

PARTE VIII >

CONTENZIOSO E STRUMENTI PER EVITARLO

1. COME RIMEDIARE A ERRORI E DIMENTICANZE: IL RAVVEDIMENTO

Il ravvedimento per imposte dirette e Iva

Modalità di pagamento

Presentazione della dichiarazione integrativa

La remissione *in bonis*

2. COME EVITARE O RISOLVERE LE LITI FISCALI

L'acquiescenza

Adesione ai processi verbale di constatazione

Adesione all'invito al contraddittorio

Accertamento con adesione

Il reclamo e la proposta di mediazione

La conciliazione giudiziale

L'autotutela

3. IL RICORSO TRIBUTARIO

L'avvio del processo tributario

Assistenza tecnica

Sospensione dell'atto impugnato

Esito del ricorso e applicazione della sentenza

Il ricorso in appello

Il ricorso in Cassazione

1. COME RIMEDIARE A ERRORI E DIMENTICANZE: IL RAVVEDIMENTO

Con il “ravvedimento operoso” il contribuente può regolarizzare omissioni e irregolarità e beneficiare della riduzione delle sanzioni amministrative ordinarie.

Il ravvedimento è consentito entro determinati limiti di tempo e quando:

- la violazione non è stata già constatata dall'ufficio o ente impositore e notificata all'autore della stessa
- non sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche (in questi casi l'esclusione dal ravvedimento non è totale, ma limitata ai periodi e ai tributi oggetto di controllo)
- non sono iniziate altre attività amministrative di accertamento (notifica di inviti a comparire, richieste di esibizione di documenti, invio di questionari, eccetera) formalmente comunicate all'autore o ai soggetti solidalmente obbligati.

Indagini di altro tipo, come quelle di natura penale, non sono di ostacolo al ravvedimento.

L'art. 11 del decreto legge n. 16/2012 ha esteso il cosiddetto ravvedimento “sprint” (già previsto per regolarizzare il mancato pagamento di tributi o di un acconto) a tutte le violazioni “ravvedibili” indicate nell'art. 13 del decreto legislativo 472/1997.

Pertanto, anche per la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, nonché per l'omessa presentazione della dichiarazione (cioè quella presentata con ritardo non superiore a novanta giorni), si può adesso usufruire dell'ulteriore riduzione (1/15 per ogni giorno di ritardo), a condizione che sia effettuata con un ritardo non superiore a quindici giorni.

>> IL RAVVEDIMENTO PER IMPOSTE DIRETTE E IVA

MANCATO PAGAMENTO DI TRIBUTI

L'omesso o insufficiente pagamento delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione dei redditi e dell'Iva, nonché l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute alla fonte operate dal sostituto d'imposta, possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:

- dell'imposta dovuta
- degli interessi moratori (calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito)
- della sanzione in misura ridotta.

In particolare, la sanzione (ordinariamente prevista nella misura del 30%) viene ridotta:

- allo **0,2% per ogni giorno di ritardo**, se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e si versano, entro il termine di trenta giorni dalla scadenza, i relativi interessi legali e la sanzione stessa
- al **3%**, se il pagamento dell'imposta, degli interessi e della sanzione viene eseguito dal quindicesimo giorno e comunque entro i trenta giorni dalla scadenza prescritta
- al **3,75%**, se si effettua il pagamento con ritardo superiore a trenta giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui la violazione è stata commessa.

1. COME RIMEDIARE A ERRORI E DIMENTICANZE: IL RAVVEDIMENTO

Per regolarizzare queste violazioni, non è necessario presentare una dichiarazione integrativa. Il ravvedimento non è valido se manca anche uno solo degli importi dovuti (per imposta, per interessi, per sanzione).

IL TASSO DI INTERESSE LEGALE DEGLI ULTIMI ANNI

PERIODO	TASSO	NORMA DI RIFERIMENTO
dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009	3%	D.M. 12 dicembre 2007
dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2010	1%	D.M. 5 dicembre 2009
dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2011	1,5%	D.M. 7 dicembre 2010
dal 1° gennaio 2012	2,5%	D.M. 12 dicembre 2011

ATTENZIONE

I contribuenti lva trimestrali, tenuti a maggioreare l'iva da versare dell'1%, devono calcolare gli interessi e la sanzione ridotta tenendo conto dell'imposta comprensiva di tale maggiorazione.

PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE CON RITARDO NON SUPERIORE A 90 GIORNI

Se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, la violazione può essere regolarizzata eseguendo spontaneamente, entro lo stesso termine, il pagamento di una sanzione di **25 euro** (pari ad **1/10** della sanzione minima di 258 euro), ferma restando l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento dei tributi, qualora non regolarizzate.

VIOLAZIONI DI NATURA FORMALE

Quando si parla di violazioni formali bisogna distinguere tra le due seguenti fattispecie:

- violazioni “formali”, che non hanno conseguenze sostanziali e cioè non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo
- violazioni “meramente formali”, che, oltre a non avere risvolti sostanziali, non arrecano nemmeno pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Mentre le prime sono punibili, le seconde non sono sanzionabili (è l'ufficio a valutare caso per caso se la violazione è “formale” o “meramente formale”).

I contribuenti che si accorgono di aver commesso degli errori o delle omissioni, sia di tipo “formale” che “meramente formale”, anche se ininfluenti sull'attività di controllo, possono regolarizzare la propria posizione mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa, riferita al periodo d'imposta interessato, da redigere su modello conforme a quello approvato (reperibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it).

La regolarizzazione deve comunque essere effettuata prima dell'inizio dell'attività di controllo o verifica.

Per le violazioni “formali” che siano di ostacolo all'attività di accertamento dell'ufficio, la regolarizzazione, da effettuarsi nei termini e con le modalità previste dalla legge, comporta il pagamento della sanzione, anche se in misura ridotta.

Sono così sanabili le infrazioni relative al contenuto della dichiarazione quali, ad esempio:

- l'omessa o errata indicazione di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente o del suo rappresentante
- la compilazione della dichiarazione su modello non conforme a quello approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate
- la mancata o errata compilazione di quadri della dichiarazione previsti per indicare dati non rilevanti ai fini della determinazione delle somme dovute.

VIOLAZIONI DI NATURA SOSTANZIALE

Gli errori o le omissioni di natura sostanziale relativi alle dichiarazioni validamente presentate (comprese quelle presentate con ritardo non superiore a novanta giorni) possono essere regolarizzati presentando una dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale si è verificato l'errore o l'omissione.

Entro lo stesso termine bisogna pagare il tributo (o il maggior tributo dovuto), gli interessi (calcolati al tasso legale annuo con maturazione giorno per giorno) e la sanzione ridotta a 1/8 del minimo previsto.

Quali errori è possibile regolarizzare:

1. errori e omissioni rilevabili in sede di liquidazione e di controllo formale della dichiarazione (articoli 36-bis e 36-ter del Dpr n. 600/1973), quali:

- errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte
- indicazione in misura superiore a quella spettante di detrazioni d'imposta, di oneri deducibili o detraibili, di ritenute d'acconto e di crediti d'imposta.

In questi casi la regolarizzazione comporta il pagamento

- della sanzione ridotta, in misura pari al **3,75%** (1/8 del 30%) della maggiore imposta o della differenza del credito utilizzato
- del tributo dovuto
- degli interessi, calcolati al tasso legale annuo con maturazione giorno per giorno

2. errori e omissioni che configurerebbero la violazione di infedele dichiarazione, quali:

- omessa o errata indicazione di redditi
- errata determinazione di redditi
- esposizione di indebite detrazioni d'imposta o di indebite deduzioni dall'imponibile.

In queste ipotesi, la regolarizzazione spontanea comporta il pagamento

- della sanzione ridotta al **12,50%** (pari a 1/8 della sanzione minima prevista del 100%) della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito spettante
- del tributo dovuto
- dei relativi interessi, calcolati al tasso legale annuo con maturazione giorno per giorno.

Quando si vogliono regolarizzare, contestualmente, gli errori e le omissioni indicati ai precedenti punti è necessario presentare un'unica dichiarazione integrativa ed effettuare il pagamento delle somme complessivamente dovute; in questo caso, le misure delle sanzioni ridotte (3,75% e 12,50%) saranno rapportate ai rispettivi maggiori tributi o minori crediti spettanti.

