

CORSO ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

GIORNATA 1 (22 novembre 2022)

**I controlli dell'agenzia delle entrate, le modalità di verifica,
panoramica sugli istituti deflattivi.**

Quadro sinottico della legge n. 130/2022

Duilio Liburdi e Massimiliano Sironi



Le lettere di compliance

Le lettere di compliance sono indicazioni dell'amministrazione finanziaria in merito ad alcuni adempimenti che secondo l'ADE non sono stati soddisfatti da parte del contribuente in maniera spontanea. Tipicamente si tratta di segnalazioni riguardanti, ad esempio, investimenti esteri o versamenti di imposta non effettuati. Effetto :

- non costituiscono in alcun modo atti impugnabili (non sono atti di accertamento ovvero atti impositivi)
- non precludono al contribuente la possibilità di effettuazione del ravvedimento operoso ex art. 13 D.Lgs. n. 472 del 1997
- consentono, con riferimento ai casi di omesso versamento, di non perdere il beneficio previsto dalle comunicazioni di irregolarità in materia di sanzioni ridotte

I questionari

Le disposizioni di legge in merito alla possibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di richiedere informazioni per il tramite di questionari sono contenute nell'art. 32 del DPR n. 600/1973.

Esiste, ovviamente, un principio di generale dovuta collaborazione e buona fede nel rapporto con l'amministrazione finanziaria in relazione alle richieste che devono essere riscontrate

In linea di principio :

- la richiesta contenuta nel questionario deve essere circostanziata e precisa
- una volta indicato il termine per la risposta, è ormai usuale che possa essere concordato un termine diverso

I questionari

Ai sensi dell'art. 11 co. 1 del DL 201/2011:

"chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. a disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74»

I questionari

Vengono punite tali condotte mediante il richiamo alle pene stabilite per i delitti di falso dal codice penale.

Dal dato normativo emerge che la condotta del contribuente assume rilievo penale solo se ricorrono, congiuntamente, due condizioni:

- * la formale richiesta di esibizione degli atti o dei documenti ad opera dei verificatori, eseguita mediante i poteri loro conferiti dalla normativa in tema di IVA e imposte sui redditi;
- * l'esibizione degli atti o dei documenti in tutto o in parte falsi come conseguenza della predetta richiesta.

I questionari

Per effetto dell'art. 32 co. 4 del DPR 600/73 (rilevante anche ai fini IVA ex art. 52 del DPR 633/72), i documenti, dati e notizie non forniti nella fase di controllo non possono essere utilizzati in momenti procedurali successivi (c.d. rifiuto di esibizione).

A livello generale, si può asserire che tutto quanto il contribuente non produce o non fornisce in risposta al questionario non può essere utilizzato in momenti procedurali successivi, sia in occasione dell'accertamento con adesione che nella fase contenziosa.

Per integrare il c.d. "rifiuto di esibizione" è però necessario il dolo (Cass. 2.12.2015 n. 24503; Cass. 11.4.2014 n. 8539), e occorre inoltre una specifica richiesta, non essendo sufficiente che il contribuente non abbia prodotto documenti poi esibiti in sede giudiziale (Cass. 16.9.2011 n. 18921 e Cass. 10.1.2013 n. 415).

I questionari

Cassazione 11405/2021

L'emissione dell'avviso di accertamento prima del termine, solitamente di quindici giorni, entro cui il contribuente può adempiere all'invito a comparire/questionario ex art. 32 del DPR 600/73, non comporta alcuna nullità. Tuttavia, l'ente impositore non può eccepire l'inutilizzabilità dei documenti e dei dati non adottati.

Cassazione 11765/2014

Il contribuente può depositare in giudizio documenti non esibiti nella pregressa fase amministrativa senza particolari limitazioni quando, nell'invito a comparire emanato ai sensi dell'art. 32 del DPR 600/73, era presente un generico invito a produrre ogni dato e documento idoneo a giustificare lo scostamento tra reddito dichiarato e spese sostenute.

La preclusione probatoria contenuta nel quarto comma del richiamato art. 32 deroga agli artt. 24 e 53 della Costituzione, per cui la sua applicazione deve essere oggetto di interpretazione restrittiva.

La verifica con chiusura negativa : il nuovo comma 5 bis dell'art. 6 della legge n. 212 del 2000

In caso di esercizio di attività istruttorie di controllo nei confronti del contribuente del cui avvio lo stesso sia stato informato, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, in forma semplificata, entro il termine di sessanta giorni dalla conclusione della procedura di controllo, l'esito negativo di quest'ultima. L'amministrazione finanziaria, con proprio provvedimento, individua le modalità semplificate di comunicazione, anche mediante l'utilizzo di messaggistica di testo indirizzata all'utenza telefonica mobile del destinatario, della posta elettronica, anche non certificata, o dell'applicazione 'IO'. Con il medesimo provvedimento sono definite le modalità con le quali il contribuente fornisce all'amministrazione finanziaria i propri dati al fine di consentire la suddetta comunicazione in forma semplificata. La comunicazione dell'esito negativo della procedura di controllo non pregiudica l'esercizio successivo dei poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria, ai sensi delle vigenti disposizioni. Le disposizioni del presente comma non si applicano alle liquidazioni di cui agli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

L'invito al contraddittorio : art. 5 ter D.Lgs. n. 218 del 1997

L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.

Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 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.

Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.

L'invito al contraddittorio : art. 5 ter D.Lgs. n. 218 del 1997

- Non è una previsione generalizzata in tema di contraddittorio obbligatorio
- Di fatto, il mancato rispetto delle previsioni di legge da parte dell'Agencia delle entrate non comporta particolari conseguenze in capo all'amministrazione finanziaria
- Serve il superamento della c.d. prova di resistenza da parte del contribuente
- A differenza della produzione documentale, la mancata partecipazione al contraddittorio non comporta particolari pregiudizio in capo al contribuente
- Nella sostanza è una norma che consente di semplificare la procedura di accertamento con adesione in quanto, laddove sia notificato l'atto, non operano le disposizioni contenute nell'articolo 6 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Infatti, operano le disposizioni contenute nell'art. 5, comma 3, del D.Lgs. n. 218 del 1997 in base alle quali «Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo e' automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario» nonché quelle di cui al comma 2 dell'art. 6 «2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui agli articoli 5 e 5-ter...»

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Le regole che devono essere seguite dall'amministrazione finanziaria e dalla GDF nel corso dell'attività di verifica sono di fatto codificate nello Statuto dei diritti del contribuente.

A titolo di esempio, l'articolo 12 della legge n. 212 del 2000 contiene le disposizioni che disciplinano i diritti e le garanzie del contribuente in occasione dell'attività di verifica.

