
- Le cause di inutilizzabilità non operano nei confronti del contribuente che deposita, in sede di ricorso, i dati, i documenti, ecc., dichiarando (e dimostrando) contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste per causa a lui non imputabile.



I CONTROLLI A TAVOLINO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

L'istanza di differimento (*) e le memorie di accompagnamento

- Laddove sussistano cause di impossibilità a comparire il giorno fissato nell'invito dell'Ufficio per lo svolgimento del contraddittorio o per la consegna di documenti, il professionista delegato o il contribuente stesso ne possono chiedere il differimento ad altra data da stabilire mediante un'apposita istanza.
- Il professionista può ritenere opportuno produrre anche memorie illustrative e documentazione a supporto delle giustificazioni addotte, affinché l'Ufficio ne possa tener conto in sede di accertamento.



I CONTROLLI A TAVOLINO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La verbalizzazione delle risposte

- Le risposte agli inviti e alle richieste devono essere oggetto di apposito verbale redatto dall'Ufficio e sottoscritto dal contribuente e dal funzionario accertatore.
- Pertanto, è opportuno che il professionista che assiste il cliente durante il contraddittorio prenda particolare attenzione affinché il funzionario accertatore verbalizzi fedelmente quanto emerge dall'incontro e, dunque, riporti tutte le osservazioni svolte per conto del contribuente.



I CONTROLLI A TAVOLINO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

L'accertamento con adesione prima dell'atto impositivo

- Dopo la consegna della documentazione richiesta, il contribuente può chiedere all'Ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento con adesione (art. 6, comma 2 D. Lgs. 218/97).
- Qualora non convocato, il contribuente potrà, successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, formulare una nuova istanza di accertamento con adesione con conseguente obbligo di convocazione dell'Ufficio e l'automatica sospensione dei termini di impugnativa dell'atto per 90 giorni (art. 6, comma 2 D. Lgs. 218/97)



I CONTROLLI A TAVOLINO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Il ravvedimento operoso durante la verifica

In caso di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate o di tributi doganali e di accise, il ravvedimento è inibito non dal controllo fiscale ma a seguito di atto impositivo (*i.e.* avviso bonario, avviso di accertamento, di liquidazione, di recupero del credito d'imposta, di contestazione della sanzione, avviso di pagamento o cartella di pagamento).

N.B. Per i tributi amministrati da Enti impositori diversi (Comuni, Camere di commercio), il ravvedimento è inibito dal controllo fiscale e, dunque, anche dalla notifica di un questionario



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La richiesta di annullamento in autotutela

L'autotutela rappresenta la facoltà riconosciuta in capo all'Ufficio di rimuovere gli atti illegittimi al fine di evitare l'attivazione del contenzioso e di tutelare l'affidamento e la buona fede del contribuente.

Essa può riguardare tutti gli atti impositivi, quali:

- avvisi di accertamento e/o rettifica, di liquidazione, atti di irrogazione sanzioni;
- atti di recupero di crediti di imposta indebitamente fruiti anche in compensazione;
- iscrizioni a ruolo, cartelle di pagamento;
- atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso di imposte indebitamente richieste o versate.



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La richiesta di annullamento in autotutela

Nel caso di autotutela, non è previsto un termine entro il quale deve essere effettuato il riesame e comunicato al contribuente il relativo esito.

Secondo la circolare n. 258/E del 2008 :

- il termine per la conclusione del procedimento è di 90 giorni dalla richiesta, così come previsto dai principi generali di diritto amministrativo contenuti nella Legge n. 241/1990;
- in caso di accoglimento dell'istanza, il provvedimento deve essere adottato e portato a conoscenza del contribuente prima della scadenza del termine di impugnativa al fine di evitare l'instaurazione della controversia.



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La richiesta di annullamento in autotutela

Se l'importo della maggior imposta, sanzioni ed accessori supera il valore di **516.456,90 euro**, l'annullamento è sottoposto al preventivo parere – obbligatorio e vincolante - della Direzione Regionale presso cui è istituita la “Commissione per l'autotutela”, chiamata a predisporre non solo i provvedimenti di annullamento in via sostitutiva, ma anche i pareri facoltativi, nei casi di richiesta dell'Ufficio, per la complessità della materia oggetto di autotutela.



