

FONDAZIONE DCEC Bologna

“Novità e prospettive in tema di accertamento e riscossione”

Avv. Francesco Montanari
Libera Università di Bolzano
Studio Legale e Tributario Del Federico & Associati
f.montanari@delfedericoeassociati.it

Avv. Silvia Giorgi
Università di Trento
Avvocato in Bologna
avv.silviagiorgi@gmail.com

Bologna, Convento San Domenico - 29 ottobre 2015

Le novità in materia di accertamento

Raddoppio dei termini – accertamento “antiabusivo” – dirigenti illegittimi – cessioni immobiliari – induttivo – cancellazione della società – utilizzo delle perdite in sede di accertamento
giurisprudenza in tema di motivazione – accertamenti a tavolino

Raddoppio termini

- Dal **2 settembre 2015** il raddoppio dei termini per violazioni penali opera solo se la denuncia è trasmessa all'Autorità giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza per l'accertamento:
- La notizia deve essere inoltrata al Pm entro il 31 dicembre del IV anno successivo alla dichiarazione ovvero il V in caso di dichiarazione omessa
- È, dunque, necessario che il fatto sia astrattamente configurabile come reato (con il superamento delle relative soglie quantitative), e che sia stata effettivamente inviata la denuncia ex art. 331 c.p.p. → la polizia giudiziaria (equiparazione A.F./GdF) deve investire formalmente l'autorità giudiziaria della *notitia criminis* → rileva il momento della trasmissione (NON ricezione)

La salvezza per le attività già svolte

- **Periodo transitorio:** atti notificati/consegnati entro il 2 settembre 2015
- Restano salvi gli effetti di accertamenti, atti di irrogazione ma anche inviti a comparire e pvc **se il successivo atto impositivo è notificato entro il 31 dicembre 2015**
- Es. pvc sul 2009 consegnato prima del 2 settembre → il raddoppio è valido solo se l'accertamento è notificato entro il 31 dicembre 2015, altrimenti è illegittimo, mancando la tempestiva notizia di reato

L'eccezione di decadenza

- L'eventuale decadenza non è rilevabile d'ufficio, ma deve essere eccepita dalla parte in sede di ricorso (sulla natura di eccezione “in senso stretto” **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 09-01-2015, n. 171**)
- Una volta formulata l'eccezione, incombe sull'A.F. l'onere di dimostrare la tempestività (ovviamente, in base al principio di scissione degli effetti della notificazione, in caso di notifica a mezzo posta, si guarda all'invio della raccomandata), allegando la denuncia
- In virtù del sistema del “doppio binario” tra giudizio penale e giudizio tributario, non rileva l'eventuale successiva archiviazione o proscioglimento in sede penale → rileva la mera presentazione della denuncia indipendentemente dall'esito (**Cass. civ. Sez. V, Sent., 15-05-2015, n. 9974**) ... rimane il potere del giudice tributario di valutare la serietà della denuncia (**Corte cost., 25-07-2011, n. 247**)

Raddoppio e Voluntary disclosure

- È noto che la v.d. comporta la non punibilità di taluni dei reati di cui al d.lgs. 74/2000, nonché 648 bis, 648 ter e 648 ter 1 se commessi in relazione ai delitti tributari
- Art. 2, comma 4, dell'art. 2 del d.lgs coordina le modifiche in tema di raddoppio dei termini con la v.d. → le cause di esclusione della punibilità per i reati individuati nella disciplina della v.d. per i soggetti che si avvalgono della v.d., **si estende anche agli imponibili, imposte e ritenute correlati alle attività dichiarate nell'ambito della procedura, per le quali è scaduto il termine di accertamento**
- Obiettivo: superare la discrasia temporale tra termine prescrizione dell'azione penale e termine di decadenza dell'accertamento tributario
- Per i contribuenti che si avvalgono della v.d. il beneficio dell'esclusione dall'applicazione delle sanzioni penali si estende ai periodi di imposta non ancora prescritti che non possono più essere accertati in virtù delle nuove norme sul raddoppio dei termini
- Rischio di eccesso di delega per tale norma