Di particolare rilievo il tema della permanenza presso la sede del contribuente che non può superare, indicativamente, il “tetto” dei 30 giorni lavorativi

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Secondo un orientamento giurisprudenziale, un periodo di permanenza superiore ai 30 giorni comporta la nullità degli atti compiuti successivamente a detto termine (Cass. n. 26762/2013)

In realtà il tema ha un effetto limitato da un punto di vista pratico: di fatto il termine viene rispettato o si ricorre alle eccezioni espressamente previste dalla legge (in particolare l'evidenziazione di specifiche ragioni che “obbligano” a prorogare il termine di permanenza presso la sede del contribuente)

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Da un punto di vista operativo, nel corso dell'attività di verifica :

a) Il contribuente può essere evidentemente assistito da un professionista. E' necessario essere sempre presenti ? Solitamente non è necessario ma è opportuno che la presenza sia garantita in fase iniziale ovvero in ipotesi di particolari richieste di elevato spessore tecnico nonché nella fase finale. Non è infrequente, infatti, che al termine della attività di verifica venga consegnata alla parte una "bozza" di PVC che poi viene notificato in modo formale in un momento successivo

L'attività di verifica : il comportamento della parte

b) Sicuramente il “cliente – contribuente “ va indirizzato e seguito sul contenuto delle risposte che devono essere date nel corso della verifica e dei documenti che devono essere forniti a fronte di specifiche richieste.

Sul punto è bene rammentare che :

- è corretto che tutte le richieste e le domande siano formalizzate in forma scritta;
- più in generale è opportuno che non si lasci adito a dubbi sulla formalizzazione delle diverse fasi della verifica

L'attività di verifica : il comportamento della parte

c) Si deve tenere in considerazione il fatto che ogni dichiarazione rilasciata nel corso della verifica potrebbe essere utilizzata in modo penalizzante.

Più in generale, le dichiarazioni rilasciate dal contribuente rappresentano una confessione stragiudiziale e, quindi, sono una prova diretta e non indiziaria nei suoi confronti non essendo necessari ulteriori riscontri (Cass. 15315/2013)

Va però segnalata l'Ordinanza n. 24636/2017 nella quale la Cassazione ha ammesso la possibilità di ritrattare le dichiarazioni rese in quanto effettuate in uno stato di particolare vulnerabilità.

Più in generale :

- è necessario avere un atteggiamento collaborativo
- ponendo attenzione alle dichiarazioni che vengono rilasciate

L'attività di verifica/ focus: le dichiarazioni di terzi (1)

Di particolare rilevanza – anche in fase di verifica – possono essere le dichiarazioni di terzi:

- a. Fondamento normativo (art. 52 D.P.R. n. 633/1972 e art 32 D.P.R. n. 600/1973);
- b. Non sono previste formalità (garanzie per il contribuente sottoposto a verifica vs. necessità per uffici di scegliere modalità più efficace per verifica);
- c. Valgono sia a favore che contro il contribuente (Cass. n.5018/2015)
- d. Non è previsto il contraddittorio con il contribuente sottoposto a verifica (Cass. n.21813/2012 e Cass. n.21809/2016);
- e. Non è prevista l'assistenza di un difensore (Cass. n.13102/2012)

Segue ./..

L'attività di verifica/ focus: le dichiarazioni di terzi (2)

Tali dichiarazioni:

1. Hanno – in generale – carattere indiziario;
2. Necessitano di ulteriori elementi probatori (Cass. n.21809/2016 e Cass. n.9080/2017; in senso contrario Cass. n. 16711/2016 e Cass. n.9876/2011);
3. Possono costituire nell'insieme presunzioni gravi, precise e concordanti (non dipendenti esclusivamente dalla quantità di elementi indiziari – cfr. Cass. n.6548/2009);

Segue ./..

L'attività di verifica/ focus: le dichiarazioni di terzi (3)

Particolari tipi di dichiarazioni:

- I. Dipendenti e soggetti interni alla società oggetto di verifica – possono costituire piena prova (Cass. n.12271/2007 e Cass. n. 25104/2008);
- II. Dipendenti di fornitori/clienti – possono costituire piena prova (Cass. n.16229/2010 e Cass. n.9876/2011);
- III. Legale rappresentante della società – possono costituire piena prova (Cass. n.20009/2009 – non viene considerata dichiarazione di soggetto «terzo»);
- IV. Dichiarazioni rese nel processo penale – hanno valore indiziario (Cass. n.6953/2015 – autorizzazione PM);
- V. Dichiarazioni rese nel processo civile – hanno valore indiziario.

L'attività di verifica : il comportamento della parte

d) Le richieste di documentazione

Nelle c.d. verifiche a tavolino, operano le disposizioni contenute nell'articolo 32 del DPR n. 600 del 1973 e 51 del DPR n. 633 del 1972 in merito alla comparizione del contribuente direttamente o per mezzo di un proprio rappresentante. Le richieste in questione devono essere :

- motivate, nel senso che devono specificare le ragioni istruttorie su cui si fonda la richiesta
- notificate;
- preventivi, nel senso che devono dare un termine di almeno 15 giorni

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Naturalmente il contribuente deve :

- ° riscontrare l'invito fermo restando che può essere richiesto un ulteriore termine. Nella pratica questo avviene e, solitamente, gli uffici non pongono particolari condizioni ostative;
- ° fornire i documenti che eventualmente vengono richiesti pena la non utilizzabilità degli stessi in una fase successiva, sia essa amministrativa o contenziosa

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Sul tema, la GDF, nel corso della manifestazione Telefisco 2018 a commento della circolare n. 1/2018 ha affermato come *«non è previsto un termine legale per corrispondere alle richieste degli organi di controllo. Ad ogni buon conto, in una cornice di leale collaborazione e reciproca fiducia, il termine dovrà essere stabilito caso per caso, ove possibile di concerto con il contribuente, tenendo conto, da una lato, del grado di complessità delle richieste e del tempo ragionevolmente necessario per acquisire ed eventualmente elaborare le informazioni utili alla verifica, dall'altro delle necessità di contenere la permanenza dei verificatori entro il termine di cui all'articolo 12, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212»*

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Pertanto :

- a) Il termine per fornire delle risposte e /o documenti deve rispettare un criterio generale di ragionevolezza che contemperi le esigenze dell'organo di controllo e quelle dei contribuenti;
- b) Da questo consegue che nessuna domanda debba essere necessariamente riscontrata a “tempo zero” ovvero in termini particolarmente lunghi;
- c) In generale pare ragionevole (caso per caso) immaginare un termine di risposta o di produzione documenti analogo a quello previsto dalle norme di accertamento (15 giorni).