TARDIVA TRASMISSIONE DELLE DICHIARAZIONI DA PARTE DEGLI INTERMEDIARI

Per l'omessa o la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte dei soggetti abilitati all'invio telematico, ai fini dell'applicazione del ravvedimento è necessario che la dichiarazione non trasmessa possa ancora essere validamente presentata.

Pertanto, la possibilità di ravvedersi per l'intermediario che non ha trasmesso tempestivamente la dichiarazione presuppone necessariamente la validità della dichiarazione tardivamente presentata, che sussiste, come detto, quando la stessa è presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine naturale di presentazione.

In particolare, la specifica sanzione a carico dell'intermediario (da 516 a 5.164 euro) può essere ridotta ad 1/10 del minimo (ossia 51 euro) se la dichiarazione viene trasmessa con un ritardo non superiore a novanta giorni; ovviamente, alla sanzione per tardiva trasmissione telematica della dichiarazione si affiancano le sanzioni per tardiva presentazione della dichiarazione, di cui si è detto in precedenza, che, comunque, devono essere irrogate a carico del contribuente.

Contestualmente alla trasmissione telematica della dichiarazione, l'intermediario deve procedere al pagamento della sanzione in misura ridotta.

>> MODALITÀ DI PAGAMENTO

Per usufruire del ravvedimento, i versamenti vanno eseguiti:

- con il modello F24, per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Iva, l'Irap, e l'imposta sugli intrattenimenti
- con il modello F23, per l'imposta di registro e gli altri tributi indiretti, indicando la causale "SZ" e, nello spazio riservato agli estremi dell'atto, l'anno cui si riferisce la violazione.

Nei modelli di versamento devono essere indicati gli appositi codici tributo. Non è prevista alcuna forma di pagamento rateale.

Se il periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, deve essere indicato il primo dei due anni interessati, nella forma AAAA (esempio: 2011).

Le sanzioni vanno versate con un apposito codice tributo. Anche gli eventuali interessi da versare vanno indicati nel modello F24 con i codici tributo appositamente istituiti. Tuttavia, quando si tratta di interessi sulle ritenute dovute dai sostituti d'imposta, gli stessi vanno versati cumulativamente con il tributo.

L'elenco completo dei codici è reperibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

ATTENZIONE

Per i tributi per i quali è ammessa, il contribuente può effettuare la compensazione delle somme dovute per effetto del ravvedimento con i crediti d'imposta vantati.

La compensazione non è possibile per le imposte che si versano con il modello F23.

>> PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Quando per il ravvedimento è obbligatoria una dichiarazione integrativa, l'interessato deve presentarla, secondo le stesse modalità previste per la dichiarazione originaria, entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale l'errore o l'omissione si sono verificati.

La dichiarazione va presentata:

- utilizzando, anche in fotocopia, i modelli di dichiarazione approvati per l'anno di riferimento (disponibili sul sito www.agenziaentrate.gov.it)
- riproducendo integralmente il contenuto della dichiarazione originaria, ovviamente rettificato, tenendo conto delle correzioni o delle integrazioni
- barrando nella dichiarazione l'apposita casella "Dichiarazione integrativa"
- indicando quali quadri o allegati alla dichiarazione originaria sono oggetto di aggiornamento e quali invece sono rimasti invariati.

ADEMPIMENTI PER EFFETTUARE IL RAVVEDIMENTO

VIOLAZIONI		DICHIARAZIONE INTEGRATIVA	VERSAMENTI DA EFFETTUARE
Omessi o carenti versamenti di imposte e/o ritenute dichiarate		NO	<ul style="list-style-type: none"> • imposta dovuta • interessi (commisurati all'imposta e al tasso legale e calcolati giorno per giorno) • sanzione pari a: <ul style="list-style-type: none"> – 0,2% per ogni giorno di ritardo (se il versamento dell'imposta è eseguito entro 14 giorni) – 3% (se il pagamento avviene dal quindicesimo giorno ma entro 30 giorni dalla scadenza) – 3,75% (se il versamento è effettuato oltre 30 giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione)
Errori formali (che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta, sul pagamento del tributo e che, comunque, non ostacolano l'attività di accertamento) relativi al contenuto della dichiarazione		SI	NESSUNO
Errori e omissioni che incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul pagamento del tributo	A. Errori rilevabili in sede di applicazione degli artt. 36-bis e 36-ter del Dpr 600/73, che hanno determinato un minor versamento, diversi da quelli indicati al primo rigo	SI	Imposta o minor credito, interessi, sanzione del 3,75% (1/8 della sanzione ordinaria del 30%); la regolarizzazione deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa l'infrazione che si intende sanare
	B. Errori rilevabili in sede di accertamento (omessa e/o errata indicazione di redditi) che hanno determinato un minor versamento e/o un maggior credito	SI	Imposta o minor credito, interessi, sanzione del 12,50% ; la regolarizzazione deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa l'infrazione che si intende sanare
Omessa presentazione nei termini della dichiarazione		NO Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine	Entro 90 giorni con il pagamento di una sanzione di 25 euro , ferma restando l'applicazione delle sanzioni relative alle eventuali violazioni riguardanti il pagamento delle imposte, se non regolarizzate secondo le modalità illustrate al primo rigo

ATTENZIONE

Anche per la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, nonché per l'omessa presentazione nei termini della dichiarazione, si può usufruire dell'ulteriore riduzione (1/15 per ogni giorno di ritardo), a condizione che sia effettuata con un ritardo non superiore a quindici giorni (art. 11 del decreto legge n. 16/2012)

>> LA REMISSIONE *IN BONIS*

Il decreto legge n. 16/2012 ha introdotto norme di semplificazioni di adempimenti tributari, il cui obiettivo è la riduzione degli oneri amministrativi per cittadini e imprese. Tra queste facilitazioni, è stata prevista una particolare forma di ravvedimento operoso: la “**remissione *in bonis***”.

IN COSA CONSISTE

Con la remissione *in bonis* il contribuente può rimediare a dimenticanze riguardanti comunicazioni o adempimenti formali non eseguiti alle scadenze previste, evitando di perdere la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.

In sostanza, quando per la fruizione di agevolazioni fiscali o per l'accesso a regimi fiscali è previsto l'obbligo di presentare una comunicazione preventiva, o altro adempimento di natura formale, e il contribuente non lo ha eseguito tempestivamente, egli ha l'opportunità di non perdere il beneficio se:

1. la violazione non è stata constatata o non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore dell'inadempimento ha avuto formale conoscenza
2. possiede i requisiti sostanziali richiesti dalle norme per usufruire del beneficio stesso (i requisiti devono essere posseduti alla data originaria di scadenza del termine normativamente previsto per la trasmissione della comunicazione o per l'assolvimento dell'adempimento di natura formale)
3. presenta la comunicazione, o assolve l'adempimento richiesto, entro il termine ordinario di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile
4. versa, contestualmente alla presentazione tardiva della comunicazione – o all'adempimento tardivo – la sanzione ridotta di **258 euro**.

La sanzione di 258 euro, prevista per la regolarizzazione, deve essere versata con il modello F24, sul quale va indicato il codice tributo **8114**. Non è ammessa la possibilità di effettuare la compensazione con crediti eventualmente disponibili. Poiché rappresenta l'onere da assolvere per evitare la perdita di un beneficio, la sanzione non può essere oggetto di ravvedimento (previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 472/1997).

DECORRENZA

Come precisato con circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 28 settembre 2012, le disposizioni sulla remissione *in bonis* si applicano sia con riferimento alle irregolarità per le quali al 2 marzo 2012 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 16/2012) non è ancora scaduto il termine di presentazione della prima dichiarazione utile ai fini della regolarizzazione, sia con riferimento alle irregolarità per le quali, alla suddetta data, è scaduto il termine di presentazione della prima dichiarazione utile ma non è ancora scaduto quello di presentazione della dichiarazione riguardante il periodo d'imposta nel quale l'adempimento è stato omesso.

Inoltre, in sede di prima applicazione della norma – considerata l'incertezza interpretativa sulla corretta individuazione della data entro cui assolvere l'adempimento non eseguito – il termine entro cui regolarizzare le omissioni è stato stabilito al **31 dicembre 2012**.

IN QUALI CASI SI PUÒ FRUIRE DELLA REMISSIONE *IN BONIS*

L'ambito di applicazione del nuovo istituto è circoscritto alle fattispecie in cui la fruizione di benefici di natura fiscale e l'accesso a regimi fiscali opzionali sono subordinati, pena la decadenza, all'obbligo di trasmettere una comunicazione preventiva o di assolvere altro adempimento di carattere formale.

