



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

Pillole di diritto tributario e di diritto penale tributario

GLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO E IL RAVVEDIMENTO

Lucia Montecamozzo
Avvocato cassazionista - dottore commercialista

20 novembre 2019

ISTITUTI DEFLATTIVI A CONFRONTO

| | ACCERTAMENTO CON ADESIONE | RECLAMO E MEDIAZIONE | CONCILIAZIONE GIUDIZIALE | DEFINIZIONE AGEVOLATA SANZIONI | AUTOTUTELA | ACQUIESCENZA |
|-------------------------------|--|--|--|--|---|--|
| PRESUPPOSTO | PVC, invito, atto | ricorso | ricorso | atto | atto | atto |
| ELEMENTI DISTINTIVI | contraddittorio e riduzione concordata della pretesa | contraddittorio e riduzione concordata della pretesa | contraddittorio e riduzione concordata della pretesa | accettazione delle sanzioni (ancorché ridotte) | annullamento parziale o totale da parte dell'AF | assenza contraddittorio e accettazione integrale della pretesa |
| TERMINI | entro termine impugnazione | entro termine impugnazione | prima dell'ultima udienza di trattazione | entro termine impugnazione | | entro termine impugnazione |
| PERFEZIONAMENTO | pagamento | pagamento | sottoscrizione accordo o redazione processo verbale | pagamento | | pagamento |
| EFFETTI SULLE SANZIONI | 1/3 del minimo (sul concordato) | 35% del minimo concordato | 40% del minimo conciliato (CTP) 50% del minimo conciliato (CTR) | 1/3 dell'irrogato | | 1/3 dell'irrogato |
| EFFETTI PENALI | uguali | uguali | uguali | | | uguali |

SOSPENSIONE DEL TERMINE D'IMPUGNAZIONE E RINUNCIA

La sospensione opera in modo automatico per tutto il periodo indipendentemente dall'esito del contraddittorio, salvo il caso di **rinuncia** all'istanza da parte del contribuente (Corte Cost., ord. n. 140 del 15 aprile 2011).

La rinuncia all'accertamento con adesione implica anche quella al maggior termine a ricorrere. Dalla data della rinuncia riprende a decorrere l'ordinario termine (Cass. ord. n. 25510/2018).



SOSPENSIONE DEL TERMINE D'IMPUGNAZIONE E VERBALE NEGATIVO

La redazione di un verbale che dichiara la conclusione con **esito negativo** del procedimento rappresenta una "*mera presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo tra il contribuente e l'ufficio tributario*" che non può quindi né essere equiparato all'impugnativa dell'atto di accertamento né assumere il significato di una rinuncia definitiva del contribuente all'istanza di accertamento con adesione (Corte Cost., ord. n. 140 del 15 aprile 2011).

Nello stesso senso, tra le tante, Cass. sent. n. 7386/2019



SOSPENSIONE DEL TERMINE D'IMPUGNAZIONE E SOSPENSIONE FERIALE

Problema della cumulabilità della sospensione di 90 giorni con la sospensione feriale dei termini: contrasto giurisprudenziale e dottrinale

*«I termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono **cumulabili** con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale.»*
(art. 7 *quater*, comma 18, D.L. n. 193/2016)

Attenzione: Cass. n. 7386/2019 nega la cumulabilità



SOSPENSIONE DEL TERMINE D'IMPUGNAZIONE IN CASO DI ISTANZA EX ART. 6, COMMA 1

La sospensione dei termini per l'impugnazione opera **solo** dalla data di presentazione, da parte del contribuente, dell'istanza di accertamento con adesione formulata a seguito di notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito a comparire di cui all'art. 5 del medesimo D.Lgs. n. 218/1997, e non dall'istanza di accertamento con adesione, prevista dall'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997 (ossia l'istanza presentata al termine delle operazioni di accesso, ispezioni o verifiche) (Cass. ord. n. 13172/2019).



MANCATA CONVOCAZIONE

La mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza *ex art. 6*, D.Lgs. n. 218/1997, **non comporta la nullità** del procedimento di accertamento adottato dagli uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge (Cass. ord. n. 474/2018).



RAPPORTO TRA ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE E INVITO

Il contribuente **perde il diritto** a formulare l'istanza di accertamento con adesione *ex art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 218/1997* qualora abbia ricevuto dall'AF un invito a comparire contenente tutti gli elementi previsti dall'art. 5, comma 1, del citato decreto, sicché ove tali elementi peculiari difettino, l'istanza in parola non è preclusa e rimane suscettibile di determinare l'effetto della sospensione per 90 giorni del termine di impugnazione dell'avviso (Cass. ord. n. 30577/2017).



PERFEZIONAMENTO DELL'ADESIONE

L'avviso di accertamento si perfeziona con il **versamento** delle somme dovute e non con la (sola) sottoscrizione dell'atto di adesione (art. 9 D.Lgs. n. 218/1997 – Cass. sent. n. 29183/2019).

In caso di sottoscrizione dell'atto di adesione non seguita dal versamento del dovuto, l'avviso di accertamento diviene definitivo se non impugnato nei termini prolungati dalla sospensione.



