

Corso accertamento e contenzioso

Istituti deflativi del contenzioso

di Renzo Amanzio Regni

Perugia, 30 Marzo 2016

Le opportunità di definizione offerte dall'ordinamento

1

Accertamento con adesione

2

Reclamo e mediazione tributaria

3

Conciliazione giudiziale

L'accertamento con adesione su istanza del contribuente è disciplinato dagli artt. 6 - 12 del D.lgs. n. 218/1997

Può riguardare chi abbia subito accessi, ispezioni, o verifiche o abbia ricevuto la notifica di un avviso di accertamento non preceduto da un invito al contraddittorio ed intenda avanzare all'Ufficio richiesta di formulazione della proposta di accertamento ai fini della definizione.

L'accertamento con adesione su istanza del contribuente presuppone l'instaurazione di un contraddittorio tra il contribuente e l'Ufficio.

Può riguardare tanto le imposte dirette quanto l'Iva e le altre imposte indirette (imposta di registro, ipotecarie e catastali).

**La presentazione dell'istanza comporta la
sospensione dei termini per l'impugnazione dell'avviso
di accertamento
e del pagamento delle somme portate dall'atto
per un periodo di 90 giorni.**

**La sospensione non viene meno
(salvo esplicita rinuncia del contribuente o
proposizione da parte di questi del ricorso)
anche se prima dei 90 giorni il procedimento si
concluda senza che le parti abbiano trovato un accordo**

La sospensione non viene meno neanche in caso di mancato perfezionamento dell'adesione che si verifica quando il contribuente non versa quanto dovuto entro i 20 giorni successivi alla sottoscrizione dell'adesione.

Nel caso in cui si perfezioni, invece, nei successivi 10 giorni il contribuente deve depositare presso l'Ufficio competente la relativa quietanza di pagamento.

**Tra i vantaggi della procedura
vi è la riduzione nelle sanzioni:**

ad $\frac{1}{3}$ del minimo edittale nel caso in cui non vi sia stata ancora la notifica di un avviso di accertamento;

ad $\frac{1}{3}$ dell'ammontare irrogato nell'atto impositivo nel caso in cui sia già stato notificato al contribuente;

L'accertamento con adesione su invito dell'Ufficio è disciplinato dal Capo I del D.Lgs. N.218 /1997 e riguarda imposte dirette, Iva ed indirette.

**Risulta sostanzialmente simile
(al di là della modalità di avvio)
rispetto all'altra tipologia di adesione
appena esaminata.**

Anche questo istituto si caratterizza per

l'instaurazione del contraddittorio;

la riduzione delle sanzioni a 1/3 del minimo edittale;

il perfezionamento della definizione con versamento entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'adesione;

l'obbligo di deposito della quietanza di avvenuto pagamento presso l'Ufficio competente entro i successivi 10 giorni.

Salvo casi particolari,
quali l' accertamento da studi di settore
e l' accertamento sintetico,
l'Ufficio non ha obbligo di attivare il procedimento.

Parimenti il contribuente non è tenuto a riscontrare l'invito e
può decidere di non aderire, restando in attesa dell' emissione
dell' avviso di accertamento da parte dell' Ufficio.

La definizione agevolata delle sanzioni a 1/3 è regolata dagli art. 16 e 17 del D.Lgs. 472/1997.

Non prevede l'instaurazione di un contraddittorio e deve avvenire sulla base dell'atto di contestazione o dell'avviso di accertamento.

Si perfeziona con il versamento del dovuto entro la scadenza del termine utile per l'impugnazione.

La mediazione tributaria

La procedura di reclamo-mediazione,
di cui all'art.17-bis del D.lgs. n.546/1992,
è stata introdotta nel processo tributario
dall'art.39, comma 9, del D.L. n.98/2011.

L'istituto vuole costruire
*“un efficace rimedio amministrativo per deflazionare il
contenzioso relativo ad atti di valore non elevato emessi
dall'Agenzia delle Entrate”*
(cfr. Relazione accompagnatoria
al d.d.l. di conversione del D.L. 98/2011).

Originariamente il comma 1 dell'art.17-bis disponeva che per le controversie di valore non superiore a 20.000 €, relative agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare ricorso per reclamo-mediazione.

Lo strumento del reclamo-mediazione escludeva la possibilità di addivenire ad una successiva conciliazione giudiziale.

Lo scopo era evitare l'insorgere di una controversia attraverso un riesame preventivo della posizione contestata e un eventuale tentativo di accordo.

La natura dell'istituto non è univoca: si tratta di uno strumento ibrido che si avvicina agli istituti:

- dell'autotutela nella parte contenente il reclamo;
- dell'accertamento con adesione nella parte contenente la proposta di mediazione;

È altresì un ricorso amministrativo che può trasformarsi in ricorso giurisdizionale.