L'attività di verifica : il comportamento della parte

In sintesi:

- è possibile non rispondere immediatamente alle richieste formulate manifestando comunque il comportamento collaborativo mediante rituale verbalizzazione nel PVG;
- Verificare e riscontrare quanto giornalmente verbalizzato potendo richiedere, in questo contesto, l'evidenziazione sia delle richieste che delle risposte nonché di eventuali rilievi in corso di formazione;
- Riservandosi, se del caso, ulteriori approfondimenti ed ipotesi di produzione di ulteriore documentazione

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Alla conclusione della verifica viene notificato rituale PVC. In questo momento :

-l'attività di verifica si chiude;

-Il contribuente può assolutamente far verbalizzare le proprie dichiarazioni che:

- a) Possono già evidenziare degli aspetti di merito nel caso di PVC con rilievi
- b) Riservarsi di formulare osservazioni in un momento successivo

E' bene ricordare come non sussiste nessun obbligo di formulare osservazioni immediate e questa assenza non preclude nessuna possibilità di difesa

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Le osservazioni sul PVC

L'articolo 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede che il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori

E' inoltre previsto che l'avviso di accertamento non possa essere emanato prima della scadenza del predetto termine (60 giorni) salvo casi di particolare e motivata urgenza

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Le osservazioni sul PVC

La norma è chiara nell'affermare la non obbligatorietà delle osservazioni come pure la possibilità di difesa piena anche nel caso in cui non vengano presentate.

Ma il tema è : è opportuno formularle ?

Non esiste una risposta che sia valida in ogni situazione in quanto :

- a) il timore può essere quello di fornire elementi che possano essere utilizzati per “affinare” l'accertamento
- b) si ha altresì timore di manifestare eventuali elementi di difesa

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Le osservazioni sul PVC

Posto che, come visto, non esiste una regola di carattere generale ed assoluta, in situazioni particolarmente articolate o complesse, soprattutto in diritto, si ritiene che questa sia una opportunità da sfruttare.

Ad esempio : verifica sui prezzi di trasferimento che, in modo del tutto inconferente, affermi l'inattendibilità del metodo utilizzato dal contribuente

In tal senso, la formulazione delle osservazioni può essere un elemento da sfruttare successivamente nei confronti, ad esempio, del giudice. Evidenziando che sin da subito il contribuente aveva fatto rilevare elementi carenti del PVC

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Le osservazioni sul PVC

Altro tema è quello del riscontro da parte dell'Ufficio in sede di successiva emissione dell'avviso di accertamento.

Posto che la norma non appare fissare una previsione di nullità nel caso di mancato riscontro (anche se alcuna giurisprudenza sostiene tale posizione come CTR Lombardia n. 3467/1/2014 contra Cassazione n.4324/2011) delle osservazioni in sede contenziosa sicuramente potrà essere eccepita l'eventuale formulazione di stile contenuta negli accertamenti quale “non si concorda con quanto rappresentato dal contribuente”

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Le osservazioni sul PVC

Il tema delle osservazioni sul PVC rientra nella questione della esistenza o meno ad un diritto al contraddittorio generalizzato in caso di controllo. Sul tema :

- Corte di Giustizia UE (sentenza 3.7.2014 causa C-129 e C-130-13) e Corte Costituzionale (n. 132/2015) sembrano affermare principi in base ai quali il diritto al contraddittorio sussista sempre, anche nel caso di verifiche a “tavolino”

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Le osservazioni sul PVC

La sentenza SS.UU. Cassazione (n. 24823/2015) ha espresso un orientamento poi confermato :

- l'obbligo generale di contraddittorio sussiste per i tributi armonizzati;
- In ogni caso, la nullità dell'atto emanato in violazione del principio di contraddittorio sussiste a condizione che il contribuente, in giudizio, assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere non limitandosi ad una opposizione meramente pretestuosa

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Diritto al contraddittorio

* Cassazione n. 29143/2017 ha dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento emesso prima dei 60 giorni dalla notifica del PVC precisando che l'obbligatorietà del contraddittorio post verifica riguardi qualsiasi accertamento derivante anche da un accesso istantaneo. La Corte ha altresì escluso che il contribuente sia tenuto a fornire la prova di resistenza cioè ad enunciare tutti i fatti ed i motivi che avrebbe potuto eccepire se il contraddittorio fosse stato eseguito

L'attività di verifica : il comportamento della parte

Diritto al contraddittorio

- CTP Milano n. 350/2017 ha affermato che il mancato rispetto del termine di 60 giorni determina l'illegittimità dell'atto impositivo anche nel caso di verifiche a tavolino. Ciò in quanto l'onere di verbalizzazione sussiste anche nel caso sia rivolto, ad esempio, un invito al contribuente a fornire documentazione
- CTR Lombardia n. 2/27/2017 giunge alla medesima conclusione

L'attività di verifica : il comportamento della parte

In sintesi :

- a) Non esiste un obbligo di presentazione delle memorie post verifica
- b) È comunque dubbio se il mancato rispetto da parte dell'agenzia della previsione in merito al riscontro delle osservazioni comporti la nullità dell'atto
- c) Analoga incertezza sussiste comunque sul mancato rispetto dei 60 giorni per la notifica dell'avviso di accertamento o sul mancato rispetto del principio del diritto al contraddittorio

Sono tutti elementi lasciati, eventualmente, alla valutazione di un giudice

L'intervento post verifica : gli istituti deflattivi

Una volta chiusa la verifica fiscale ovvero rilevata una possibile violazione da parte del contribuente (ad esempio mediante la notifica / comunicazione di una c.d. lettera di compliance) sarà comunque possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del dlgs. n. 472 del 1997

Di fatto, attualmente, il ravvedimento rappresenta il principale istituto deflattivo dell'ordinamento in quanto, in linea di principio, sterilizza la possibilità di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria

Il ravvedimento operoso : le violazioni relative ai versamenti

PAGAMENTO ENTRO 90 GIORNI

La sanzione (lett. a-bis) dell'art. 13 del DLgs. 472/97) è ridotta a 1/9 del minimo (3,33% ridotto a 1,67%) “se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso”.

Il co. 1-bis dell'art. 13 del DLgs. 472/97 richiama le sole lett. b-bis) e b-ter); pertanto il ravvedimento ai sensi della lett. a-bis) ha carattere generale, ed è utilizzabile per ogni violazione che può formare oggetto di ravvedimento relativa a qualsiasi tributo, e non solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Il ravvedimento operoso : le violazioni relative ai versamenti

PAGAMENTO ENTRO 30 GIORNI

La norma (lett. a) dell'art. 13 del DLgs. 472/97) prevede la riduzione della sanzione ad 1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se il pagamento stesso viene effettuato nel termine di 30 giorni dalla data della violazione.

Sempre l'art. 13 del DLgs. 471/97 prevede che, “salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo”. Anche in questo caso l'agevolazione prescinde dal ravvedimento operoso e si applica la riduzione della sanzione dal 30% al 15% prevista dal DLgs. 158/2015, se il ritardo è contenuto nei 90 giorni.

Il ravvedimento operoso : le violazioni relative ai versamenti

PAGAMENTO ENTRO 15 GIORNI

Tale sanzione, del 15% delle somme non versate o versate in ritardo, è ridotta quindi a un importo pari ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo, perciò nella misura dell'1% giornaliero, se il pagamento viene eseguito entro 15 giorni dalla scadenza originaria.

Quindi la sanzione (come confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 5.8.2011 n. 41) nella sua riduzione "diminuisce all'aumentare dei giorni di ritardo, fino, ovviamente, ad annullarsi al quindicesimo giorno, tornando pari al 15 per cento (15% x 15/15)".