PERFEZIONAMENTO DELL'ADESIONE E GARANZIA

L'accertamento con adesione costituisce atto a formazione progressiva, in cui la prestazione della **garanzia** per la rateizzazione è **elemento costitutivo** della fattispecie e non semplice modalità esecutiva dell'obbligazione. Di talché la mancata prestazione della garanzia entro la scadenza della rata successiva alla prima determina il mancato perfezionamento della fattispecie e la conseguente reviviscenza dell'originario accertamento in tutta la sua ampiezza ed originario ammontare (Cass. ord. n. 25028/2018).



INTANGIBILITA' DELL'ADESIONE

Poiché avverso l'accertamento definito per adesione è **preclusa ogni forma d'impugnazione**, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto esse costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione che, invece, in conformità alla *ratio* dell'istituto, deve ritenersi intangibile (Cass. sent. n. 13129/2018).



SCOMPUTO PERDITE

Il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite pregresse non utilizzate.

Occorre presentare istanza (**modello IPEA/IPEC**) all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento entro il termine di proposizione del ricorso (tenendo conto del periodo di sospensione da adesione).

Il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un (ulteriore) periodo di 60 giorni. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente, entro 60 giorni dalla presentazione dell'istanza.



ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE E ATTO DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI

La presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione determina la sospensione di 90 giorni del termine di decadenza per l'impugnazione tanto dell'atto impositivo, quanto dell'atto di irrogazione delle sanzioni, ancorché notificato separatamente, atteso il nesso di **pregiudizialità necessaria** tra accertamento della debenza dell'imposta e violazione tributaria (Cass. ord. n. 324/2018).



PERFEZIONAMENTO DELLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE E ESTINZIONE DEL GIUDIZIO

La conciliazione giudiziale si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo (art. 48 D.Lgs. n. 546/1992) o con la redazione del processo verbale (art. 48 *bis* del citato decreto).

Tuttavia, tali atti «non determinano di per sé la cessazione della materia del contendere, che si ha solo con il versamento della somma concordata». Pertanto, nell'ipotesi di cui all'art. 48, la commissione tributaria deve rinviare l'udienza di trattazione a una data successiva alla scadenza del termine per il versamento e, in mancanza di tale rinvio, la sentenza dichiarativa della cessazione della materia del contendere è **appellabile** (Cass. n. 19432/2016).



MANCATO PAGAMENTO DELLE SOMME DOVUTE PER LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

La mancata proposizione dell'appello da parte dell'Ufficio avverso la sentenza che, anche in caso di mancato versamento da parte del contribuente dell'intera somma oggetto della conciliazione giudiziale *ex art. 48, D.Lgs. n. 546/1992*, abbia dichiarato l'estinzione del relativo giudizio, impedisce l'iscrizione a ruolo delle somme relative al credito fiscale originario contestato. In tal caso, essendosi formato il giudicato sul rapporto giuridico sostanziale controverso, l'Amministrazione finanziaria può iscrivere a ruolo, in forza del processo verbale di conciliazione, solo le diverse somme concordate (Cass. ord. n. 14951/2019).



ACQUIESCENZA

L'acquiescenza (art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997) può operare, in ragione della *ratio* deflattiva ad essa sottesa, anche in relazione a **singoli addebiti** dotati di rilevanza autonoma, pur se ricompresi in un accertamento unitario (Cass. ord. n. 11497/2018).

Ciò evita che la scelta dell'ufficio di inserire in un unico avviso di accertamento due vicende fiscalmente autonome possa andare a scapito del contribuente, impedendogli la possibilità per una vicenda di adire il giudice tributario e per l'altra di accedere a un istituto per lui premiale, ma i cui benefici vanno indirettamente a favore di tutta la collettività.



AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

Non è censurabile la condotta dell'Ufficio che, rinotificando un avviso di accertamento, riproduce fedelmente (sostituendolo) l'atto annullato per essere stato emanato prima del decorso di 60 giorni dalla emissione del processo verbale di constatazione (Cass. ord. n. 11510/2018).



RAVVEDIMENTO OPEROSO «PARZIALE»

E' **inammissibile** il ravvedimento operoso parziale, in quanto la norma pone come condizioni di perfezionamento della fattispecie tanto la regolarizzazione dell'obbligo tributario, quanto il versamento integrale della sanzione, nella prevista misura ridotta, con il pagamento degli interessi legali (Cass. sent. n. 22330/2018, ma anche Cass. n. 25276/2019).

Contra: Risoluzione n. 67/E del 2011

Attenzione: art. 13 *bis* D.Lgs. n. 472/1997



RAVVEDIMENTO OPEROSO E RIMBORSO

Il ravvedimento operoso, implicando riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della sanzione, rappresenta una scelta del contribuente per il pagamento della sanzione in misura ridotta, sicché non può essere invocato per ottenere il rimborso di quanto corrisposto, ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 472/1997 o ai sensi dell'art. 10 della L. n. 212/2000, poiché tali disposizioni si applicano esclusivamente nel caso di sanzioni imposte dall'AF (Cass. sent. n. 6108/2016).





ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
CENTRE DE DROIT PENAL FISCAL
CENTER FOR CRIMINAL TAX LAW

GRAZIE PER L'ATTENZIONE!