Questo significa che la remissione in bonis non potrà essere richiesta in tutti quei casi in cui la tardiva esecuzione dell'adempimento richiesto assume la natura di semplice irregolarità e non comporta la decadenza dall'agevolazione, ma l'applicazione di una sanzione.

Di seguito, alcune fattispecie alle quali risulta applicabile l'istituto della remissione *in bonis*:

- mancato esercizio dell'opzione per il regime di tassazione per trasparenza previsto per le società di capitali
- omessa presentazione del modello di comunicazione previsto per l'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale (articolo 117 e seguenti del Tuir)
- omesso invio del modello EAS, cioè della comunicazione dei dati fiscalmente rilevanti necessaria ai fini dell'applicazione del regime fiscale agevolato previsto per gli enti associativi (art. 148 del Tuir e art. 4 del Dpr n. 633/1972).

È applicabile, inoltre:

- all'opzione per l'adesione al regime di liquidazione e versamento mensile o trimestrale dell'Iva di gruppo (articolo 73, comma 3, del Dpr n. 633/1972)
- all'opzione che società di persone e imprenditori individuali in contabilità ordinaria possono esercitare al fine di determinare la base imponibile Irap secondo le stesse regole previste per le società di capitali (cioè in base al bilancio)
- al regime della *tonnage tax*, cioè il regime di determinazione forfettaria del reddito delle navi aventi i requisiti indicati dall'articolo 155, commi 1 e 2, del Tuir.

Istruzioni più dettagliate sull'istituto della "remissione *in bonis*" sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 38/E del 28 settembre 2012.

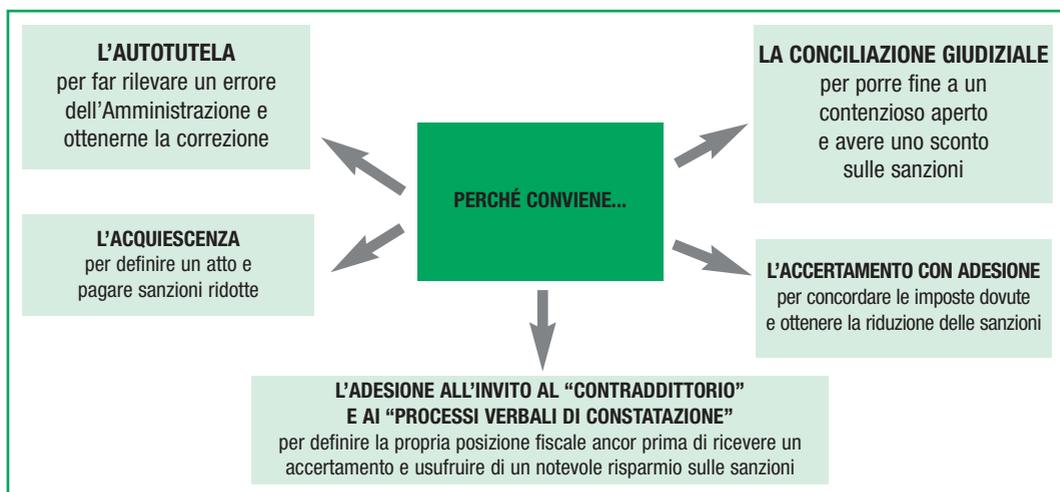
2. COME EVITARE O RISOLVERE LE LITI FISCALI

Per evitare il contenzioso tributario e sottrarsi a lunghi e costosi giudizi, esistono diversi strumenti, tra i quali l'acquiescenza, l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale.

Tra le più recenti modifiche normative, si segnala l'abolizione, dal 6 luglio 2011, dell'obbligo di presentare idonee garanzie in caso di pagamento a rate degli importi, superiori a 50.000 euro, dovuti a seguito di:

- accertamento con adesione
- acquiescenza all'accertamento
- conciliazione giudiziale

I VANTAGGI DEGLI ISTITUTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO



Con la legge di stabilità 2011 (legge n. 220 del 13 dicembre 2010), è stata invece modificata la misura delle sanzioni ridotte dovute in caso di:

- acquiescenza
- accertamento con adesione
- definizione agevolata delle sanzioni
- adesione agli inviti al contraddittorio e ai processi verbali di constatazione
- conciliazione giudiziale.

Dal 1° febbraio 2011 si applicano le seguenti misure:

ISTITUTO	SANZIONE RIDOTTA DOVUTA DAL 1° FEBBRAIO 2011 (*)	LA VECCHIA MISURA
acquiescenza	1/3	1/4
accertamento con adesione		
definizione agevolata delle sanzioni		
adesione agli inviti al contraddittorio adesione ai verbali di constatazione	1/6	1/8
conciliazione giudiziale	40%	1/3

* La nuova misura della sanzione ridotta si applica con riferimento agli atti definibili emessi dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate e ai ricorsi presentati a partire dal 1° febbraio 2011

>> L'ACQUIESCENZA

I contribuenti che ricevono avvisi di accertamento fondati su dati e valutazioni difficilmente contrastabili, hanno l'opportunità, se rinunciano a presentare ricorso, di ottenere una riduzione delle sanzioni.

L'accettazione dell'atto, giuridicamente definita **"acquiescenza"**, comporta infatti la riduzione a **1/3** delle sanzioni amministrative irrogate, sempre che il contribuente:

- rinunci a impugnare l'avviso di accertamento
- rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione
- provveda a pagare, entro il termine di proposizione del ricorso (60 giorni dalla notifica dell'atto), le somme complessivamente dovute, tenendo conto delle riduzioni.

Un'ulteriore riduzione delle sanzioni è prevista se l'avviso di accertamento non è stato preceduto da "invito al contraddittorio" o da "processo verbale di constatazione". In tal caso, la riduzione aumenta a 1/6.

I VERSAMENTI

Le somme dovute a seguito di acquiescenza si versano, in unica soluzione o in forma rateale, presso banche, poste o agenti della riscossione, utilizzando:

- il modello F24, per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Irap, l'Iva e l'imposta sugli intrattenimenti (i titolari di partita Iva sono obbligati al modello F24 telematico)
- il modello F23, per l'imposta di registro e per gli altri tributi indiretti.

Il pagamento rateale prevede **8 rate trimestrali** di pari importo oppure, se l'importo da pagare supera 51.645,69 euro, **12 rate trimestrali** sempre di pari importo.

Per le rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali.

Non è più previsto, invece, l'obbligo di presentare garanzia per il pagamento rateale (anche se le somme dovute sono superiori a 50.000 euro).

Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento.

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva, il totale delle somme residue dovute è iscritto a ruolo con i relativi interessi. Sull'importo complessivamente dovuto a titolo di tributo, è prevista l'applicazione della sanzione per ritardati e omessi versamenti (art. 13 del decreto legislativo n. 471/1997) in misura doppia (pari, cioè, al **60%**).



ATTENZIONE

Anche gli atti di contestazione con cui vengono irrogate solo sanzioni possono essere definiti per "acquiescenza". Il contribuente ha la possibilità di definire le sanzioni irrogate con il pagamento, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di **1/3** della sanzione indicata.

>> ADESIONE AI PROCESSI VERBALI DI COSTATAZIONE

L'istituto dell'**adesione al processo verbale di constatazione** consente al contribuente di definire il proprio rapporto tributario sulla base dei rilievi e dei contenuti dell'atto ricevuto.

Se il contribuente esercita tale facoltà, ha diritto:

- alla riduzione a **1/6** delle sanzioni (cioè alla metà della misura prevista nell'ipotesi di accertamento con adesione)
- al pagamento rateizzato delle somme dovute senza dover prestare alcuna garanzia.

Non tutti i processi verbali di constatazione sono definibili, ma solo quelli che:

- consentono l'emissione di un accertamento parziale
- contengono la constatazione di violazioni "sostanziali" con riferimento esclusivamente alla normativa in materia di imposte sui redditi, Irap e Iva.

Gli accertamenti parziali sono quelli emessi ai sensi degli articoli 41-bis del Dpr n. 600/73 e 54, quarto comma, del Dpr n. 633/72. Si tratta degli accertamenti che gli uffici dell'Agenzia delle Entrate possono emettere, per accertare redditi non dichiarati o maggiori redditi imponibili, sulla base dei dati in possesso dell'Anagrafe tributaria o di segnalazioni effettuate dalla direzione centrale Accertamento, da una direzione regionale o da un ufficio della stessa Agenzia o di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza, da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici.