Si tratta di una agevolazione della sanzione, con possibilità di utilizzo del ravvedimento operoso, rivolta ai contribuenti che eseguono il pagamento nei 15 giorni successivi alla scadenza originaria.

Il ravvedimento operoso : le violazioni relative ai versamenti ed alle dichiarazioni

PAGAMENTO ENTRO UN ANNO DALLA SCADENZA O ENTRO IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

La sanzione, se il ravvedimento è eseguito entro un anno dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui questa è stata commessa, è ridotta a $1/8$ (3,75%), ai sensi della lett. b) dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

Si tratta di agevolazione applicabile a tutte le violazioni che possono formare oggetto di ravvedimento operoso, quindi anche ai tardivi versamenti, non avendo rilevanza la tipologia di ente impositore.

Il ravvedimento operoso : le violazioni relative ai versamenti ed alle dichiarazioni

PAGAMENTO OLTRE UN ANNO DALLA SCADENZA O OLTRE IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

L'art. 13 del DLgs. 472/97, lettere b-bis) e b-ter), consente il ravvedimento anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui è stata commessa la violazione oppure oltre un anno dalla medesima.

Trattasi nello specifico di una riduzione della sanzione:

* a $1/7$ (4,29%) del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa, o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro 2 anni dalla violazione (lett. b-bis);

Il ravvedimento operoso : le violazioni relative ai versamenti

PAGAMENTO OLTRE UN ANNO DALLA SCADENZA O OLTRE IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

Trattasi nello specifico di una riduzione della sanzione (segue):

*a $1/6$ (5%) del minimo, se il ravvedimento avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, oltre 2 anni dalla violazione (lett. b-ter);

* a $1/5$ (6%) del minimo se il ravvedimento avviene dopo il verbale di constatazione (lett. b-quater, relativa al ravvedimento del PVC).

Il ravvedimento operoso : la sanatoria post PVC

A fronte della avvenuta notifica del PVC, il contribuente potrebbe rilevare come alcune delle violazioni commesse non siano difendibili

Soprattutto a fini delle imposte sui redditi, potrebbe essere opportuno presentare dunque un ravvedimento operoso chiudendo quei rilievi ottenendo la riduzione della sanzione ad un quinto del minimo previsto dalla legge sia nel caso di omessi versamenti che di infedeltà della dichiarazione.

Il ravvedimento operoso : la sanatoria post PVC

Nel caso di più rilievi, alcuni difendibili ed alcuni non difendibili, deve essere comunque presentata una dichiarazione integrativa.

E' opportuno accompagnare la presentazione di una dichiarazione integrativa con un prospetto che identifichi quali siano i rilievi "accolti" in termini di acquiescenza rispetto al contenuto del PVC

Questo in modo tale che l'agenzia delle entrate possa selezionare i singoli elementi

Il ravvedimento operoso : l'omessa dichiarazione

L'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97 consente la regolarizzazione dell'omessa presentazione della dichiarazione attraverso il pagamento della sanzione ridotta ad 1/10 del minimo, se la presentazione della dichiarazione stessa avviene con un ritardo non superiore a 90 giorni rispetto alla scadenza originaria (cd. dichiarazione tardiva).

Tale norma opera per tutte le dichiarazioni previste dalle leggi d'imposta, e non solo per le dichiarazioni dei redditi e IVA, quindi anche per l'imposta di successione e per il registro.

Se la norma prevede (vedasi IVA) che la dichiarazione presentata oltre i 90 giorni dalla scadenza originaria si considera omessa, in tale ipotesi non è possibile applicare l'istituto del ravvedimento operoso a tale tipologia di dichiarazione (c.d. omessa).

Il ravvedimento operoso : l'infedele dichiarazione

Il concetto di dichiarazione infedele attiene alla ipotesi in cui, secondo le previsioni di cui all'articolo 1, del dlgs. n. 471 del 1997, la dichiarazione originaria contenga :

- un minor imponibile
- una minore imposta
- un minor credito

In linea di principio, la sanzione per infedele dichiarazione è del 90 per cento della maggiore imposta o del minore credito (art. 1 dlgs. n. 471 /1997)

Il ravvedimento operoso : l'infedele dichiarazione

Interpretazione dell' Agenzia delle Entrate (cir. 42/2016)

La dichiarazione “integrativa” presentata nei 90 giorni successivi alla scadenza del termine ordinario, comporta la necessità del pagamento del tributo che, però, viene maggiorato della sanzione del 30 per cento e non di quella del 90 per cento. Naturalmente, la sanzione potrà essere ulteriormente ridotta per effetto dell'accesso al ravvedimento operoso

Il concetto è che il termine di 90 giorni conferisce validità a tutti gli effetti alla dichiarazione sia nel caso della omissione sanata nonché nel caso della integrazione intervenuta entro lo stesso termine.

La dichiarazione infedele

Ravvedimento operoso

Risoluzione n. 131 del 2017

Questione della dichiarazione infedele quando non vengono superati i due limiti :

*Maggiore imposta o minor credito accertati sono complessivamente inferiori al 3%

* E comunque complessivamente non superiori a 30 mila euro.

In questo caso la sanzione base per infedele dichiarazione (art. 1, comma 4, dlgs. n. 471 del 1997) è del 60 per cento

La dichiarazione infedele

Secondo l'agenzia delle entrate :

- a) La riduzione della sanzione al 60 per cento non è possibile per la violazione commessa in un solo periodo di imposta
- b) Possibile solo nel caso in cui, per il primo periodo di imposta, detta differenza sia stata accertata dall'amministrazione finanziaria

Per i successivi periodi di imposta il ravvedimento operoso con la sanzione base del 60 % ridotta ai sensi dell'articolo 13 del dlgs n. 472 del 1997 sarà possibile a condizione che si sia verificata l'ipotesi sub b).

Posizione non condivisibile in quanto :

Si penalizzano le violazioni “singole”

La motivazione del contenuto della relazione al dlgs di riforma non pare convincente

La presentazione del ravvedimento amplia il termine di controllo

Il ravvedimento operoso

Deve essere ricordato come :

- il ravvedimento operoso non ha cause ostative se non l'avvenuta notifica di atti a contenuto impositivo – riscossivo per lo specifico periodo di imposta ovvero per lo specifico tributo;
- In presenza di dichiarazione integrativa (pro o contro il contribuente) il termine di accertamento viene ampliato per un periodo corrispondente a quello intercorso tra la dichiarazione originaria ed il momento di presentazione della dichiarazione integrativa considerando comunque questo lasso temporale pari a quello ordinariamente accertabile

Altri istituti deflattivi del contenzioso

- 1) Accertamento con adesione (dlgs. n. 218 del 1997)
 - La presentazione di una istanza di accertamento con adesione comporta automaticamente la sospensione del termine di presentazione del ricorso per 90 giorni che si sommano, eventualmente, al periodo di sospensione feriale
 - Comporta, come noto, la riduzione delle sanzioni ad $1/3$ del minimo