Il raddoppio per il socio

- **Caso del socio di srl a ristretta base, denuncia di reato del legale rappresentante ... raddoppio dei termini per il socio?**
- **Cass. civ. Sez. V, Sent., 07-10-2015, n. 20043:** Risulta essere intervenuta una denuncia penale a carico del legale rappresentante della società, per omessa presentazione della dichiarazione dei redditi → anche con riguardo alla specifica posizione del socio di società a ristretta base sociale, come chiarito dalla Consulta, il *raddoppio* dei *termini* per l'accertamento consegue dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale (nella specie, quantomeno, il reato di dichiarazione infedele, avendo la socia, come dedotto anche in ricorso, presentato dichiarazione dei redditi a fini IRPEF per l'anno 2005), indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia o dall'inizio dell'azione penale.

Il “nuovo” accertamento antiabuso del d.lgs. N. 128/2015

- In vigore dal 1° ottobre 2015
- Disciplina non particolarmente “innovativa”: di fatto estende la portata del “vecchio” 37 bis del d.p.r. 600/1973, aggiungendo talune precisioni emerse nell’elaborazione giurisprudenziale in tema di abuso del diritto
- Espressamente riconosciuta l’equiparazione elusione/abuso
- Espressamente affermata l’irrilevanza penale delle condotte abusive
- Espressamente affermata la punibilità amministrativa

L'art. 10 bis dello Statuto

- **Art. 10-bis.** (*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*)
- 1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.
- 2. Ai fini del comma 1 si considerano:
 - a) operazioni prive di sostanza economica i **fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
 - b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.
- 3. **Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali**, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.
- 4. **Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge** e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Il procedimento

- **Accertamento parziale** “senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi”
- **Esclusivo** “l'abuso del diritto è accertato con apposito atto” → l'atto accertativo non può contenere ulteriori contestazioni
- **Obbligo di contraddittorio** e specifico onere di contestazione della condotta → notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto, a pena di nullità
- **Deroga agli ordinari termini di decadenza** → l'atto che deve essere notificato “nei termini” NON è l'accertamento, ma la richiesta di chiarimenti
- **Motivazione rafforzata** a pena di nullità
- **Residuale:** l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie
- Non si applicano le regole procedurali di cui al 10-bis dello Statuto in materia doganale (cfr. nota Agenzia delle Dogane 24 settembre 2015 n. 96267) → artt. 8 e 11 del d.lgs. N. 374/1990 + principi europei

Onere della prova

- L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, in relazione agli elementi costitutivi della fattispecie (operazione priva di sostanza economica, vantaggi indebiti ...)
- Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali non marginali
- Espressamente riconosciuta la non rilevabilità d'ufficio dell'abuso in sede processuale (v. giurisprudenza su sentenza “a sorpresa”)

Interpello

- Interpello **facoltativo**: il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell'articolo 11 dello Statuto per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto.
- L'istanza è presentata **prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione** o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima
- È, invece, **obbligatorio l'interpello disapplicativo** di specifiche norme antielusive → introdotta una specifica sanzione – in misura fissa – se il contribuente omette di presentarlo + sanzione “raddoppiata” se, oltre al disvalore costituito dalla mancata *disclosure*, viene, poi, disconosciuta la legittimità della disapplicazione a cui il contribuente ha provveduto autonomamente

Utilizzo delle perdite in sede di accertamento o adesione

- Introduzione di uno specifico iter procedurale
- **Opera dal 1° gennaio 2016** con riferimento ai periodi di imposta per i quali sono pendenti i termini per l'accertamento
- L'ufficio computa in diminuzione del reddito imponibile le perdite di periodo ovvero le perdite del periodo d'imposta oggetto di accertamento fino a concorrenza del loro importo → **automatismo**
- Le perdite pregresse possono, invece, essere computate in diminuzione su richiesta del contribuente → **apposita istanza** entro il termine di proposizione del ricorso
- Rilevano solo le perdite che non sono state utilizzate nei periodi di imposta successivi a quello oggetto di accertamento
- A seguito del computo in diminuzione, l'ufficio provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata o in quelle successive a quella oggetto di rettifica