COSA DEVE FARE IL CONTRIBUENTE

Per aderire al processo verbale di constatazione, è sufficiente una semplice comunicazione all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente e all'organo che ha redatto il verbale. Ovviamente, se l'atto è stato redatto dall'ufficio, basta presentare una sola comunicazione.

L'adesione deve essere espressa entro i 30 giorni successivi a quello della consegna del processo verbale, utilizzando l'apposito modello disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Il modello può essere presentato per posta (raccomandata con avviso di ricevimento) o consegnato direttamente ai soggetti destinatari, che rilasciano ricevuta. Alla comunicazione va allegata fotocopia di un documento di identità o di riconoscimento in corso di validità.

L'adesione al processo verbale di constatazione ha come conseguenza l'emissione di un "atto di definizione dell'accertamento parziale", contenente gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute.

L'atto deve essere notificato al contribuente entro 60 giorni dalla data di presentazione della richiesta di adesione.

La notifica dell'atto di definizione determina l'obbligo per il contribuente di versare le somme da esso risultanti:

- in unica soluzione, entro i 20 giorni successivi alla notifica dell'atto
- in forma rateale, senza prestazione di garanzie, in un massimo di 8 rate trimestrali di uguale importo (ovvero 12, se le somme dovute superano 51.645,69 euro), delle quali la prima da versare entro il termine di 20 giorni dalla notifica dell'atto.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale (2,5% dal 1°

gennaio 2012), calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale.

Il mancato pagamento delle somme dovute comporta la loro iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

>> ADESIONE ALL'INVITO AL CONTRADDITTORIO

Un altro istituto deflativo del contenzioso è la definizione dell'accertamento mediante **“adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio”**.

Si applica in materia sia di imposte dirette e Iva sia di altre imposte indirette (registro, successioni e donazioni, eccetera).

In pratica, il contribuente che accetta i contenuti di un invito al contraddittorio (o invito a comparire), in cui sono indicati la pretesa fiscale e i motivi che l'hanno determinata, ottiene lo stesso regime agevolato, in tema di sanzioni (riduzione a 1/6) e di pagamento rateale (senza prestazione di garanzia), previsto per l'adesione ai processi verbali di constatazione (vedi paragrafo precedente).

COME FUNZIONA

La definizione si realizza con l'acquisizione dell'assenso del contribuente e il pagamento delle somme dovute **entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione**.

La comunicazione con la quale il contribuente informa il competente ufficio di voler aderire deve contenere, in caso di pagamento rateale, l'indicazione del numero delle rate prescelte. A essa va allegata la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata.

Sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate è disponibile il modello utilizzabile per la definizione.

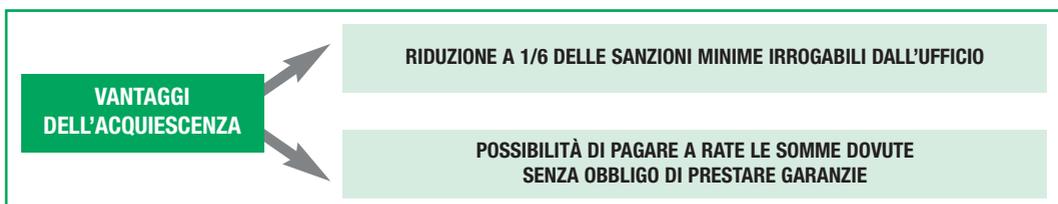
È possibile versare le somme dovute in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo ovvero, se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 euro, di 12 rate trimestrali, senza prestazione di alcuna garanzia.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale (2,5% dal 1° gennaio 2012), calcolati dal giorno successivo a quello del primo versamento e fino alla data di scadenza di ciascuna rata.

Se il contribuente non versa le somme successive alla prima rata, l'ufficio competente le iscrive a ruolo a titolo definitivo.

ATTENZIONE

L'istituto non si applica se il contribuente ha ricevuto in precedenza un processo verbale di constatazione, che consente l'emissione di un accertamento parziale, e non lo ha definito.



>> ACCERTAMENTO CON ADESIONE

L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire in contraddittorio con l'ufficio le maggiori imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria.

Si tratta, sostanzialmente, di un "accordo" tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, sia dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso al giudice tributario.

La procedura riguarda tutte le principali imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente quanto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale.

CHI È AMMESSO	TUTTI I CONTRIBUENTI persone fisiche, società di persone, associazioni professionali, società di capitali, enti, sostituti d'imposta	
	LE PRINCIPALI IMPOSTE DIRETTE	Irpef e relative addizionali Ires Irap Imposte sostitutive delle imposte sui redditi
LE IMPOSTE DEFINIBILI	LE PRINCIPALI IMPOSTE INDIRETTE	Iva Imposta sulle successioni e sulle donazioni Imposta di registro Imposte ipotecaria e catastale
QUANDO SI PROPONE	dopo aver ricevuto un avviso di accertamento	
	dopo un controllo (accesso, ispezione, verifica) eseguito dall'ufficio o dalla Guardia di finanza	

I VANTAGGI DELL'ADESIONE

L'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di $\frac{1}{3}$ del minimo previsto dalla legge.

Inoltre, per i fatti accertati perseguibili anche penalmente, costituisce una circostanza attenuante il perfezionamento dell'adesione con il pagamento delle somme dovute prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. L'effetto "premier" si concretizza nell'abbattimento **fino a $\frac{1}{3}$** delle sanzioni penali previste e nella non applicazione delle sanzioni accessorie.

IL PROCEDIMENTO

Iniziativa d'ufficio

L'ufficio può invitare il contribuente a tentare una forma di definizione concordata del rapporto tributario prima ancora di procedere alla notifica di un avviso di accertamento. A tal fine, invia al contribuente un invito a comparire in cui sono indicati:

- i periodi d'imposta suscettibili di accertamento
- il giorno e il luogo dell'appuntamento
- gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento (le maggiori imposte, le sanzioni e gli interessi dovuti per la definizione agevolata, i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori somme dovute).

Se il contribuente non aderisce all'invito a comparire, non potrà in seguito ricorrere a tale istituto per gli stessi elementi e per i periodi d'imposta indicati nell'invito.

Richiesta del contribuente

Il contribuente, nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche, può avviare la procedura, presentando una domanda in carta libera in cui chiede all'ufficio di formulargli una proposta di accertamento per un'eventuale definizione.

La domanda può essere presentata all'ufficio competente:

- prima della notifica dell'eventuale atto di accertamento
- dopo la notifica di un atto di accertamento non preceduto da invito a comparire, ma solo fino al momento in cui non scadono i termini per proporre l'eventuale ricorso (60 giorni dalla notifica dell'atto).

La domanda di adesione, corredata di tutte le informazioni anagrafiche e di ogni possibile recapito anche telefonico, deve essere presentata, prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento innanzi alla Commissione tributaria provinciale, all'ufficio che lo ha emesso mediante consegna diretta o a mezzo posta.

Nel caso di invio dell'istanza per posta ordinaria, vale la data di arrivo all'ufficio; vale invece la data di spedizione, se la domanda è inviata mediante plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. Entro 15 giorni dal ricevimento della domanda, l'ufficio formula al contribuente, anche telefonicamente o telematicamente, l'invito a comparire.

Perfezionamento dell'adesione

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 da un procuratore munito di procura speciale.

Se le parti raggiungono un accordo, i contenuti dello stesso vengono riportati in un atto di adesione (prodotto in duplice copia), che va sottoscritto da entrambe le parti. La procedura si perfeziona soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo. Solo così, infatti, si può ritenere definito il rapporto tributario.

Se non si raggiunge un accordo, il contribuente può (o potrà) presentare ricorso al giudice tributario contro l'atto già emesso (o che sarà emesso) dall'ufficio.

ATTENZIONE

Dalla data di presentazione della domanda di accertamento con adesione, i termini restano sospesi per un periodo di 90 giorni, sia per un eventuale ricorso sia per il pagamento delle imposte accertate. Anche l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio delle imposte accertate dall'ufficio è effettuata, ricorrendone i presupposti, dopo la scadenza del termine di sospensione. Al termine di questo arco di tempo, il contribuente, se non ha raggiunto l'accordo con l'Amministrazione, può impugnare l'atto ricevuto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Versamento delle somme dovute

Il versamento delle somme dovute può essere effettuato:

- in unica soluzione, entro i 20 giorni successivi alla redazione dell'atto
- in forma rateale, in un massimo di 8 rate trimestrali di uguale importo (12 rate trimestrali, se le somme dovute superano 51.645,69 euro), delle quali la prima va pagata entro 20 giorni dalla redazione dell'atto.