- 2) Reclamo / mediazione (art. 17 bis dlgs. n. 546 del 1992)
 - Passaggio sostanzialmente obbligatorio nel momento in cui l'atto impositivo rechi una pretesa erariale sino a 50 mila euro
 - Anche in questo caso, si ottiene una riduzione delle sanzioni

Altri istituti deflattivi del contenzioso

3) Acquiescenza : da esercitare entro i termini di presentazione del ricorso

Di fatto l'istituto dell'acquiescenza può operare con due modalità :

- a) Acquiescenza totale al contenuto dell'atto ai sensi di quanto previsto dall'articolo 15 del dlgs n. 218 del 1997 con pagamento delle sanzioni nella misura di 1/3
- b) Acquiescenza limitata alle sole sanzioni con conseguente prosecuzione della controversia in relazione all'imposta (anche in fase amministrativa come ad esempio in adesione). Nel caso di conclusione positiva della controversia, le sanzioni non possono formare oggetto di restituzione

Altri istituti deflattivi del contenzioso

Acquiescenza parziale

Secondo la sentenza della Corte di Cassazione n. 11497 del 2018, l'acquiescenza può riguardare anche solo alcune parti dell'accertamento, relative ad addebiti di natura autonoma, non dovendo necessariamente essere integrale.

La tesi non è condivisa dagli uffici dell'agenzia delle entrate che richiedono invece necessariamente la definizione dell'intero atto o, al massimo, delle sole sanzioni

La decadenza dagli istituti deflattivi

Articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1973

1. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.
2. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

La decadenza dagli istituti deflattivi

Articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1973

3.E' esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

4.La disposizione di cui al comma 3 si applica anche con riguardo a:

- a) versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;
- b) versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

La decadenza dagli istituti deflattivi

Articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1973

5. Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.
6. L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.

La decadenza dagli istituti deflattivi

La logica della disposizione normativa :

- La norma si applica nel momento in cui il contribuente accede agli istituti deflattivi previsti in materia di versamenti diretti ovvero di adesione ovvero conciliativi
- Nell'ambito della stessa sono previste delle condizioni di tolleranza al rispetto delle quali i benefici previsti dalle diverse normative non sono vanificati (esempio l'applicazione delle sanzioni ridotte)
- Viene anche disciplinato il caso in cui, invece, non si raggiungono le condizioni per preservare i benefici previsti dalle diverse ipotesi
- Applicazione pratica : valutazione sulla opportunità di effettuazione dei versamenti anche fuori termine al fine di ridurre gli importi che vengono iscritti a ruolo da parte dell'amministrazione finanziaria

La prosecuzione della controversia

Naturalmente, nel caso in cui la pretesa impositiva (potenziale od effettiva) non sia definita la prosecuzione fisiologica sarà quella del contenzioso avverso l'atto e, dunque con :

- la presentazione di un rituale ricorso che osservi, in termini di contenuto e procedura, le previsioni, in particolare contenute negli articoli da 18 a 22 del d.lgs. n. 546 del 1992;
- le norme sopra richiamate disciplinano il contenuto minimale del ricorso, la identificazione degli atti impugnabili, il termine di presentazione del ricorso nonché la costituzione in giudizio del ricorrente, momento fase che “apre” a tutti gli effetti il processo tributario in quanto porta la controversia a conoscenza del giudice

I termini per la notifica degli avvisi di accertamento

Domanda all’Agenzia delle entrate

Con riferimento ai termini di decadenza relativi agli atti di accertamento, si chiede se si condivide l'interpretazione secondo cui i termini naturalmente in scadenza al 31 dicembre 2021 devono intendersi differiti di 85 giorni, in conseguenza della sospensione dettata nell'articolo 67, Dl 18/2020. Si chiede anche se tale sospensione operi per la totalità dei termini pendenti all'8 marzo 2020, con la sola esclusione di quelli afferenti le annualità naturalmente in scadenza al 31 dicembre 2020, in relazione ai quali ha operato invece la previsione speciale di cui all'articolo 157, Dl 34/2020.

I termini per la notifica degli avvisi di accertamento

RISPOSTA

La sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 risulta invece applicabile ai termini di decadenza riferiti ad atti e imposte non scaduti nel periodo tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020 e che, pertanto, non sono rientrati nell'ambito applicativo dell'articolo 157, comma 1, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34. Sul punto, richiamando quanto indicato nella circolare del 6 maggio 2020, n. 11/E (risposta al quesito 5.9), la circolare n. 25/E del 20 agosto 2020 (risposta al quesito 3.10.4) ha chiarito che: «In virtù di un principio generale, più volte richiamato nei precedenti documenti di prassi, la sospensione introdotta dall'articolo 67 [determina] lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 85 giorni)». Di conseguenza, a mero titolo esemplificativo, il termine di decadenza relativo al periodo di imposta 2016, corrispondente al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ai sensi dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sarà il 26 marzo 2023 e non il 31 dicembre 2022.

Un tema generale : gli accertamenti c.d posticipati

Da un punto di vista giuridico, dunque, quando l'evento originario risale ad un periodo non più accertabile l'onere della prova relativamente alle poste imputate nei periodi successivi all'evento originario (ovvero ai periodi di imposta ancora accertabili), può essere soddisfatto da parte del contribuente mediante una ordinata e coerente tenuta della contabilità relativamente ai periodi di imposta ancora contestabili. Ad esempio, laddove la contestazione riguardasse quote di ammortamento dedotte, il contribuente è sgravato dall'onere di produrre documenti risalenti al momento di acquisto se quel periodo di imposta non è più contestabile

Un tema generale : gli accertamenti c.d posticipati

Cassazione n. 9834 /2016

Coerente con l'assenza dell'obbligo da parte del contribuente di produrre documentazione afferente i periodi di imposta non più accertabili laddove, in modo coerente, dimostri la regolare tenuta della contabilità con riferimento ai fatti avvenuti nei periodi di imposta ancora accertabili ma originatisi in periodi di imposta non più contestabili

Cassazione n. 3098/2019

Il caso riguardava un credito IVA formatosi nel 2006 che era stato richiesto a rimborso sulla base della dichiarazione annuale 2008, Nel 2013 veniva emesso accertamento in rettifica del 2006. La Cassazione, sulla base del principio del c.d. consolidamento del criterio impositivo, una volta decorsi i termini di accertamento non può rettificare la posizione di un periodo di imposta già scaduto. Quindi non possibile effettuare il disconoscimento del credito IVA se il momento in cui è maturato il credito non è più accertabile

Un tema generale : gli accertamenti c.d posticipati

Cassazione n. 748/2021

L'agenzia delle entrate è legittimata a rettificare la plusvalenza di cessione di un immobile nel cui costo sono comprese spese capitalizzate in un periodo di imposta non più accertabile. In questa ipotesi, il presupposto per la quantificazione della base imponibile è rappresentato dal momento in cui avviene la cessione del bene

