

## **Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario**

Negli anni più recenti il legislatore ha ampliato considerevolmente gli strumenti a disposizione del contribuente per la definizione bonaria dei debiti tributari.

L'impulso normativo è stato sollecitato dalla stessa Agenzia delle Entrate e dagli addetti ai lavori.

Gli istituti deflattivi consentono all'Erario dello Stato di ridurre drasticamente tempi e costi di chiusura delle liti e riconoscono al contribuente collaborativo un abbattimento delle sanzioni ordinarie.

### **L'interpello**

L'interpello è un'istanza che il contribuente rivolge all'agenzia competente per materia prima di assumere una condotta fiscalmente rilevante, onde ricevere chiarimenti sull'interpretazione di una norma obiettivamente incerta da applicare al caso concreto.

Le istanze formulabili si distinguono in ordinarie, antielusive o disapplicative.

La prima tipologia è la più comune ed è disciplinata dall'art. 11, L. 27.7.2000, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente).

La domanda va inoltrata alla Direzione regionale dell'Agenzia competente per domicilio fiscale. Deve essere redatta in carta libera e non sconta imposta di bollo.

Può essere consegnata a mano o inviata per posta in plico senza busta a mezzo di raccomandata a/r.

Nel caso di mancata sottoscrizione, l'istanza si considera validamente presentata nel momento in cui il contribuente, entro 30 giorni dall'invito dell'ufficio, la regolarizza, sottoscrivendola.

La competente Direzione può chiedere al contribuente di integrare la documentazione esibita quando ciò sia necessario ai fini dell'inquadramento corretto della questione e della completezza della risposta.

Tale richiesta interrompe il decorso del termine assegnato per la risposta.

In tal caso, infatti, esso decorre dalla data di ricezione, da parte dell'ufficio, della documentazione integrativa consegnata o spedita con le stesse modalità dell'interpello.

La risposta va notificata o comunicata al contribuente, anche telematicamente, entro 120 giorni dalla ricezione dell'istanza o dei documenti integrativi richiesti dall'ufficio.

L'omessa pronuncia nel termine suddetto va intesa nel senso che l'amministrazione concorda con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal richiedente.

La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola solo l'istante e con esclusivo riferimento alla questione oggetto della domanda.

Il parere espresso dall'Agenzia, tuttavia, non vincola il contribuente, il quale può anche decidere di non uniformarsi.

Qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità dalla risposta o del suddetto silenzio assenso, è nullo.

L'istanza di interpello antielusiva è, invece, disciplinata dall'art. 21, L. 30.12.1991, n. 413, ed è volta a ottenere un parere sul carattere potenzialmente elusivo di alcune operazioni o sulla corretta classificazione di alcune spese.

Decorso 120 giorni dalla presentazione, il contribuente, cui non sia stata ancora fornita risposta, può diffidare l'Agenzia.

Passati ulteriori 60 giorni, si forma il silenzio assenso in ordine alla soluzione prospettata dall'istante.

La domanda va presentata esclusivamente mediante plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'Agenzia delle Entrate - Direzione centrale Normativa tramite la Direzione regionale competente per domicilio fiscale del richiedente.

La Direzione regionale, entro 15 giorni dalla ricezione, compie l'istruttoria e trasmette l'istanza con il proprio parere alla Direzione centrale.

Quest'ultima comunica la propria determinazione al contribuente sempre mediante plico postale raccomandato con avviso di ricevimento.

L'istanza disciplinata dall'art. 37 *bis*, co. 8, DPR 29.9.1973, n. 600, poi, è presentata allo scopo di disapplicare una norma antielusiva che, in linea di principio, atterrebbe la fattispecie prospettata, limitando deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, ecc.

Onde ottenere la disapplicazione, il contribuente deve provare che gli effetti elusivi che la norma intende evitare non possano realizzarsi nella fattispecie concreta.

L'interpello è presentato, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, al Direttore regionale per il tramite della Direzione provinciale competente per domicilio fiscale dell'istante.

Quest'ultima trasmette al Direttore regionale l'istanza con il proprio parere entro 30 giorni dalla sua ricezione.

La risposta è comunicata al contribuente entro i successivi 90 giorni, tramite plico raccomandato con avviso di ricevimento.