2. COME EVITARE O RISOLVERE LE LITI FISCALI

Per le rate successive alla prima, sono dovuti gli interessi legali (2,5% dal 1° gennaio 2012). Non è più previsto, invece, l'obbligo di presentare garanzia per il pagamento rateale (anche se le somme dovute sono superiori a 50.000 euro).

Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio gli rilascia copia dell'atto di accertamento con adesione.

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva, il totale delle somme residue dovute è iscritto a ruolo con i relativi interessi. Sull'importo complessivamente dovuto a titolo di tributo, è prevista l'applicazione della sanzione per ritardati e omessi versamenti (art. 13 del decreto legislativo n. 471/1997) in misura doppia (pari, cioè, al **60%**).

ATTENZIONE

Per il versamento delle somme dovute a seguito dell'adesione, il contribuente può effettuare la compensazione con eventuali crediti d'imposta vantati, sempre che gli importi a debito siano da versare con il modello F24 (la compensazione, infatti, non è possibile per le somme che vanno pagate con il modello F23).

PERCHÉ CONVIENE L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

IL CONTRIBUENTE...	L'UFFICIO...
ottiene una rettifica a proprio favore dell'accertamento iniziale	si assicura il diritto a riscuotere le somme
ottiene la riduzione delle sanzioni amministrative (a 1/3)	evita il rischio di soccombere nel processo tributario e di pagare le relative spese
ottiene una riduzione (fino a 1/3) delle sanzioni penali e la cancellazione delle sanzioni accessorie	ottiene una diminuzione del contenzioso tributario

>> IL RECLAMO E LA PROPOSTA DI MEDIAZIONE

Dal 1° aprile 2012 è stato introdotto nel processo tributario il nuovo istituto del "reclamo", il cui obiettivo è trovare un accordo preventivo con il Fisco ed evitare il ricorso al giudice (art. 39, comma 9, del decreto legge 98/2011).

Riguarda esclusivamente le controversie di **valore non superiore a 20.000 euro** relative a tutti gli atti impugnabili emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a partire dal 1° aprile 2012. Sono esclusi gli atti riguardanti il recupero degli aiuti di Stato.

Con riferimento agli atti emessi dagli Uffici Provinciali – Territorio dell’Agenzia, l’istituto della mediazione trova applicazione alle controversie relative ad atti emessi dal 1° dicembre 2012 (data a decorrere della quale l’Agenzia del Territorio è stata incorporata nell’Agenzia delle Entrate).

Valore della controversia

Si determina con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall’importo del tributo contestato, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate. In caso di atto di irrogazione di sanzioni o di impugnazione delle sole sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Rispetto agli altri istituti deflativi del contenzioso, tra i quali l’autotutela e l’accertamento con adesione, il nuovo istituto è **obbligatorio** per gli atti fino a 20.000 euro di valore: la mancata presentazione del reclamo determina, infatti, l'**inammissibilità del ricorso** presentato, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, anche d’ufficio.

LE MODALITÀ OPERATIVE

Il reclamo va presentato, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notifica dell’atto che il contribuente intende impugnare e può contenere una motivata “proposta di mediazione”, completa della rideterminazione dell’ammontare della pretesa (in allegato alla circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 l’Agenzia delle Entrate propone un *fac-simile* di istanza).

Nel caso di rifiuto tacito opposto a una domanda di rimborso, l’istanza può essere proposta dopo il novantesimo giorno dalla domanda di rimborso presentata.

Se è stata presentata istanza di accertamento con adesione, il termine per proporre l’eventuale richiesta di mediazione è sospeso per novanta giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente dell’istanza di accertamento con adesione.

L’ufficio dell’Agenzia al quale presentare il reclamo, contenente sia il ricorso sia la proposta di mediazione, è la Direzione provinciale o la Direzione regionale che ha emanato l’atto.

In caso di atti suscettibili di reclamo emanati dall’Ufficio Provinciale - Territorio, l’istanza deve essere notificata a quest’ultimo.

Per gli atti emessi dai Centri operativi dell’Agenzia delle Entrate:

- se riguarda un atto emesso nello svolgimento delle attività di controllo e di accertamento indicate nell’articolo 28 del decreto legge n. 78 del 2010 (controlli su contribuenti che, in base all’incrocio dei dati provenienti dall’Inps, risultano aver percepito e non dichiarato redditi di lavoro dipendente ed assimilati), l’istanza va notificata alla Direzione cui spettano le attribuzioni sul tributo controverso (Direzione provinciale o regionale)
- per gli altri atti (per esempio per gli atti relativi a rimborsi nei confronti di contribuenti non residenti o ai crediti d’imposta previsti dalle leggi speciali), il reclamo va presentato direttamente al Centro operativo.

Apposite strutture, diverse e autonome da quelle che curano l’istruttoria degli atti, esaminano la documentazione presentata e decidono se accogliere o meno il reclamo, o se formulare una controproposta di mediazione.

Trascorsi novanta giorni dal ricevimento dell’istanza da parte degli uffici, senza che sia stato notificato l’accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

Il termine per la costituzione in giudizio del contribuente (30 giorni) decorre da questa data. Essa avviene con il deposito presso la Commissione tributaria provinciale del ricorso, contenente l’istanza, con

le stesse modalità previste per il ricorso non preceduto da mediazione tributaria obbligatoria.

Se, invece, l'Agenzia delle Entrate respinge il reclamo (o lo accoglie parzialmente), prima che siano trascorsi i novanta giorni, il termine per costituirsi in giudizio decorre dal ricevimento del diniego (o dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale).

ATTENZIONE

La presentazione del reclamo non comporta la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato.

È previsto, infine, che in una controversia interessata all'istituto del reclamo, la parte soccombente è tenuta a pagare, oltre alle spese di giudizio, il 50% delle stesse, a titolo di rimborso degli oneri sostenuti per il procedimento del reclamo e della mediazione.

Eccetto i casi di soccombenza reciproca, la Commissione tributaria può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi (da indicare nella motivazione) che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

ATTENZIONE

L'istituto del reclamo è alternativo alla conciliazione giudiziale. È infatti previsto che nelle controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza, o di mancata conclusione della mediazione, non è possibile successivamente far ricorso alla conciliazione giudiziale. La mediazione, pertanto, sostituisce la conciliazione, assorbendone la funzione.

IL PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE

In caso di avvenuta mediazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. In ogni caso, la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Il beneficio della riduzione delle sanzioni può essere riconosciuto anche se il contribuente decide di pagare interamente l'imposta del procedimento di mediazione.

La mediazione si conclude con la sottoscrizione dell'accordo da parte dell'Ufficio e del contribuente e si perfeziona con il versamento, entro venti giorni, dell'intero importo dovuto o della prima rata, in caso di pagamento rateale.