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

L'acquiescenza

L'art. 15 del D. Lgs. 218/97 prevede una riduzione delle sanzioni a $\frac{1}{3}$ dell'irrogato qualora il contribuente, mediante acquiescenza, rinunci ad impugnare l'accertamento e ad inviare l'istanza di accertamento adesione.

E' possibile dilazionare gli importi senza la prestazione di alcuna garanzia.



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

ATTENZIONE

- In caso di acquiescenza, l'eventuale successivo ricorso è inammissibile.
- Dopo aver presentato istanza di accertamento con adesione non è più possibile fruire dell'acquiescenza, ma soltanto della definizione agevolata delle sanzioni.
- La preclusione all'acquiescenza non opera nel caso di istanza di accertamento con adesione dopo il PVC e prima dell'avviso di accertamento (C.M. n. 235/1997, cap. IV (§ 1)).



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Effetti dell'acquiescenza

- Riduzione delle sanzioni ad $1/3$ dell'irrogato.
- Applicazione del cumulo giuridico e della continuazione ex art. 12 D. Lgs. n. 472/97.
- Preclusione della recidiva ex art. 7, comma 3 D. Lgs. 472/97 (*i.e.* aumento della sanzione sino alla metà nel caso di violazione della stessa indole commessa nei 3 anni precedenti)



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

L'accertamento con adesione

- La domanda di adesione, corredata di tutte le informazioni anagrafiche e dei recapiti, anche telefonici, deve essere presentata – prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento – all'Ufficio che lo ha emesso entro 60 giorni dalla notifica dell'atto mediante consegna diretta o a mezzo posta.
- Entro 15 giorni dal ricevimento della domanda, l'Ufficio formula al contribuente, anche telefonicamente, l'invito a comparire.

ATTENZIONE

- **nel caso di invio dell'istanza per posta ordinaria vale la data di arrivo all'Ufficio;**
- **nel caso di invio mediante plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento vale la data di spedizione.**



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

ATTENZIONE

- Solo per gli avvisi di accertamento è ammesso l'accertamento con adesione.
- L'atto di contestazione delle sanzioni e l'avviso di accertamento seguono, dal punto di vista procedurale, discipline distinte e non sovrapponibili.
- Pertanto, l'istanza di accertamento con adesione presentata per i due atti sospende il termine per il ricorso solamente per l'avviso di accertamento (Corte Cassazione, sentenza n. 20864/2020).



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La sospensione dei termini in caso di accertamento con adesione

In caso di istanza di accertamento con adesione, sono sospesi per un periodo di 90 giorni i termini di:

- impugnazione dell'atto;
- pagamento delle maggiori imposte accertate;
- affidamento o iscrizione a ruolo a titolo provvisorio delle imposte accertate.



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La conclusione del procedimento di adesione

In caso di esito favorevole, il procedimento si conclude con la redazione di un atto di adesione, in duplice copia che entrambe le parti devono sottoscrivere, nel quale vengono indicati:

- gli elementi e la motivazione dell'adesione;
- le nuove imposte, sanzioni e interessi rideterminati a seguito della definizione.

L'intera procedura si perfeziona soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo stesso.

Se non si raggiunge un accordo, è comunque possibile impugnare l'atto.



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Gli effetti dell'adesione

- La definizione in adesione ha effetto sui contributi assistenziali e previdenziali, che hanno la stessa base imponibile di quella delle imposte sui redditi.
- L'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge.



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La competenza degli Uffici in caso di adesione da parte di società

- Competenti ad effettuare l'accertamento con adesione sono gli Uffici locali dell'Agenzia nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente.
- Se l'adesione riguarda società di persone, associazioni professionali o aziende coniugali gestite in forma associata, l'Ufficio competente per esse effettua anche la definizione del reddito attribuibile ai soci o agli associati, a prescindere dal loro domicilio (art. 4 D. Lgs. 218/97).
- Qualora solo la società o solo alcuni dei soci aderiscano, l'Ufficio competente provvederà a notificare, sulla base degli imponibili definiti, i nuovi avvisi di accertamento a tutti (anche a coloro che non hanno partecipato all'adesione, senza possibilità però di riduzione delle sanzioni)



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

Le peculiarità dell'accertamento con adesione

L'accertamento definito con l'adesione non può essere integrato o modificato dall'Ufficio, a meno che non sussistano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- emersione di nuovi elementi non conosciuti (né conoscibili) dall'Ufficio finanziario al momento della definizione;
- emersione di un maggior reddito superiore al 50% di quello definito, comunque non inferiore a 77.468 euro.