## **Il ravvedimento operoso**

L'istituto è disciplinato dall'art. 13, D. Lgs. 18.12.1997, n. 472, e consente di regolarizzare versamenti di imposte omessi o insufficienti e altre irregolarità fiscali, con sconto sulle sanzioni di cui all'art. 13, D. Lgs. 18.12.1997, n. 471.

Per poter beneficiare della suddetta agevolazione, è necessario che la violazione che si intenda regolarizzare non sia stata già constatata dall'amministrazione finanziaria e che, comunque, non siano già stati effettuati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento di cui l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

La riduzione della sanzione è pari a:

- ad un decimo del minimo, se il pagamento viene eseguito entro trenta giorni dalla data di commissione della violazione (c.d. *ravvedimento breve*). I versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni beneficiano di un'ulteriore riduzione della sanzione per un importo pari ad un quindicesimo in ragione di ciascun giorno di ritardo (c.d. *ravvedimento sprint* o *mini ravvedimento*) (art. 13, co. 1, secondo periodo, D. Lgs. 18.12.1997, n. 471).

- ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (c.d. *ravvedimento lungo*);

- ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni o ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica

prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente a quello, in regolarizzazione, del tributo o della differenza, se dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

## **La definizione degli atti di accertamento a seguito di controlli automatizzati o formali**

Il contribuente può definire gli avvisi bonari notificatigli dalla pubblica amministrazione se provvede ad effettuare il pagamento di quanto dovuto entro il termine di 30 giorni dalla loro ricezione (artt. 2 e 3, D. Lgs. 18.12.1997, n. 462).

Nel caso di avvisi derivanti dai controlli automatizzati di cui all'art. 36 *bis*, DPR 29.9.1973, n. 600 (basati sulla dichiarazione fiscale presentata dal contribuente o dal sostituto d'imposta), il pagamento tempestivo dei tributi contestati determina la riduzione delle sanzioni ad un terzo e la possibilità di versare solo gli interessi maturati fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

Nell'ipotesi, invece, di avvisi derivanti dai controlli formali di cui all'art. 36 *ter*, DPR 29.9.1973, n. 600, il contribuente beneficia della riduzione delle sanzioni a due terzi, nonché della possibilità di versare solo gli interessi maturati fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

Le somme dovute possono essere dilazionate in n. 6 rate trimestrali di pari importo oppure, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali (art. 3 *bis*, D. Lgs. 18.12.1997, n. 462).

## **L'adesione ai processi verbali di constatazione**

Lo strumento è volto alla definizione dell'obbligazione, prima della notifica dell'avviso di accertamento e, dunque, senza contraddittorio con l'Amministrazione (art. 5 *bis*, D. Lgs. 19.6.1997, n. 218).

L'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione notificato al contribuente verificato.

Ove voglia beneficiarne, quest'ultimo deve comunicare la sua intenzione al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate ed all'organo che ha redatto il verbale entro 30 giorni dalla data di consegna.

L'Ente, entro i 60 giorni successivi, notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento.

Le sanzioni irrogate sono ridotte ad un sesto e l'importo dovuto può essere dilazionato, senza obbligo di prestare alcuna garanzia, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire (commutati in euro).

## L'adesione agli inviti al contraddittorio

Tale strumento garantisce al contribuente la possibilità di aderire agli inviti a comparire di cui all'art. 5, D. Lgs. 19.6.1997, n. 218, concernenti le imposte sui redditi o l'IVA, emessi dall'1.1.2009, nonché quelli in materia di imposte indirette diverse dall'IVA (imposta di registro, sulle successioni, sulle donazioni, ecc.), emessi dal 29.1.2009.

L'adesione si perfeziona mediante comunicazione al competente ufficio che, nel caso di pagamento rateale, rechi anche l'indicazione del numero di rate prescelte, e contestuale versamento di quanto dovuto, da effettuarsi entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione (art. 5, co. 1 *bis*, D. Lgs. 19.6.1997, n. 218).

Le sanzioni irrogate sono ridotte ad un sesto e l'importo dovuto può essere dilazionato, senza obbligo di prestare alcuna garanzia, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire (commutati in euro).