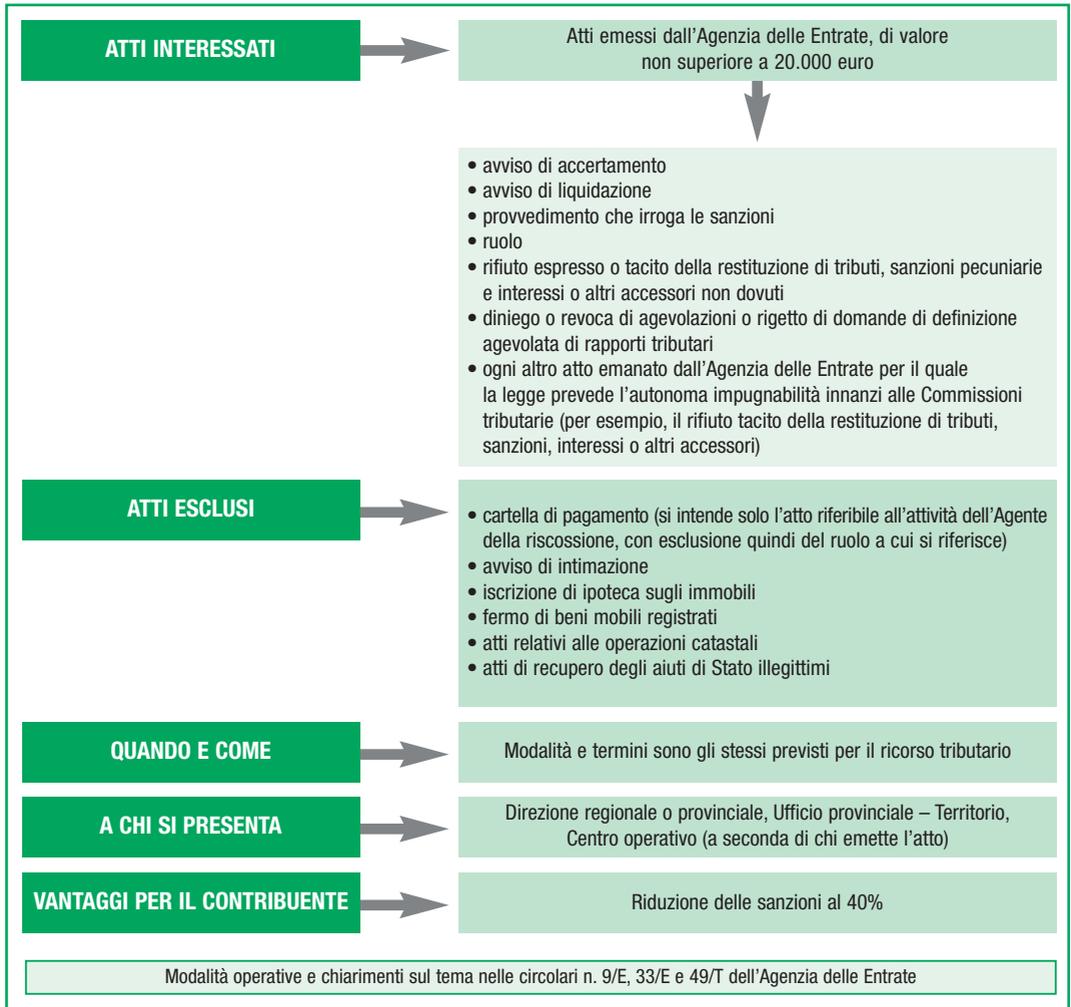
Il pagamento deve essere effettuato con il modello F24 ed è ammessa la compensazione.

Nel caso di accordo avente ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di un rimborso, la mediazione si perfeziona con la conclusione del medesimo accordo.

In assenza del versamento integrale delle somme dovute (o della prima rata in caso di pagamento rateale), la mediazione non si perfeziona e l'atto originario, contro il quale il contribuente ha proposto reclamo, continua a produrre effetti.

Se, invece, non viene pagata una rata successiva alla prima, l'atto di mediazione costituisce titolo per la riscossione coattiva.

RECLAMO E MEDIAZIONE



»» LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

La conciliazione giudiziale è il mezzo attraverso il quale si può chiudere un contenzioso aperto con il fisco. Si applica a tutte le controversie per le quali hanno giurisdizione le Commissioni tributarie, può aver luogo solo davanti alle Commissioni tributarie provinciali e non oltre la prima udienza.

La conciliazione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura del **40%** delle somme irrogabili. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

COME SI SVOLGE IL PROCEDIMENTO

La conciliazione giudiziale può essere realizzata sia “in udienza” sia “fuori udienza” e può essere proposta:

- dalla stessa Commissione tributaria provinciale, che, in sede di prima udienza, può prospettare alle parti il tentativo di conciliazione

2. COME EVITARE O RISOLVERE LE LITI FISCALI

- dalle parti (contribuente, ufficio dell'Agenzia delle Entrate, ente locale, Agente della riscossione), ciascuna delle quali può proporre all'altra la conciliazione totale o parziale della controversia.

Il tentativo di conciliazione comunque non è vincolante. Infatti, se il contribuente nel tentare l'accordo non lo raggiunge, può sempre proseguire con il contenzioso.

La **conciliazione in udienza** può essere avviata su iniziativa delle parti o dello stesso giudice. In particolare, si può verificare uno dei seguenti casi:

- il contribuente o l'ufficio, con una domanda di discussione in pubblica udienza depositata presso la segreteria della commissione e notificata alla controparte entro i 10 giorni precedenti la trattazione, può chiedere di conciliare in tutto o in parte la controversia
- l'ufficio, dopo la data di fissazione dell'udienza di trattazione e prima che questa si sia svolta, può depositare una proposta scritta già concordata con il ricorrente
- il giudice tributario, con intervento autonomo, può invitare le parti a conciliare la controversia.

Se si raggiunge l'accordo, viene redatto un verbale, in udienza, contenente i termini della conciliazione e la liquidazione delle somme dovute.

Quando una delle parti ha proposto la conciliazione e la stessa non ha luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine massimo di 60 giorni, perché le parti formulino una proposta di conciliazione fuori udienza, con preventiva adesione di entrambe.

La **conciliazione fuori udienza**, infatti, viene formalmente avviata dopo che è intervenuto l'accordo tra l'ufficio e il contribuente sulle condizioni alle quali si può chiudere la controversia.

In questa ipotesi, lo stesso ufficio, fino alla data di trattazione in camera di consiglio o alla discussione in pubblica udienza, può depositare presso la segreteria della Commissione una proposta di conciliazione con l'indicazione dei contenuti dell'accordo. Se l'accordo viene confermato, il Presidente della Commissione dichiara, con decreto, l'estinzione del giudizio.

COME VERSARE LE SOMME DOVUTE

Il versamento delle somme dovute per la conciliazione delle controversie tributarie deve essere effettuato:

- con modello F24 per le imposte dirette, per l'Irap, per le imposte sostitutive e per l'Iva
- con modello F23 per le altre imposte indirette.

ATTENZIONE

Per il versamento di imposte dirette, Irap, imposte sostitutive e Iva dovute per effetto della conciliazione giudiziale, è possibile effettuare la compensazione con eventuali crediti d'imposta vantati. Non è possibile invece compensare le imposte che si versano con il modello F23 (per esempio, imposta di registro).

Il pagamento va fatto:

- in unica soluzione, entro 20 giorni dalla data di redazione del verbale o da quella di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio
- in forma rateale, in un massimo di 8 rate trimestrali di uguale importo o, se le somme dovute superano 50.000 euro, in un massimo di 12 rate trimestrali.

In caso di pagamento a rate, la prima deve essere versata entro 20 giorni dalla data di redazione del verbale o da quella di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio. Sulle rate successive sono dovuti gli interessi legali (2,5% dal 1° gennaio 2012).

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate iscrive a ruolo le residue somme dovute assieme alla sanzione per ritardati e omessi versamenti (art. 13 del decreto legislativo n. 471/1997) in misura doppia (pari, cioè, al **60%**).



>> L'AUTOTUTELA

Se l'Amministrazione prende atto di aver commesso un errore, può annullare il proprio operato e correggerlo senza necessità di attendere la decisione di un giudice: questo potere di autocorrezione si chiama **"autotutela"**.

La competenza a effettuare la correzione è, generalmente, dello stesso ufficio che ha emanato l'atto.

Un atto illegittimo può essere annullato "d'ufficio", in via del tutto autonoma, oppure su richiesta del contribuente.

Quest'ultimo può trasmettere all'ufficio competente una semplice domanda in carta libera, contenente un'esposizione sintetica dei fatti e corredata dalla documentazione idonea a dimostrare le tesi sostenute.

Nella domanda occorre riportare:

- l'atto di cui si chiede l'annullamento
- i motivi che fanno ritenere tale atto illegittimo e, di conseguenza, annullabile in tutto o in parte.

I casi più frequenti di autotutela si hanno quando l'illegittimità deriva da:

- errore di persona
- evidente errore logico o di calcolo
- errore sul presupposto dell'imposta
- doppia imposizione
- mancata considerazione di pagamenti regolarmente eseguiti
- mancanza di documentazione successivamente presentata (non oltre i termini di decadenza)
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

L'annullamento dell'atto illegittimo può essere effettuato anche se:

- il giudizio 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.