Le predette condizioni, tuttavia, non sono necessarie quando la definizione ha riguardato un accertamento parziale, di cui all'art. 41 bis del DPR 600/73.



I NUOVI CONTRADDITTORI PREVENTIVI OBBLIGATORI

Il nuovo contraddittorio preventivo (art. 5-ter D. Lgs. n. 218/97 introdotto da art. 4-octies del DL n. 34/2020)

Al fine di promuovere la *tax compliance* e la deflazione del contenzioso, dal 1° luglio 2020, sussiste in capo all'Ufficio l'obbligo di invito al contraddittorio prima della emissione dell'avviso di accertamento.

Al contribuente viene comunque riconosciuta la facoltà di non partecipare all'incontro, senza incorrere in alcuna sanzione.



I NUOVI CONTRADDITTORI PREVENTIVI OBBLIGATORI

Esclusioni

L'art. 5-ter, comma 1 del D. Lgs. 218/97 esclude l'obbligo del contraddittorio preventivo nei *“casi in cui sia stata rilasciata copia del PVC”* considerato che, in tal caso, il contraddittorio è garantito dall'art. 12, comma 7 della L. 212/20009

L'art. 5-ter comma 2 del D. Lgs. 218/97 dispone che *“sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'art. 41-bis del DPR 600/73 e dall'art. 54, terzo e quarto comma, del DPR 633/72”*.



I NUOVI CONTRADDITTORI PREVENTIVI OBBLIGATORI

Ambito di applicazione secondo le Entrate

In assenza di esplicita previsione normativa circa l'ambito di applicazione, secondo le Entrate (cfr. circolare n. 17/E del 2020), l'obbligo di notificare preventivamente l'invito al contraddittorio riguarderebbe solo gli avvisi di accertamento aventi ad oggetto:

- Imposte sui redditi e relative addizionali
- IRAP
- IVA
- contributi previdenziali
- ritenute
- imposte sostitutive
- IVIE e IVAFE



I NUOVI CONTRADDITTORI PREVENTIVI OBBLIGATORI

Ambito di applicazione secondo le Entrate (cfr. circolare n. 17/E del 2020)

Resterebbero, dunque, esclusi dall'obbligo del preventivo contraddittorio gli avvisi di accertamento relativi a:

- imposta di registro,
- imposte sulle successioni e donazioni;
- imposte ipotecarie e catastali.

Inoltre, l'obbligo non sussisterebbe in caso di avviso di accertamento emesso:

- a seguito di omissione della comunicazione dei dati ai fini ISA;
- induttivamente;
- per contestare l'abuso del diritto



I NUOVI CONTRADDITTORI PREVENTIVI OBBLIGATORI

Le cause di deroga alla obbligatorietà del contraddittorio preventivo

Le cause che giustificano la deroga all'obbligo di preventiva instaurazione del contraddittorio prima dell'accertamento e che devono essere indicate nell'avviso di accertamento riguardano:

- “casi di particolare urgenza”(e.g. pericolo derivante da reiterate violazioni che comportino l'obbligo di denuncia di reati tributari);
- “ipotesi di fondato pericolo per la riscossione”.



I NUOVI CONTRADDITTORI PREVENTIVI OBBLIGATORI

Le conseguenze in caso di mancato avvio o partecipazione

- Il mancato avvio del contraddittorio ad opera dell'Ufficio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (*i.e.* prova di resistenza)
- La mancata presentazione all'incontro da parte del contribuente non comporta invece alcuna sanzione.