Negli anni più recenti il legislatore ha ampliato considerevolmente gli strumenti a disposizione del contribuente per la definizione bonaria dei debiti tributari. Ulteriori istituti deflativi contemplati dall'ordinamento sono:

### Autotutela

Laddove l'Amministrazione finanziaria prenda atto di aver commesso un errore può annullare il proprio operato e correggere l'errore riscontrato, senza necessità di attendere la decisione di un giudice: questo potere di autocorrezione è disciplinato dal DM 11.2.1997, n. 37.

L'atto illegittimo può essere annullato d'ufficio, in via autonoma, o su richiesta del contribuente.

L'inoltro dell'istanza, tuttavia, non sospende i termini per la presentazione del ricorso dinanzi al giudice tributario.

L'annullamento può essere disposto anche se:

- il contenzioso che è derivato dall'atto illegittimo è ancora pendente;
- l'atto è divenuto ormai definitivo per decorso dei termini per ricorrere;
- il contribuente ha presentato ricorso e questo è stato respinto per motivi formali (inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità) con sentenza passata in giudicato.

L'annullamento dell'atto illegittimo comporta automaticamente anche quello degli atti ad esso consequenziali e l'obbligo di rimborso delle somme riscosse in forza dei medesimi.

## **Acquiescenza**

I contribuenti che ricevono avvisi di accertamento fondati su dati e valutazioni difficilmente confutabili possono ottenere una riduzione delle sanzioni ad un sesto, laddove rinuncino all'impugnazione ed a presentare istanza di accertamento con adesione, e provvedano al pagamento di quanto dovuto entro il termine di 60 giorni della notifica dell'atto (art. 15, co. 2 *bis*, D. Lgs. 19.6.1997, n. 218).

L'importo dovuto può essere dilazionato, senza obbligo di prestare alcuna garanzia, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire (commutati in euro).

### **Definizione agevolata delle sole sanzioni**

L'istituto in parola consente al contribuente di definire, in misura agevolata, le sole sanzioni amministrative irrogate con l'avanzamento della pretesa tributaria, riservandogli la possibilità di radicare il contenzioso dinanzi al Giudice speciale competente per contestare le maggiori imposte accertate (art. 16, D. Lgs. 18.12.1997, n. 472).

La definizione permette di pagare, in unica soluzione, nella misura ridotta di un terzo, purché il versamento avvenga entro il termine per la presentazione del ricorso.

Essa può perfezionarsi anche nel caso in cui la procedura di accertamento con adesione avviata dal contribuente prima della proposizione del ricorso si sia conclusa con esito negativo.

L'importo versato è irripetibile pur in caso di esito favorevole del ricorso.

### **Istanza di accertamento con adesione**

La procedura dell'accertamento con adesione, disciplinata dal D. Lgs. 19.6.1997, n. 218, consente al contribuente di definire l'avviso di accertamento notificatogli senza ricorrere all'autorità giudiziaria.

Possono essere definite le imposte sui redditi, l'IVA, le imposte di successione e donazione, di registro, ipotecaria, catastale.

La procedura può essere attivata dal contribuente mediante la presentazione, entro e non oltre 60 giorni dalla notifica dell'atto, di una domanda in carta libera in cui chiede all'ufficio di formulargli una proposta di accertamento per un'eventuale definizione.

Nel caso di invio dell'istanza per posta ordinaria, ai fini dell'interruzione del decorso del termine, vale la data di arrivo all'ufficio, mentre vale quella di spedizione se la stessa è inoltrata con plico raccomandato a/r senza busta.

Entro 15 giorni dal ricevimento della domanda, l'ufficio formula al contribuente, anche telefonicamente, l'invito a comparire per l'instaurazione del contraddittorio.

L'inoltro dell'istanza determina una sospensione di 90 giorni del decorso dei termini per la presentazione del ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale territorialmente competente.

Il raggiungimento o meno dell'accordo avviene in contraddittorio e può richiedere più incontri successivi, per la partecipazione ai quali il contribuente può farsi rappresentare o assistere.

Se le parti raggiungono un accordo, i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione che va sottoscritto da entrambe le parti.

L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio.

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

Se l'accordo non si raggiunge, il contribuente può sempre presentare ricorso al giudice tributario contro l'atto già emesso dall'ufficio.

L'adesione comporta la riduzione delle sanzioni nella misura di un terzo.

L'importo dovuto può essere dilazionato, senza obbligo di prestare alcuna garanzia, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cento milioni di lire (commutati in euro).