A seguito dell'introduzione dell'istituto sono state sollevate alcune rilevanti questioni di **legittimità costituzionale** inerenti:

- l'impedimento all'accesso immediato alla giustizia tributaria;
- l'inammissibilità del ricorso in caso di mancata presentazione del reclamo;
- l'impossibilità di avvalersi della tutela cautelare durante la fase amministrativa della procedura;
- la limitazione della procedura ai soli atti dell'Agenzia delle Entrate.

La legge di stabilità per il 2014 (L. 147/2013) ha modificato l'art.17-bis eliminando alcune delle sollevate censure di incostituzionalità:

- **il reclamo diviene condizione di procedibilità del ricorso;**
- **il termine di svolgimento della procedura diviene un termine processuale cui si applica la sospensione feriale dei termini;**
- **la riscossione ed il pagamento sono automaticamente sospesi fino all'inizio del decorso del termine per la costituzione in giudizio.**

Le modifiche apportate dalla legge di stabilità si sarebbero applicate ai soli atti notificati al contribuente a decorrere dal 2 Marzo 2014.

Sul punto si è pronunciata la Corte Costituzionale con l'ordinanza n.98/2014 secondo cui *«è costituzionalmente illegittimo, per contrasto con l'art. 24 Cost. l'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992 nel testo originario secondo cui la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso...»*

Pertanto, anche per gli atti notificati prima del 02.03.2014 la mancata proposizione dell'istanza non è più sanzionabile con l'inammissibilità.

La stessa Corte Costituzionale con **l'ordinanza 98/2014** ha dichiarato compatibili con l'ordinamento, alla luce della natura deflativa del contenzioso le questioni inerenti:

- la mancanza di terzietà dell'organo di mediazione;
- la limitazione della procedura ai soli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore inferiore a 20.000 euro.

Il valore della lite

è determinato secondo le disposizioni di cui all'art.12, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992 ed è pari all'importo del tributo o dei tributi contestati al netto degli interessi e delle sanzioni.

Per le controversie aventi ad oggetto le *sole sanzioni* il valore della lite è dato dalla somma del valore delle sanzioni.

In caso di *impugnativa cumulativa avverso più atti* il valore della lite deve essere individuato con riferimento a ciascun atto impugnato: in relazione agli atti aventi un valore non superiore a 20.000 € il contribuente è tenuto ad osservare la procedura di mediazione.

In caso di rifiuto espresso o tacito di restituzione di tributi, il valore della lite è dato dall'importo richiesto al netto degli accessori: se l'istanza riguarda più periodi d'imposta occorre *fare riferimento al singolo rapporto tributario, ossia alla richiesta per singolo periodo d'imposta.*

In caso di rettifica della perdita dichiarata senza accertamento di un reddito il valore della lite è dato dalla sola imposta virtuale che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento alla differenza tra la perdita dichiarata utilizzata e/o riportabile e quella accertata.

In caso di rettifica della perdita e contestuale accertamento di un reddito imponibile, il valore della lite è dato dall'importo risultante dalla somma dell'imposta «virtuale» e dell'imposta commisurata al reddito accertato.

**L'istanza contiene il reclamo avverso l'atto impugnato
avente la funzione di sottoporre
all'Agenzia delle Entrate i motivi per i quali
il contribuente intende chiedere al Giudice tributario
l'annullamento, totale o parziale, dell'atto.**

**Il contribuente può altresì decidere di formulare,
nella medesima istanza, una motivata proposta di
mediazione che deve essere completa della
rideterminazione dell'ammontare della pretesa
(art. 17-bis, comma 7, D.lgs. n. 546/1992.**

Il perfezionamento della mediazione comportava il vantaggio della riduzione delle sanzioni al 40% degli importi irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione e la conseguente rideterminazione anche dei contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quelle delle imposte sui redditi.

Sulla decisione di proporre la mediazione può pesare invece il timore di indebolire la successiva difesa in sede giudiziale.

L'Ufficio può decidere, anche in assenza di proposta da parte del contribuente, di formulare a sua volta una proposta di mediazione avuto riguardo:

- incertezza delle questioni controverse;**
- il grado di sostenibilità della pretesa;**
- il principio di economicità dell'azione amministrativa.**

Il ricorso dovrà contenere l'ulteriore istanza di accoglimento delle richieste formulate, ai sensi dell'art.17 bis del D.lgs.n.546/1992, opportunamente indicando il valore della lite, al fine di consentire la verifica dei requisiti di valore.

Anche in assenza di una proposta di mediazione formulata dal ricorrente, questi potrà altresì esprimere la disponibilità a valutare in contraddittorio la mediazione della controversia.

Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o regionale che ha emanato l'atto.