I NUOVI CONTRADDITTORI PREVENTIVI OBBLIGATORI

Le conseguenze in caso di partecipazione al contraddittorio preventivo

In caso di partecipazione al contraddittorio preventivo:

- è preclusa al contribuente la possibilità di presentare istanza di adesione dopo la notifica dell'avviso di accertamento;
- l'avviso di accertamento dovrà contenere, a pena di nullità, una motivazione rafforzata, dovendo l'Ufficio spiegare le ragioni per cui ha disatteso le doglianze del contribuente.



I NUOVI CONTRADDITTORI PREVENTIVI OBBLIGATORI

La possibile proroga dei termini di decadenza dell'accertamento

Qualora tra la data di comparizione indicata nell'invito e quella di decadenza del potere di accertamento intercorrano meno di 90 giorni, il termine per la notificazione dell'atto impositivo sarà automaticamente prorogato di 120 giorni.

Pertanto, ove il contribuente riceva l'invito a ottobre 2020 in relazione ad un periodo d'imposta il cui termine di decadenza per l'accertamento è fissato al 31.12.2020, se l'adesione non si dovesse perfezionare l'Ufficio potrà emettere l'accertamento beneficiando della proroga di 120 giorni che iniziano a decorrere dall'1.1.2021.



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La definizione agevolata delle sanzioni

(art. 17, comma 2 D. Lgs. n. 472/1997)

- Qualora il contribuente rinunci alla “acquiescenza”, può comunque definire le sole sanzioni irrogate in sede di avviso, riservandosi la possibilità di impugnare l’atto di accertamento solo per le maggiori imposte.
- In tal caso, il contribuente ottiene la riduzione delle sanzioni ad 1/3 di quelle irrogate, a condizione che effettui però il versamento entro il termine per presentare ricorso.

N.B. La definizione agevolata delle sanzioni è riferita esclusivamente alle sanzioni e non comporta acquiescenza rispetto al tributo.



L'ATTO IMPOSITIVO E LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA

La definizione agevolata delle sanzioni

(art. 17, comma 2 D. Lgs. n. 472/1997)

- Le Entrate sostengono la irripetibilità di quanto versato a titolo sanzionatorio in caso di esito favorevole del contenzioso (cfr. Circolare n. 12/E del 2010).
- Anche nell'ipotesi in cui l'accertamento con adesione si concluda negativamente, il contribuente può beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni, a condizione che effettui il pagamento entro il termine per la proposizione del ricorso.



LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA IN CASO DI MANCATA DEFINIZIONE DELLA PRETESA

L'impugnazione dell'atto impositivo

- Il processo è introdotto con ricorso alla CTP ed è proposto avverso uno degli atti impugnabili elencati dall'art. 19 del D. Lgs. 546/92, a pena di decadenza entro 60 giorni dalla loro notifica (art. 18 D. Lgs. 546/92).
- Il ricorso viene, in un primo momento, notificato alla controparte, e successivamente portato alla conoscenza del giudice tramite la costituzione in giudizio che deve avvenire entro il termine perentorio di 30 giorni dalla notifica (art. 22 del D. Lgs. 546/92).
- Qualora il valore della lite non superi i 50.000 euro (20.000 euro sino al 31.12.2017), il ricorso ha pure valore di reclamo e le parti, dopo la notifica, hanno 90 giorni per stipulare l'eventuale mediazione, decorsi i quali scatta il termine di 30 giorni per il deposito.



LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA IN CASO DI MANCATA DEFINIZIONE DELLA PRETESA

Inammissibilità del ricorso (*)

- Nel ricorso è possibile sia chiedere la pubblica udienza (in assenza di richiesta, la causa si svolge di diritto in camera di consiglio) sia avanzare la domanda di sospensione giudiziale.
- Ad eccezione del codice fiscale del ricorrente, la mancanza anche di una sola delle informazioni elencate dall'art. 18 del D. Lgs. 546/92 cagiona l'inammissibilità del ricorso.



LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA IN CASO DI MANCATA DEFINIZIONE DELLA PRETESA

I motivi di ricorso

- L'oggetto della domanda è la richiesta di annullamento dell'atto o l'accertamento del diritto al rimborso (c.d. "*petitum*"), mentre i motivi sono le ragioni di fatto e di diritto poste alla base della richiesta di caducazione o di rimborso (c.d. "*causa petendi*").
- Essi devono essere sollevati in sede di ricorso introduttivo, posto che non è possibile integrarli né nelle memorie integrative né in appello.
- L'integrazione dei motivi è ammessa nel solo caso di documenti non conosciuti (cfr. art. 24 D. Lgs. 546/92, ove è contenuta una speciale procedura che si sostanzia nella formazione di un ulteriore ricorso da notificare e da depositare).



LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA IN CASO DI MANCATA DEFINIZIONE DELLA PRETESA

Le motivazioni del ricorso

E' prassi chiedere l'annullamento dell'atto:

- in via preliminare, per questioni di legittimità (e.g. vizio di motivazione, difetto di notifica, omessa indicazione delle aliquote);
- nel merito, per questioni attinenti alla pretesa (e.g. deducibilità del costo recuperato a tassazione o esistenza dell'operazione ritenuta fittizia).

Nella parte conclusiva del ricorso vengono domandati l'annullamento dell'atto impugnato, la condanna alle spese processuali, inclusa, se del caso, la condanna alla restituzione di quanto già corrisposto comprensiva degli interessi, ed, eventualmente, la rivalutazione monetaria.



LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA IN CASO DI MANCATA DEFINIZIONE DELLA PRETESA

Termine per la notifica

- L'impugnazione proposta avverso l'atto impositivo deve avvenire "a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato" (art. 21 D. Lgs. 546/92).
- Qualora, prima della notifica del ricorso, la parte deceda, il termine è prorogato di 6 mesi (art. 40, comma 4 del D. Lgs. 546/92).

N.B. Anche qualora l'Agenzia, in parziale accoglimento delle deduzioni del contribuente, annulli parzialmente l'atto prima della notifica del ricorso, il termine va computato con riferimento alla data di notifica dell'atto originario (in sostanza, dal primo).



LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA IN CASO DI MANCATA DEFINIZIONE DELLA PRETESA

Strutturazione del ricorso

In assenza di uno schema predeterminato, per esigenze di ordine sistematico, è opportuno seguire il seguente schema:

Descrizione dei fatti

Nella parte relativa al fatto bisogna illustrare, in maniera sintetica, ciò che è successo, evidenziando in particolare la procedura utilizzata dall'ufficio (è opportuno rilevare la data della notifica dell'accertamento le richieste di autotutela, i vari colloqui intervenuti tra le parti.)

Motivi di ricorso

I motivi di ricorso devono essere evidenziati in maniera chiara, evitando argomentazioni prolisse o inutilmente complesse.



LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA IN CASO DI MANCATA DEFINIZIONE DELLA PRETESA

Strutturazione del ricorso (*)

Conclusioni

Nella parte conclusiva del ricorso vengono domandati:

- l'annullamento dell'atto impugnato o l'accertamento del diritto al rimborso;
- la condanna alle spese processuali;
- la condanna alla restituzione di quanto già corrisposto dal contribuente.
- in via cautelare, la sospensione della riscossione in pendenza del giudizio (richiamando il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*).



LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA IN CASO DI MANCATA DEFINIZIONE DELLA PRETESA

La riscossione in pendenza di giudizio

(cfr. art. 15 DPR 602/73)

In caso di ricorso, deve essere versato:

- immediatamente, il tributo, con i relativi interessi, per 1/3 dell'ammontare;
- dopo la sentenza di rigetto del Giudice di primo grado, il tributo, gli interessi e le sanzioni nella misura di 2/3;
- per l'ammontare risultante dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i 2/3, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- per gli importi restanti, dopo la sentenza del Giudice di secondo grado sfavorevole al contribuente.

N.B. Per i tributi locali, le intere somme richieste a titolo di imposta possono essere rimosse già in pendenza di primo grado, ma non le sanzioni (art. 68 D. Lgs. 546/92 e 19 D. Lgs. 472/97).



LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA IN CASO DI MANCATA DEFINIZIONE DELLA PRETESA

La riscossione in pendenza di giudizio

Le somme relative alla riscossione in pendenza di giudizio possono essere chieste mediante:

- cartella di pagamento, nelle fattispecie in cui esiste ancora il ruolo (e.g. avvisi di recupero dei crediti d'imposta);
- atto di intimazione ex art. 29 del DL 78/2010, in caso di accertamento esecutivo;
- cartella di pagamento o ingiunzione fiscale per la fiscalità locale.

L'inadempimento legittima le azioni esecutive e cautelari.



LE POSSIBILI SCELTE DI CONVENIENZA IN CASO DI MANCATA DEFINIZIONE DELLA PRETESA

La sospensiva giudiziale (*)

I presupposti per chiedere la sospensione dell'atto:

- *fumus boni iuris* (illegittimità della pretesa);
- *periculum in mora* (danno grave e irreparabile).

Per ciò che riguarda il primo requisito, esso di norma si ricava dai motivi di ricorso, mentre il secondo dipende dalla situazione economico-patrimoniale del contribuente, e a volte viene valutato in relazione ai concreti effetti dell'atto (e.g. consistente esposizione debitoria; impossibile prosecuzione dell'attività; modesti redditi posseduti; conseguenze derivanti dal blocco dei pagamenti delle Pubbliche amministrazioni ex art. 48 bis DPR 602/73).



LE POSSIBILI SCELTE IN CASO DI MANCATO ACCOGLIMENTO DEL RICORSO

Appello e appello incidentale

- L'appello principale soggiace ai normali termini di impugnazione della sentenza ("breve", 60 giorni dalla notifica della sentenza ex art. 51 D. Lgs. 546/92, "lungo", 6 mesi dal deposito della sentenza, ex art. 327 cpc).
- L'appello incidentale è proposto successivamente a quello principale, tramite le controdeduzioni, che, a pena di inammissibilità dell'appello incidentale ex art. 54 D. Lgs. 546/92, devono essere tempestive, ovvero depositate entro 60 giorni dalla ricezione dell'appello principale.
- La necessità di presentare appello incidentale sorge nelle ipotesi in cui in primo grado si sia determinata una situazione di soccombenza ripartita oppure il giudice abbia compensato le spese.



LE POSSIBILI SCELTE IN CASO DI MANCATO ACCOGLIMENTO DEL RICORSO

La conciliazione giudiziale

(artt. 48-48 ter D. Lgs 546/92)

Tutte le controversie tributarie, in primo e in secondo grado, possono essere oggetto di conciliazione giudiziale.

L'istituto si sostanzia in un accordo tra Ente impositore e contribuente, ed ha come principale effetto la riduzione delle sanzioni, che può essere al **40% del minimo** (in primo grado) oppure al **50% del minimo** (in secondo grado).

Ove le parti raggiungano un accordo in sede di mediazione, la riduzione delle sanzioni è invece al 35% del minimo.



LE POSSIBILI SCELTE IN CASO DI MANCATO ACCOGLIMENTO DEL RICORSO

La conciliazione giudiziale: procedimento

- La conciliazione può avvenire fino a quando la causa passa in decisione
- Può concretizzarsi sia in udienza sia fuori udienza, mediante accordo sottoscritto da entrambe le parti o processo verbale.
- L'accordo può essere parziale, con prosecuzione del processo per la parte restante.
- Essa causa l'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere, con decreto presidenziale (se in sede di esame preliminare del ricorso) o sentenza (se in udienza).
- Le spese si intendono compensate, salvo diversa pattuizione contenuta nell'accordo conciliativo.



LE POSSIBILI SCELTE IN CASO DI MANCATO ACCOGLIMENTO DEL RICORSO

La conciliazione giudiziale: perfezionamento

La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo o con la formazione del processo verbale di conciliazione, e non con il pagamento delle somme.

Ciò significa che se, per ipotesi, il contribuente nulla pagasse dopo l'accordo, oppure non pagasse una rata successiva alla prima, questo rimane valido (per cui non sarebbe legittima la riscossione delle somme richieste con l'atto in origine impugnato) ma saranno irrogate le sanzioni ex art. 15-ter del DPR 602/73 (sanzione del 45% sul residuo dovuto a titolo di tributo).