## **Mediazione tributaria**

L'istituto è stato introdotto dall'art. 39, co. 9, D.L. 6.7.2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella L. 15.7.2011, n. 111, che ha aggiunto l'art. 17 *bis* al D. Lgs. 31.12.1992, n. 546.

Consente al contribuente di definire bonariamente, mediante la presentazione di un reclamo prima dell'instaurazione del contenzioso, le controversie di valore non superiore a € 20.000,00, e relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a partire dall'1.4.2012.

Il valore della lite va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate; in caso di controversie su sole sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Alla mediazione tributaria non si applica l'istituto della conciliazione giudiziale, ma solo le disposizioni, per quanto compatibili, di cui all'art. 48 del D. Lgs. n. 546 del 1992.

La presentazione del reclamo è obbligatoria e condizione di ammissibilità del ricorso.

L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

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

L'istituto non è incompatibile con la procedura di accertamento con adesione.

Pertanto, nel caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, il termine per la proposizione dell'eventuale successivo reclamo è sospeso per un periodo di novanta giorni.

Al reclamo va allegata copia dei documenti che il contribuente intende depositare al momento dell'eventuale costituzione in giudizio.

Lo stesso può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

L'ufficio, all'esito dell'istruttoria, può accogliere, anche parzialmente, o rigettare l'istanza ovvero può formulare una proposta di mediazione, avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

Dopo novanta giorni (al cui decorso non si applica la sospensione feriale dei termini) dal ricevimento del reclamo da parte dell'ufficio, senza che sia intervenuto l'accoglimento, anche parziale, o il diniego dell'istanza, inizia a decorrere il termine di trenta giorni per l'eventuale costituzione in giudizio del contribuente, a cui invece si applica la sospensione feriale.

Analogo iter vale nel caso di silenzio-diniego dell'ufficio.

Se il procedimento di mediazione si conclude con esito negativo, nell'eventuale successivo giudizio tributario, la parte soccombente è condannata a pagare, in aggiunta alle spese di giudizio, un'ulteriore somma pari al 50% di queste ultime, a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione.

Al di fuori dei casi di soccombenza reciproca, la Commissione tributaria può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giuste ragioni (da spiegarsi espressamente nella motivazione) che abbiano indotto la parte soccombente a rifiutare la proposta di mediazione.

La definizione positiva della procedura di mediazione, invece, determina, per il contribuente, l'automatica riduzione delle sanzioni al 40%.

Tale beneficio è riconosciuto anche se quest'ultimo decida di pagare interamente l'imposta di cui all'atto impugnato.

Le parti redigono apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute rispettivamente a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi.

Il processo verbale è titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione o in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o, ancora, in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superino i 50.000 euro.

La procedura si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo o della prima rata.

## **Conciliazione giudiziale**

La conciliazione giudiziale è lo strumento attraverso il quale il contribuente che abbia intrapreso una causa contro l'Erario può chiuderla, parzialmente o integralmente, prima che sia emessa sentenza (art. 48, D. Lgs. 31.12.1992, n. 546).

L'istituto può trovare applicazione per tutte le controversie in ordine alle quali hanno giurisdizione le Commissioni tributarie provinciali e non oltre la prima udienza.

La proposta può essere formulata:

- dalla Commissione adita che, d'ufficio, può esperire tra le parti il tentativo di conciliazione;
- dalle parti stesse (contribuente, Agenzia delle Entrate, Ente locale, agente della riscossione).

Il tentativo non è vincolante.

Infatti, se l'accordo non si raggiunge, il contenzioso prosegue.

La conciliazione può avvenire in udienza.

In tal caso, la Commissione adita redige apposito verbale nel quale sono indicate le somme dovute dal contribuente a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi.

Il verbale è titolo per la riscossione.

Se la conciliazione, invece, si perfeziona fuori udienza, l'ufficio, prima della fissazione della data di trattazione, provvede a depositare presso la segreteria della Commissione una proposta con l'indicazione dei contenuti dell'accordo.

L'intera procedura si chiude con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo stesso. Solo così, infatti, si può ritenere definito il rapporto tributario

Se l'accordo è confermato, il Presidente della Commissione dichiara, con decreto, l'estinzione del giudizio.

L'intervenuta conciliazione determina la riduzione della sanzione al 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima.

Il pagamento può essere dilazionato, senza obbligo di prestare alcuna garanzia, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano € 50.000,00.