Un tema generale : gli accertamenti c.d posticipati

Cassazione SS.UU. n. 8500 25.3.2021

Il principio emerso dalla sentenza delle Sezioni Unite è quello della potenziale accertabilità del comportamento tenuto dal contribuente in un periodo di imposta ancora autonomamente contestabile ai sensi dell'articolo 43 del DPR n. 600 del 1973 anche laddove il fatto generatore che si riverbera in successivi periodi di imposta si verificato in un periodo di imposta non più rettificabile

Il caso concreto

Svalutazione operata nel periodo di imposta 2003 i cui effetti si manifestano anche nei periodi di imposta successivi. L'accertamento riguardava il periodo di imposta 2004

La CTR aveva accolto la posizione del contribuente che aveva eccepito la non rettificabilità del 2003 mentre l'Agenzia, nel ricorso in Cassazione sostiene che ciò sia possibile in quanto detta rettifica è una «facoltà» dell'Ufficio e non può esservi un conseguente giudicato

Un tema generale : gli accertamenti c.d posticipati

Gli spunti della pronuncia

La questione controversa riguarda tutte le fattispecie reddituali ad efficacia pluriennale : si dibatte sul distinguo tra inoppugnabilità a seconda che si tratti di decadenza sull'azione di accertamento per decorso periodo ovvero per l'esistenza di un giudicato inoppugnabile. Si fa riferimento all'Ordinanza di remissione alle SS.UU. che opinava sulle conclusioni raggiunte dalla Cassazione n. 9993/2018

Nella casistica dell'applicazione pratica, la sentenza fa riferimento al regime di riporto delle perdite, alle quote di ammortamento ed alle sopravvenienze attive rateizzate nonché ai diversi bonus edilizi ed ai crediti di imposta spendibili in più esercizi

La questione, dunque, riguarda non solo il reddito di impresa ma anche, potenzialmente, la posizione del contribuente «privato

Un tema generale : gli accertamenti c.d posticipati

Le valutazioni della pronuncia

Viene osservato come «il risultato di periodo costituisce l'oggetto di una obbligazione tributaria autonoma» e quindi l'imposta sul reddito è una tipica imposta periodica con un periodo di riferimento che è l'anno solare o l'esercizio

Poiché il periodo di imposta è collegato ad un adempimento dichiarativo specifico in quanto rileva «la quota annua di deduzione solo in rapporto al periodo al quale si riferisce la dichiarazione»

Questa periodizzazione si riflette dunque anche sull'accertamento il quale deve essere notificato entro stretti termini di decadenza con riferimento però allo specifico adempimento dichiarativo senza distinguere tra natura annuale o pluriennale del componente che finisce in dichiarazione: quindi l'accertamento si rinnova di anno in anno come la dichiarazione

Un tema generale : gli accertamenti c.d posticipati

L'osservazione

Da questa ricostruzione consegue «che l'accertamento deve essere possibile su ogni annualità, anche con riguardo al fatto costitutivo dell'elemento pluriennale dedotto e non soltanto alla correttezza della singola quota annuale di deduzione» Quindi «la definitività in conseguenza del mancato accertamento, della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non porta con sé il diverso effetto della preclusività del sindacato per un periodo di imposta successivo». Anzi, secondo la Corte «non produce proprio alcun effetto di accertamento, il quale può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato

Un tema generale : gli accertamenti c.d posticipati

La posizione del contribuente rispetto al principio

Secondo la Corte non è corretto dire che, secondo il principio esposto, il contribuente sarebbe esposto senza limiti di tempo all'azione di rettifica dell'amministrazione finanziaria in quanto:

l'annualità di prima enunciazione o deduzione non può essere messa in discussione e non si verifica un allungamento del termine di accertamento;

nel momento in cui, in un certo periodo di imposta, viene rettificata una quota di un componente pluriennale, «tale rettifica non incide in alcun modo, in pregiudizio del contribuente, sulla dichiarazione dell'anno di primo riporto ovvero su quelle successive già decadute. Il che rende evidente come, in tal caso, non venga affatto attribuito all'amministrazione un potere di controllo in tempo indeterminato»

l'inerzia dell'amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento non può indurre nel contribuente un legittimo affidamento sulla bontà del comportamento tenuto

Un tema generale : gli accertamenti c.d posticipati

Il ruolo della prova contraria

Una parte della sentenza illustra il rapporto tra il principio che viene delineato dalle SS.UU e quanto previsto dall'articolo 22 del dpr n. 600 del 1973 in tema di periodo di conservazione delle scritture contabili dal quale pare evincersi che venga ritenuto corretto come il contribuente «sia onerato della diligente conservazione delle scritture, non sine die, ma fino allo spirare del termine di rettifica (anche se ultradecennale) dell'ultima dichiarazione accertabile». Ciò perché è la documentazione utilizzata dal contribuente a supporto del suo comportamento

In ogni caso, il contribuente deve essere ammesso a fornire in altro modo la prova posta a suo carico, i tutti i casi nei quali vi siano in concreto elementi per ritenere che egli si sia legittimamente privato, oltre il termine decennale, della documentazione fiscale

Un tema generale : gli accertamenti c.d posticipati

Le pronunce successive

Cassazione n. 18372/2021 : il caso è quello della restituzione di un finanziamento soci riqualificato come dividendo ma erogato in un periodo di imposta non più accertabile almeno in linea di principio

Cassazione n. 24258/2021 : recupero a tassazione della quota annuale di un quinto di una minusvalenza registrata da una società per effetto della svalutazione della partecipazione

Cassazione n. 25434/2021 : incidentalmente il principio viene richiamato in relazione ad una problematica di rimborso di crediti di imposta

CTP REGGIO EMILIA 162/2021 : esprime dubbi sulla posizione della Cassazione in quanto osserva che se si vuole parlare di autonomia delle dichiarazioni riferite ai singoli periodi di imposta, il fatto generatore dovrebbe essere contestato nella prima dichiarazione

Un tema generale : il problema dei crediti non spettanti o inesistenti

Occorre chiarire la differenza tra “crediti non spettanti” e “crediti inesistenti” perché è di fondamentale importanza anche ai fini sanzionatori in quanto a diversa qualificazione corrisponde diversa sanzione, sia amministrativa sia penale.

L’art. 13 del D.Lgs. 471/97, titolato “Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione” recita:

“4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

Un tema generale : il problema dei crediti non spettanti o inesistenti

5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/73, e all'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633/72.”.

Un tema generale : il problema dei crediti non spettanti o inesistenti

Tenuto conto di quanto risultante dalla stessa Relazione illustrativa al D.Lgs. 158/2015 che ha riformato l'art. 13 del D.Lgs. 471/97 prevedendo al comma 5 attualmente in vigore la sanzione dal 100% al 200% dell'indebitato utilizzo del credito d'imposta inesistente, si può agevolmente affermare che qualora il contribuente abbia ottemperato a tutte le prescrizioni normative (la relazione illustrativa del progetto, la certificazione del revisore legale dei conti attestante l'effettività dei costi sostenuti, l'indicazione in dichiarazione dei redditi, la compensazione mediante mod. F24 utilizzando l'apposito canale telematico, ecc.) non possa sostenersi che si sia in presenza di un comportamento fraudolento da parte del contribuente sanzionabile nella più grave misura del quinto comma citato rispetto al 30% del precedente quarto comma: manca infatti l'elemento psicologico, fondamentale per connotare come fraudolenta la condotta del contribuente.