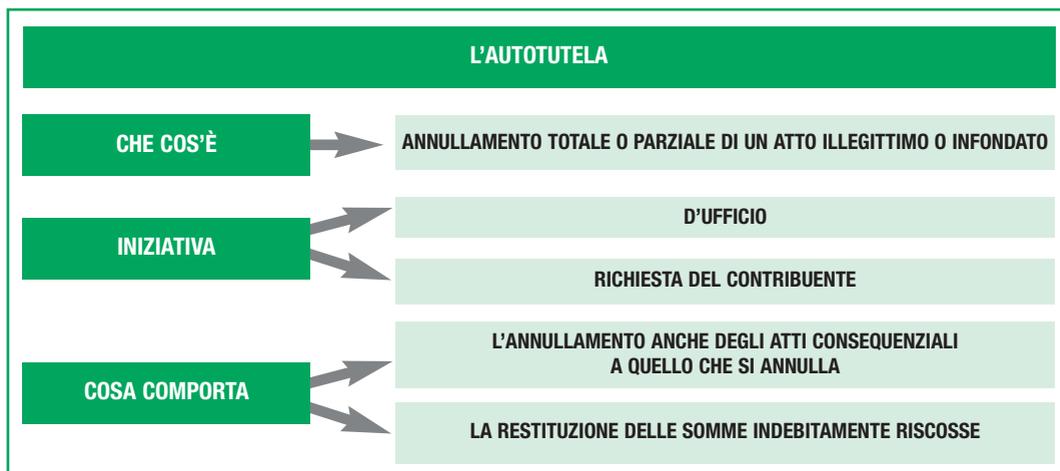
L'annullamento comporta, automaticamente, l'annullamento degli atti a esso consequenziali (per esempio, il ritiro di un avviso di accertamento infondato implica l'annullamento della conseguente iscrizione

2. COME EVITARE O RISOLVERE LE LITI FISCALI

a ruolo e delle relative cartelle di pagamento) e l'obbligo di restituire le somme riscosse sulla base degli atti annullati.

ATTENZIONE

Poiché l'autotutela è per l'Amministrazione una facoltà discrezionale, la presentazione di un'istanza non sospende i termini per proporre ricorso al giudice tributario. Pertanto, è necessario prestare attenzione a non far trascorrere inutilmente tali termini.



3. IL RICORSO TRIBUTARIO

Se il contribuente ritiene illegittimo o infondato un atto emesso nei suoi confronti (per esempio, un avviso di liquidazione o di accertamento, una cartella di pagamento), può rivolgersi alla Commissione tributaria provinciale per chiederne l'annullamento totale o parziale.

Nel valutare l'opportunità di instaurare un contenzioso tributario, occorre comunque ponderare sia tempi che costi. Infatti, la proposizione di un ricorso comporta, nella maggior parte dei casi, costi aggiuntivi rappresentati dall'obbligo di farsi assistere da un difensore e dal rischio, per chi perde, di essere condannato al pagamento delle spese.

ATTENZIONE

Per gli atti notificati dal 1° aprile 2012 è stato introdotto nel processo tributario il nuovo istituto del "reclamo" (art. 39, comma 9, del decreto legge 98/2011). L'obiettivo è trovare un accordo preventivo con il Fisco ed evitare il ricorso al giudice tributario.

L'istituto del reclamo è obbligatorio per le controversie di **valore non superiore a 20.000 euro**.

La mancata presentazione del reclamo determina, infatti, l'inammissibilità del ricorso presentato, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio.

Nella circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 le modalità operative e i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate sul tema (si veda anche il capitolo 2 "Come evitare o risolvere le liti fiscali").

Per tutte le liti tributarie, esistono due gradi di giudizio di merito:

- **in primo grado**, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale territorialmente competente, si può ricorrere contro gli atti emessi dalle Agenzie delle Entrate e delle Dogane, dagli enti locali e contro le cartelle di pagamento e i provvedimenti emessi dagli Agenti della riscossione
- **in appello**, dinanzi alla Commissione tributaria regionale, si può proporre impugnazione per le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie provinciali.

Contro le sentenze della Commissione tributaria regionale è possibile ricorrere alla Corte di cassazione. Dinanzi alla Commissione tributaria centrale, soppressa dalla riforma entrata in vigore il 1° aprile 1996, continuano a essere decisi i giudizi già proposti a quella data, fino a esaurimento delle liti pendenti.

Rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie:

- tutte le controversie relative a **tributi di ogni genere e specie**, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, gli interessi e ogni altro accessorio
- le controversie di natura catastale, come quelle concernenti, ad esempio, l'intestazione, la delimitazione, l'estensione, il "classamento" dei terreni e l'attribuzione della rendita catastale, nonché le controversie attinenti l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

Restano escluse dalla giurisdizione tributaria solo le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, se previsto, dell'avviso che precede l'espropriazione forzata.

ATTENZIONE

Tramite una banca dati, il contribuente ha la possibilità di utilizzare una procedura telematica per verificare lo stato di lavorazione del ricorso presentato, conoscere la data fissata per le udienze e la composizione del collegio giudicante.

L'accesso alla banca dati è consentito ai cittadini e ai Comuni per i ricorsi in cui sono parte in causa, nonché ai soggetti abilitati (professionisti, associazioni) al servizio telematico "Entratel". Per accedere alle informazioni, i cittadini devono essere in possesso degli estremi di identificazione (codice fiscale, password e codice Pin) che consentono l'abilitazione al servizio telematico Fisconline.

>> L'AVVIO DEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il processo tributario inizia con la proposizione del ricorso alla competente Commissione tributaria provinciale, da notificare all'ufficio che ha emanato l'atto impugnato entro 60 giorni dalla data in cui il contribuente ha ricevuto il medesimo atto.

Per le domande di rimborso alle quali l'Agenzia delle Entrate non ha dato risposta, il ricorso si può produrre dopo 90 giorni dalla data di presentazione della richiesta.

I termini per la proposizione del ricorso sono sospesi nel periodo feriale dal 1^o agosto al 15 settembre. La sospensione non si applica per le controversie relative ad atti di recupero degli aiuti di Stato.

Nel ricorso devono essere indicati:

- la Commissione tributaria cui è diretto
- il ricorrente e il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato
- il codice fiscale e l'indirizzo di posta elettronica certificata
- l'ufficio dell'Agenzia, ente locale o agente della riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto
- l'atto impugnato e l'oggetto della domanda
- i motivi.

Se manca o è assolutamente incerta una di queste indicazioni, a eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, il ricorso è inammissibile. Allo stesso modo, il ricorso è inammissibile se manca la sottoscrizione.

Il ricorso deve essere notificato, innanzitutto, all'ufficio che ha emesso l'atto contestato:

- mediante consegna diretta
- per posta, con plico raccomandato senza busta e con l'avviso di ricevimento
- a mezzo notifica di ufficiale giudiziario.

Entro 30 giorni dal giorno in cui notifica il ricorso, il contribuente deve costituirsi in giudizio, cioè deve depositare o trasmettere alla Commissione tributaria l'originale del ricorso notificato o copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata.

ATTENZIONE

Il ricorso non esenta dal versamento, anche se provvisorio e in alcuni casi parziale, delle somme richieste con l'atto impugnato (ad esempio, per le imposte dirette e per l'Iva è prevista l'iscrizione a ruolo di un terzo degli importi richiesti).

Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della Commissione deve essere rimborsato d'ufficio, con i relativi interessi, entro 90 giorni dalla notifica della sentenza.

LA NOTA DI ISCRIZIONE

Con il decreto legge n. 138/2011 è stato introdotto l'obbligo di depositare, all'atto della costituzione in giudizio, la **nota di iscrizione a ruolo**, contenente l'indicazione:

- delle parti
- del difensore che si costituisce
- dell'atto impugnato
- della materia del contendere
- del valore della controversia
- della data di notifica del ricorso.

La nota di iscrizione consente alle Commissioni tributarie di rilasciare a chi si costituisce in giudizio il numero di ruolo assegnato nel registro generale dei ricorsi o nel registro generale degli appelli. I modelli da utilizzare sono pubblicati sul sito internet del dipartimento delle Finanze (www.finanze.it).

IL CONTRIBUTO UNIFICATO

Per la presentazione alle Commissioni tributarie di un ricorso principale e incidentale è dovuto il contributo unificato (che dal 7 luglio 2011 ha sostituito l'imposta di bollo).

L'importo del contributo da versare varia a seconda del valore della lite. A tal fine, le parti hanno l'obbligo di dichiarare nelle conclusioni del ricorso il valore della controversia. Per le liti il cui valore non è determinabile, il contributo è fissato in 120 euro.

Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. Se la controversia riguarda solo l'irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma delle stesse.

Se nel ricorso manca la dichiarazione del valore della lite, il contributo è pari all'importo maggiore (1.500 euro), poiché il processo si presume di valore superiore a 200.000 euro.