**Viene esaminato e trattato da un'apposita struttura, diversa ed autonoma rispetto a quella che ha emanato l'atto, individuata nell'Ufficio legale delle Direzioni Provinciali, nonché le analoghe strutture delle Direzioni Regionali (Circ. Min. 9/E del 19.3.2012).
La procedura è disciplinata dalle norme sul processo tributario in quanto compatibili (art. 17-bis, comma 6, D.lgs. n. 546/1992).**

Il reclamo deve essere notificato
nel termine di proposizione del ricorso,
ossia entro 60 gg dalla notifica dell'atto al contribuente.

Alla presentazione dell'istanza si applica la
sospensione feriale dei termini.

Dal 2 Marzo 2014 la presentazione dell'istanza
comporta la sospensione ex lege dell'esecuzione dell'atto
impugnato, per tutta la durata della procedura di
reclamo: le somme non vengono affidate all'Agente
della riscossione e quest'ultimo sospende la riscossione
se l'atto impugnato è il ruolo.

Anche in assenza di proposta di mediazione formulata dal contribuente o comunicata dall'Ufficio, quest'ultimo può comunque invitare il contribuente al contraddittorio secondo le modalità previste dalla Circ. Ministeriale 9/E/2012.

- Non sono richieste forme particolari nella fase di contraddittorio;**
- il contribuente può partecipare o farsi assistere da un difensore;**
- deve svolgersi possibilmente in un solo incontro;**
- viene redatto un apposito verbale.**

La procedura deve concludersi nel termine di 90 giorni dal deposito dell'istanza;

Tale termine deve essere computato applicando le disposizioni sui termini processuali, quindi si applica la sospensione feriale dei termini.

L'eventuale conclusione della procedura in un momento precedente non rileva ai fini della decorrenza dei termini per la costituzione in giudizio.

Decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

Da tale data iniziano a decorrere i termini per la costituzione in giudizio delle parti di cui agli artt. 22 e 23 del D.lgs. N. 546/1992.

Il contribuente deve depositare l'atto, i documenti ed il fascicolo di parte, la nota di iscrizione a ruolo e versare il contributo unificato per l'instaurazione del giudizio dinanzi la Commissione Tributaria competente.

In caso di **esito negativo** della procedura
il reclamo produce gli effetti del ricorso.

Il contenuto del reclamo deve pertanto essere identico a
quello del ricorso, completo di tutti gli elementi
richiesti dall'art.18 del D.lgs. N. 546/1992

La norma non prevede espressamente l'obbligo di
allegare documenti al ricorso, tuttavia è opportuno
provvedervi anche in forza del richiamo al comma 4
dell'art.22 e per l'utilità di fornire all'Ufficio ulteriori
strumenti di valutazione

Esempio di calcolo dei termini

Data notifica: 18.05.2016 (13 + 30 + 17)

Termine Presentazione istanza: 17.07.2015

Reclamo: 15.11.2015 (14 + no 31 Agosto + 30 + 31 + 15)

Ricorso: 15.12.2015

(entro 30gg dal deposito del reclamo)

Il Decreto Legislativo 156/2015 del 24.09.2015

Modifiche all'art.17-bis D.lgs. n. 546/1992

La riforma ha modificato la procedura di reclamo-mediazione introdotta dal D.l. n.98/2011 prevedendo che per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro (escluse quelle in materia di recupero di aiuti di stato):

- ✓ il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo nelle controversie relative a tutti gli atti impositivi e non più con riferimento ai soli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate;
- ✓ Il ricorso può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa; non occorre predisporre l'istanza ad hoc in calce al ricorso;
- ✓ le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di alcune controversie in materia catastale.

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 17-bis D.lgs. n. 546/1992

Nessuna novità sul valore della controversia (art.12. comma 2 D.lgs. n. 546/1992).

Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza dei 90 giorni dalla data di notifica entro cui deve essere conclusa la procedura di reclamo .

È inoltre espressamente prevista l'applicazione del termine di sospensione feriale dei termini processuali (comma 2 art.17-bis D.lgs. n. 546/1992)

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art.17-bis D.lgs. n. 546/1992

Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

Nel **comma 4** è ribadito che le Amministrazioni destinatarie del ricorso/reclamo devono esaminarlo mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

Nel **comma 5** è ribadito che l'Ufficio destinatario può formulare d'ufficio una propria proposta che tenga conto «all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa».

L'esito del procedimento rileva anche per i relativi contributi previdenziali e assistenziali (ma senza l'applicazione di sanzioni ed interessi).

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art.17-bis D.lgs. n. 546/1992

LA MEDIAZIONE SI PERFEZIONA

Per le controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione con il versamento entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo, delle somme dovute o della prima rata con il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione.

Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art.17-bis D.lgs. n. 546/1992

LA MEDIAZIONE SI PERFEZIONA

Pagamento: Applicabilità delle norme relative all'accertamento con adesione

Perfezionamento della mediazione con pagamento dell'intero o della prima rata. In caso di dilazione (8 rate trimestrali fino a € 50.000, 16 rate oltre)

Decadenza: in caso di mancato pagamento entro la rata successiva

Sanzioni : aumentata della metà sul residuo debito dovuto (45%)

Applicabilità dell'istituto del **LIEVE INADEMPIMENTO**

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art.17-bis D.lgs. n. 546/1992

È stata modificata la disciplina delle sanzioni amministrative applicabili al procedimento di reclamo.

Vecchio art. 17 bis - si applicavano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione (tramite un rinvio all'art. 48 D.lgs. 546/1992)

Nuovo art 17 bis - si applicano nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge (ad eccezione per le somme dovute a titolo di contributi previdenziali sui quali non si applicano sanzioni ed interessi)

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art.17-bis D.lgs. n. 546/1992

Novità

È stata eliminata la previsione secondo cui la parte soccombente era tenuta a pagare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso per il procedimento di reclamo e mediazione, nonché la facoltà per la CTP di compensare le spese nel solo caso in cui la parte soccombente abbia disatteso la proposta di mediazione per giusti motivi.

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 17-bis D.lgs. n. 546/1992

È stata prevista la sospensione della riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla notifica del ricorso; tuttavia in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta (comma 8 nuovo art. 17-bis)

Casi di vita professionale

Geometra: (accertamento da indagini finanziarie)

Odontoiatra: (accertamento da indagini finanziarie)

Persona fisica: (redditometro vecchia versione)

Persona fisica: (prezzo/valore con il nuovo decreto «internazionalizzazione»)

Persona fisica : (stima terreno agricolo: prezzo/valore)

Società: (Accertamento da studi di settore)

Società: Operaz. sogg. inesistenti (veridicità dell'operazione)

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 48 D.Lgs. N. 546/1992

LA CONCILIAZIONE

**È ora prevista una duplice tipologia:
conciliazione in udienza o fuori udienza.**

Le parti raggiungono un accordo conciliativo in pendenza di giudizio per la definizione totale o parziale della controversia.

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 48 D.Lgs. N. 546/1992

LA CONCILIAZIONE FUORI UDIENZA

Se la data di trattazione è già fissata la Commissione pronuncia sentenza di cessazione di materia del contendere.

Se l'accordo conciliativo è parziale decide con ordinanza.

Se la data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il Presidente della Sezione.

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 48 D.Lgs. N. 546/1992

LA CONCILIAZIONE FUORI UDIENZA

Novità:

- ✓ istanza congiunta;
- ✓ Nessun limite temporale (cfr. Circ. 38/E/2015);
- ✓ Perfezionamento con la sottoscrizione dell'accordo;

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 48 D.Lgs. N. 546/1992

LA CONCILIAZIONE FUORI UDIENZA

La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento.

L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Non è più prevista l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta al 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione (nuovo art. 48 ter D.Lgs. 546/1992) ma del minimo previsto dalla legge.

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 48 D.Lgs. N. 546/1992

LA CONCILIAZIONE

«In tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale prevista dall'art.48 D.Lgs. n. 546/1992 ha carattere novativo delle precedenti posizioni soggettive e comporta l'estinzione della pretesa fiscale , e la sua sostituzione con una certa e concordata, purchè la fattispecie conciliativa si sia perfezionata secondo le modalità previste dall'art. 48 cit.»

Corte di Cassazione - Ordinanza n. 9019/2015

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 48 D.Lgs. N. 546/1992

LA CONCILIAZIONE IN UDIENZA

Fino a 10 giorni liberi prima della data di trattazione si potrà presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.

All'udienza la Commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando la causa per il perfezionamento dell'accordo.

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 48 D.Lgs. N. 546/1992

LA CONCILIAZIONE IN UDIENZA

Comma 3 - La conciliazione si perfeziona con al redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Comma 4 - La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 48 D.Lgs. N. 546/1992

IL PERFEZIONAMENTO DELLA CONCILIAZIONE

Il pagamento dovrà avvenire entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo o della redazione del processo verbale in udienza.

Il Decreto Legislativo 156/2015

Modifiche all'art. 48 D.Lgs. N. 546/1992

IL PERFEZIONAMENTO DELLA CONCILIAZIONE

Sanzione pari al 40% del minimo edittale in caso di definizione nel corso del primo grado di giudizio.

Sanzione del 50% del minimo edittale in caso di definizione nel corso del primo grado di giudizio.

In caso di mancato pagamento anche di una sola rata si procede all'iscrizione a ruolo con interessi e sanzioni oltre alla sanzione ex art.13 D.Lgs. N. 471/1997 sul residuo aumentata della metà (ossia pari al 45% del residuo).

Grazie a Voi tutti

e Buon lavoro !!