Quanto sopra trova conferma nella Risoluzione n. 36/E del 8.5.2018 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha ricostruito l'esegesi della norma in commento ricordandone la finalità e la ratio.

Un tema generale : il problema dei crediti non spettanti o inesistenti

Cassazione pen. 3.3.2022 n. 7613

Un credito non può essere al contempo non spettante ed inesistente, in quanto o esso è inesistente oppure è non spettante.

Le sentenze nn. 34444 e 34445/2021 della quinta sezione civile-tributaria della Cassazione hanno chiarito- ponendosi espressamente in contrasto con i precedenti della stessa Corte (si vedano Cass. nn. 10112/2017, 19237/2017, 24093/2020 e 354/2021) - che nel nostro ordinamento esiste la dicotomia tra credito non spettante e credito inesistente.

In particolare, la definizione di credito inesistente si desume dall'art. 13 co. 5 del DLgs. 471/1997, secondo cui si considera tale il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/1973 e 54-bis del DPR 633/1972. Devono, dunque, ricorrere entrambi i requisiti per considerare inesistente il credito.

Un tema generale : il problema dei crediti non spettanti o inesistenti

Ne deriva, a contrario, che se manca uno di tali requisiti, il credito deve ritenersi non spettante. E quindi:

- qualora la non spettanza del credito d'imposta sia suscettibile di essere rilevata attraverso le suddette attività di controllo, in conseguenza del confronto tra i dati esposti in dichiarazione e i documenti conservati ed esibiti dal contribuente, siamo di fronte ad un credito esistente ma non spettante;
- qualora viceversa il credito d'imposta sia effettivamente non reale (ad esempio, perché sorretto da documenti falsi, ancorché indicato in dichiarazione), si può considerare inesistente.

La diversità delle due ipotesi incide anche sul piano dell'elemento soggettivo, atteso che l'inesistenza del credito costituisce, di per sé, salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con una posta creditoria artificialmente creata, mentre, nel caso in cui vengano dedotti dei crediti "non spettanti", occorre provare la consapevolezza, da parte del contribuente, che tali crediti non siano utilizzabili in sede compensativa.



Quadro sinottico della legge n. 130/2022

22.11.2022



Il quadro generale della legge n. 130/2022: sospensione cautelare ed ISA (art. 47 D.lgs. n. 546/1992)

Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla corte di giustizia tributaria di primo grado competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22.

[...]

La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. La prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale". Ai fini della disposizione di cui al periodo precedente, i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale" sono i contribuenti soggetti alla disciplina di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ai quali sia stato attribuito un punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili.

Il quadro generale della legge n. 130/2022

Sospensione ed ISA :

- Valutazione del fumus e del periculum restano invariate in capo al giudice tributario: la garanzia non viene richiesta nel momento in cui vengono soddisfatte le condizioni minimali previste dalla norma
- Per coerenza normativa la disciplina in questione dovrebbe trovare applicazione anche per i gradi di giudizio successivi al primo e quindi ove si richiedesse la sospensione degli effetti della sentenza della Corte di Giustizia di primo grado ovvero la sospensione degli effetti della sentenza della Corte di giustizia di secondo grado in caso di ricorso per Cassazione
- E' una norma che prevede uno «sfasamento temporale» oppure è legata sempre e comunque al momento di presentazione del ricorso ?
- Criticità per i contribuenti che non rientrano esattamente nel perimetro temporale della norma (ad esempio ISA applicabili per due anni): può essere un elemento da sottoporre al vaglio della Corte di Giustizia ?
- Immediatamente applicabile ai giudizi pendenti: in memoria illustrativa richiesta dell'applicazione

Le nuove previsioni in materia di onere probatorio (art. 7, comma 5 bis D.lgs. n. 546/1992)

L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato *(la norma parla all'Amministrazione finanziaria ed in che termini?)*

Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o e' contraddittoria o se e' comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni *(la norma impone al giudice un criterio di valutazione della prova)*

Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati *(la norma disciplina una specifica ipotesi di onere probatorio a carico del contribuente)*

Le nuove previsioni in materia di onere probatorio (art. 7, comma 5 bis D.lgs. n. 546/1992)

La norma non è rilevante :

Residenza delle persone fisiche in stati o territori black list (art. 2, comma 2 bis del TUIR)

Assimilazione dei prelevamenti, a determinate condizioni, a ricavi non assoggettati a tassazione (art. 32 DPR n. 600/73)

Società di comodo (art. 30 L. n. 724/1994)

Presunzione di reddito non dichiarato in Italia in relazione a disponibilità estere non dichiarate (art. 12 DL n. 78/2009)

Accertamenti induttivi puri (art. 39 DPR n. 600/1973)

Le nuove previsioni in materia di onere probatorio (art. 7, comma 5 bis D.lgs. n. 546/1992)

La prima lettura della Cassazione (31878/2022)

E' appena il caso di sottolineare che il comma 5 bis dell'art. 7 DLgs. n. 546/92, introdotto con l'articolo 6 della legge n. 130/2022, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio.

Pertanto, la nuova formulazione legislativa, nel prevedere che «L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni» **non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.**

Leggendo la sentenza ci si accorge che il quadro probatorio portato dall'Agenzia delle entrate era molto consistente (ad esempio i pagamenti delle forniture erano stati effettuati in contanti): il tema quindi non è questo

Le nuove previsioni in materia di onere probatorio (art. 7, comma 5 bis D.lgs. n. 546/1992)

- * È veramente una disposizione innovativa? In generale, infatti, l'onere probatorio deve essere sempre sostenuto dall'ente impositore
- * Può incidere su quelle fattispecie in cui, nel momento in cui non esiste una presunzione di legge, la giurisprudenza ha elaborato un concetto di onere probatorio a carico del contribuente (ad esempio società a ristretta base ovvero inerenza di componenti negativi)?
- * Come impatta la modifica normativa su fattispecie particolari quali le contestazioni per fatturazioni inesistenti (oggettive e/o soggettive)?
- * Ottima enunciazione di principio ma come avverrà l'applicazione pratica?
- * Nelle liti di rimborso (e si ritiene anche nei casi in cui il contribuente richiede l'applicazione di una agevolazione o vanta un diritto ad una rettifica a proprio favore) l'onere probatorio rimane sul contribuente

Le nuove previsioni in materia di onere probatorio (art. 7, comma 5 bis D.lgs. n. 546/1992)

Le presunzioni previste dal sistema (legali o relative) rimangono pienamente operative e, più in generale, sarà sempre possibile rideterminare il reddito con presunzioni a condizione che le stesse siano gravi, precise e concordanti. In relazione a queste ultime ipotesi, la modifica normativa di cui alla legge n. 130 del 2022 dovrebbe «obbligare» l'Ufficio a rendere maggiormente puntuale la prova elaborata con presunzioni