Il pagamento del contributo unificato può essere effettuato:

- con il modello F23 (dal 12 dicembre 2012, per il versamento occorre indicare il nuovo codice tributo **171T**)
- con bollettino di conto corrente postale intestato alla sezione di tesoreria dello Stato competente per provincia (in attesa dell'istituzione del nuovo numero di conto corrente postale specifico per il processo tributario, sono validi i pagamenti effettuati sul conto corrente postale n. 57152043, intestato alla Tesoreria dello Stato di Viterbo)
- presso le rivendite di generi di monopolio e di valori bollati (es. tabaccai).

La ricevuta del versamento va allegata alla copia del ricorso da depositare presso la segreteria della Commissione tributaria.

Se il pagamento è stato effettuato presso le rivendite di genere di monopolio, occorre apporre il contrassegno nell'apposito spazio della nota di iscrizione a ruolo.

Il contributo unificato è aumentato della metà, se nel ricorso il difensore non indica il proprio indirizzo di posta elettronica certificata o la parte non indica il codice fiscale.

GLI IMPORTI DEL CONTRIBUTO UNIFICATO

VALORE DELLA CONTROVERSIA	CONTRIBUTO
fino a 2.582,28 euro	30 euro
oltre 2.582,28 e fino a 5.000 euro	60 euro
oltre 5.000 e fino a 25.000 euro (e liti di valore non determinabile)	120 euro
oltre 25.000 e fino a 75.000 euro	250 euro
oltre 75.000 e fino a 200.000 euro	500 euro
oltre 200.000 euro	1.500 euro

>> ASSISTENZA TECNICA

Per le controversie di valore superiore a 2.582,28 euro, è indispensabile l'assistenza di un difensore abilitato. Il Presidente della Commissione (o della sezione) può ordinare alla parte di munirsi dell'assistenza tecnica, anche nei casi in cui questa non è obbligatoria.

L'incarico ai difensori deve essere conferito con atto pubblico o con scrittura privata autenticata o anche in calce o a margine di un atto del processo.

Anche quando non è obbligatoria l'assistenza tecnica, il contribuente deve comunque fare attenzione alla complessità degli adempimenti previsti dalla procedura (il contenzioso tributario è di fatto assimilato al giudizio civile) e al rischio che la vertenza subisca un esito negativo a causa di una loro non esatta applicazione.

>> SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO

La proposizione del ricorso non sospende gli effetti giuridici dell'atto impugnato.

Tuttavia, il ricorrente ha facoltà di chiedere alla Commissione tributaria competente, mediante la proposizione di un'apposita istanza, la sospensione dell'atto, se ritiene che dallo stesso gli possa derivare un danno grave e irreparabile.

La richiesta motivata può essere contenuta nel ricorso o essere presentata con atto separato. In quest'ultimo caso, l'istanza va notificata alle altre parti e depositata, con la prova dell'avvenuta notificazione, presso la segreteria della Commissione tributaria.

L'istanza di sospensione è decisa entro 180 giorni dalla data di presentazione della stessa. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato, la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre 90 giorni dalla pronuncia.

Se la Commissione concede la sospensione, gli effetti permangono fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado. Se la sospensione riguarda un atto di recupero di aiuti di Stato, gli effetti cessano dopo 60 giorni, salvo conferma da parte della Commissione, su istanza di parte, per altri 60 giorni.

La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e nei termini che vengono indicati nel provvedimento.

>> ESITO DEL RICORSO E APPLICAZIONE DELLA SENTENZA

La controversia è trattata, di norma, in "camera di consiglio" (senza la presenza delle parti). Se una delle parti vuole che il ricorso sia discusso in udienza pubblica, deve farne richiesta alla Commissione con istanza da depositare in segreteria e da notificare alle altre parti costituite nei 10 giorni liberi prima della data di trattazione. L'istanza di pubblica udienza può anche essere proposta contestualmente al ricorso o ad altri atti processuali.

Il ricorso è sempre discusso in pubblica udienza, invece, se concerne un atto di recupero di aiuti di Stato.

La sentenza è resa pubblica mediante deposito nella segreteria della Commissione tributaria entro 30

giorni dalla data della deliberazione e il dispositivo della sentenza viene comunicato dalla segreteria della Commissione alle parti costituite entro 10 giorni dal deposito.

Alla notifica della sentenza, invece, provvedono le parti (sarà la parte che vi ha interesse a notificare la sentenza alle altre).

La parte che ha provveduto alla notifica della sentenza, nei successivi 30 giorni dovrà depositarne l'originale o copia autentica presso la segreteria della Commissione.

Quando si giunge alla sentenza definitiva del processo tributario, e la stessa si pronuncia a favore del contribuente, l'ufficio deve attivarsi tempestivamente, nei termini previsti per eseguire gli obblighi stabiliti dalla sentenza stessa. In mancanza di un termine, entro 30 giorni dalla messa in mora mediante ufficiale giudiziario.

Se l'ufficio non ottempera a quanto stabilito, il contribuente può presentare un ulteriore ricorso per chiedere l'esecuzione della sentenza (giudizio di ottemperanza). Il ricorso va presentato al presidente della Commissione che ha emesso la sentenza passata in giudicato e di cui si chiede l'ottemperanza.

Con la sentenza che definisce il giudizio, la Commissione tributaria decide anche l'ammontare delle spese processuali a carico della parte soccombente. In casi particolari, la Commissione tributaria può decidere di compensare le spese tra le parti del giudizio.

PAGAMENTO DEL TRIBUTO IN PENDENZA DI GIUDIZIO

Se l'esito del ricorso non è favorevole al ricorrente, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto del giudizio, le somme dovute con i relativi interessi devono essere pagate come indicato nel seguente prospetto.

LA RISCOSSIONE DEL TRIBUTO E DELLE SANZIONI DURANTE LE FASI DEL RICORSO

QUANDO	IN CASO DI	QUANTO
dopo la notifica dell'accertamento	imposte dirette, Iva, imposta di registro	per un terzo della maggiore imposta
	sanzioni	nessun importo
dopo la decisione della Commissione tributaria provinciale*	sentenza sfavorevole al contribuente	per i due terzi**
	sentenza parzialmente sfavorevole al contribuente	per l'ammontare risultante dalla decisione (e comunque non oltre i due terzi)**
dopo la decisione della Commissione tributaria regionale*	sentenza sfavorevole al contribuente	per il residuo ammontare indicato nella sentenza***

* Lo stesso trattamento si applica alle sanzioni.

** Gli importi devono essere diminuiti di quanto già corrisposto.

*** Le stesse disposizioni relative alle sentenze delle Commissioni tributarie regionali si applicano alle decisioni della Commissione tributaria centrale

>> IL RICORSO IN APPELLO

La sentenza della Commissione provinciale può essere appellata alla Commissione regionale competente. Il termine per impugnare la sentenza della Commissione tributaria provinciale è di 60 giorni, decorrente dalla notifica ad opera di una parte.

Se la sentenza della Commissione tributaria provinciale non è stata notificata, il termine per proporre appello è più lungo (sei mesi dalla pubblicazione della sentenza). Trova sempre applicazione la sospensione dei termini feriali (dal 1° agosto al 15 settembre).

Il ricorso in appello è proposto (nelle stesse forme del ricorso alla Commissione tributaria provinciale) nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado e deve essere depositato, entro 30 giorni dalla proposizione, nella segreteria della Commissione tributaria regionale adita.

Nel caso sia stato impugnato un atto di recupero degli aiuti di Stato, tutti i termini del giudizio di appello, a eccezione di quello stabilito per la proposizione dell'appello stesso, sono ridotti alla metà.

Inoltre, se il ricorso non è notificato a mezzo di ufficiale giudiziario, l'appellante deve, a pena d'inammissibilità, depositare copia dell'appello presso l'ufficio di segreteria della Commissione tributaria provinciale che ha pronunciato la sentenza impugnata.

Il termine coincide con quello previsto per la costituzione in giudizio, cioè entro 30 giorni dalla data di proposizione dell'appello.

>> IL RICORSO IN CASSAZIONE

Le sentenze pronunciate in grado d'appello possono essere impuginate con ricorso per cassazione solo per i seguenti motivi:

- motivi attinenti alla giurisdizione
- violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza
- violazione o falsa applicazione di norme di diritto
- nullità della sentenza o del procedimento
- omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

ATTENZIONE

Il ricorso per cassazione deve essere sottoscritto, a pena di inammissibilità, da un avvocato iscritto nell'apposito albo, munito di procura speciale.