La modifica è entrata in vigore il 16 settembre 2022: diventa fondamentale «rianalizzare» gli atti eventualmente presentati al fine di, ove possibile, adattare quanto già rappresentato al «nuovo» principio normativo

La competenza del giudice monocratico (art. 4 bis D.lgs. n. 546/1992)

1. Le corti di giustizia tributaria di primo grado decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a 3.000 euro. Sono escluse le controversie di valore indeterminabile.
2. Per valore della lite si intende quello determinato ai sensi dell'articolo 12, comma 2. Si tiene conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito delle rettifiche di perdita.
3. Nel procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica si osservano, in quanto applicabili e ove non derogate dal presente decreto, le disposizioni ivi contenute relative ai giudizi in composizione collegiale

Norma operativa per i ricorsi presentati dal 1 gennaio 2023

La prova testimoniale scritta (art. 7 comma 4 D.lgs. n. 546/1992)

Non è ammesso il giuramento. **La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale**

La norma civilistica applicabile (art. 257 bis CPC)

Il giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato.

Il giudice, con il provvedimento di cui al primo comma, dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione predisponga il modello di testimonianza in conformità agli articoli ammessi e lo faccia notificare al testimone.

Il testimone rende la deposizione compilando il modello di testimonianza in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e precisa quali sono quelli cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione.

Il testimone sottoscrive la deposizione apponendo la propria firma autenticata su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza, che spedisce in busta chiusa con plico raccomandato o consegna alla cancelleria del giudice.

La norma civilistica applicabile (art. 257 bis CPC)

Quando il testimone si avvale della facoltà d'astensione di cui all'articolo 249, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le complete generalità e i motivi di astensione.

Quando il testimone non spedisce o non consegna le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice può condannarlo alla pena pecuniaria di cui all'articolo 255, primo comma.

Quando la testimonianza ha ad oggetto documenti di spesa già depositati dalle parti, essa può essere resa mediante dichiarazione sottoscritta dal testimone e trasmessa al difensore della parte nel cui interesse la prova è stata ammessa, senza il ricorso al modello di cui al secondo comma.

Il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato.

La procedura in sintesi

Richiesta al Giudice

Predisposizione del modello di testimonianza su specifici capitoli su indicazione di ammissione della Corte

Fissazione del termine per le risposte

Notifica del modello al testimone

Testimone risponde compilando il modello

Firma autentica

Invio per racc.ta o consegna alla segreteria della Corte

Il Giudice può sempre disporre al convocazione del testimone in udienza

Processualmente: solo in primo grado?

La procedura in sintesi

Resta vietato il giuramento ma può essere ammessa la prova testimoniale in forma scritta che può essere assunta d'ufficio anche senza accordo tra le parti. In ogni caso rimane fermo il principio che detta ipotesi non è finalizzata a colmare eventuali lacune probatorie

Sarà possibile chiedere al testimone di fornire per iscritto le risposte ai quesiti che vengono formulati. Il giudice tributario può richiedere alla parte che ha richiesto l'assunzione della prova di predisporre il modello di testimonianza per poi procedere alla notifica al testimone. Il giudice può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre in udienza. Che impatto può avere sulla tempistica del processo ? Possibile richiesta di sospensione

La novità riguarda i ricorsi notificati dal 16 settembre 2022. Si ritiene possibile inserire la richiesta già nel primo atto processuale

Le spese di giudizio e la conciliazione giudiziale (art. 15, comma 2 octies D.Lgs. n. 546/1992)

2-octies. Qualora una delle parti ovvero il giudice abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50 per cento, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

Le spese di giudizio e la norma sul reclamo / mediazione (art. 17, comma 9 bis D.Lgs. n. 546/1992)

9-bis. In caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del comma 5, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio. Tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.

Le questioni aperte sul reclamo

Viene prevista una automatica condanna alle spese di giudizio della parte soccombente laddove il ricorso venga accolto sulla base dei motivi esposti nel reclamo ovvero quando viene negata la mediazione ed il ricorso viene accolto sulla base dei presupposti che erano contenuti nel ricorso finalizzati ad un accordo

L'immotivato rifiuto del funzionario in merito all'accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione è suscettibile di integrare gli estremi della responsabilità erariale : norma di principio ma che pare difficilmente applicabile. Sarà sempre il giudice a dover effettuare una valutazione specifica sul punto

Manca nel sistema una norma analoga (relativamente alla condanna alle spese) quando in sede di giudizio viene accolta l'eventuale proposta formulata in fase di accertamento con adesione od in altre fasi amministrative

La norma è entrata in vigore il 16 settembre 2022

Le ulteriori previsioni sulla sospensione cautelare (art. 47, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992)

2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima. L'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia.

[...]

4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile nella stessa udienza di trattazione dell'istanza. Il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.

Le ulteriori previsioni sulla sospensione cautelare (art. 47, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992)

I TERMINI PER LE UDIENZE

L'udienza di sospensione deve essere fissata nei 30 giorni successivi alla presentazione dell'istanza (anche se contenuta nel ricorso) e non più, genericamente, nella prima camera di consiglio utile

La segreteria deve comunicare alle parti la data di trattazione almeno 5 giorni liberi prima (il termine era di 10 giorni liberi)

L'udienza di trattazione della sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione nel merito: viene dunque codificato un principio diverso da quanto spesso oggi accade dinanzi alle commissioni tributarie

La disposizione, nonostante delle imperfezioni di coordinamento del testo normativo (si trova ancora il riferimento alla prima camera di consiglio utile) è entrata in vigore il 16 settembre 2022 ed è applicabile ai giudizi in corso

La conciliazione di impulso del giudice (art. 48 bis.1 D.Lgs. n. 546/1992)

1. Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-bis la corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.
2. La proposta può essere formulata in udienza o fuori udienza. Se è formulata fuori udienza, è comunicata alle parti. Se è formulata in udienza, è comunicata alle parti non comparse.
3. La causa può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.

La conciliazione di impulso del giudice (art. 48 bis.1 D.Lgs. n. 546/1992)

4. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, nel quale sono indicati le somme dovute nonché 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.
5. Il giudice dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.
6. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice.

La conciliazione di impulso del giudice (art. 48 bis.1 D.Lgs. n. 546/1992)

Per le liti soggette a reclamo la proposta di conciliazione può essere formulata dal giudice (art. 48 bis.1 del D.Lgs. n. 546 del 1992)

Il presupposto per la formulazione di ufficio è quello dell'oggetto del giudizio e della esistenza di questioni di facile e pronta soluzione. C'è comunque una valutazione che deve essere effettuata dal giudice tributario

In generale detta soluzione può essere adottata anche in appello

Quando la parte rifiuta una proposta conciliativa formulata da controparte o dal giudice senza giustificato motivo, le spese a suo carico sono maggiorate del 50 per cento ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa originariamente formulata

La novità si applica ai ricorsi notificati dal 16 settembre 2022