Effetti

- La presentazione dell'istanza determina la sospensione dell'impugnazione dell'atto per 60 gg. → tempo necessario per procedere al ricalcolo di imposta, interessi, sanzioni
- Rimodulazione della sanzione: la base di calcolo deve tener conto delle perdite scomputate (superando, così, la giurisprudenza contraria, cfr. **Cass. civ. Sez. V, 21-03-2014, n. 6663**) → le sanzioni per infedele dichiarazione sono commisurate alla maggior imposta « eventualmente residua » (così, testualmente, la relazione illustrativa)
- Anche in sede di adesione il contribuente può richiedere il computo in diminuzione delle perdite pregresse

Interpretazione autentica per la rideterminazione del corrispettivo da cessioni immobiliari

- **Art. 5, comma 3, del Decreto crescita e internazionalizzazione** (D. lgs. N. 147/2015 – G.U. n. 220 del 22 settembre 2009)
- Gli articoli 58, 68, 85 e 86 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e gli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si interpretano nel senso che per le cessioni di immobili e di aziende nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, **l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, ovvero delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.**

Retroattività

- La norma, dirimendo un conflitto interpretativo diffuso, evita ogni automatismo accertativo → il maggior valore dichiarato/accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale **non è prova autosufficiente** per la rideterminazione ai fini redditi/Irap
- Occorrono **ulteriori elementi**
- Norma di **interpretazione autentica** “.. *Si interpretano nel senso che ..*” + non è stata indicata una decorrenza specifica
- Norma **retroattiva (con il limite del giudicato)**: si applica anche a transazioni già avvenute o per le quali siano pendenti contestazioni

La questione dei dirigenti “illegittimi”

- **Corte Costituzionale 17 marzo 2015 n. 37**
- *Deve essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 24, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 (che consente alle Agenzie delle Dogane, delle Entrate e del Territorio di attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari fino all'espletamento delle procedure concorsuali -da completare entro il 31 dicembre 2013-, facendo salvi gli incarichi già conferiti), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 26 aprile 2012, n. 44, atteso che tale disposizione ha contribuito all'indefinito protrarsi nel tempo di un'assegnazione asseritamente temporanea di mansioni superiori, senza provvedere alla copertura dei posti dirigenziali vacanti da parte dei vincitori di una procedura concorsuale aperta e pubblica, sicchè ne va dichiarata l'illegittimità costituzionale per violazione degli artt. 3, 51 e 97 Cost.*

La giurisprudenza di merito

...pro contribuente

- **Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. I, Sent., 31-08-2015, n. 3700:** sussiste un difetto assoluto di attribuzione dei necessari poteri e funzioni dirigenziali al sottoscrittore → nullità assoluta ex art. 21 septies, L. n. 241 del 1990 (c.d. **inesistenza giuridica**), essa può essere eccepita in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio (Cass. sent. 12104/2003), e ciò che per legge è rilevabile d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, viene sottratto alla disponibilità delle parti per un superiore senso di giustizia che deve essere presidiato dal giudice a tutela delle parti processuali più deboli ;
- Analogamente già, **Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. XXVIII, Sent., 22-07-2015, n. 3446; Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. I, Sent., 25-06-2015, n. 2842** le quali, peraltro, trasmettono, altresì, notizia per ipotetico danno erariale a Corte dei Conti e Procura
- **Commiss. Trib. Prov. Puglia Bari Sez. X, Sent., 18-06-2015, n. 2340:** L'illegittimità degli avvisi di accertamento sottoscritti da funzionari che non sono muniti di potere è previsto dall'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, nonché dall'art. 21 septies della L. n. 241 del 1990, le cui norme dispongono che l'atto firmato da un non dirigente è viziato di **nullità**
- **Commiss. Trib. Prov. Puglia Lecce Sez. II, Sent., 05-06-2015, n. 2044**

... Contro

- **Commiss. Trib. Reg. Friuli-Venezia Giulia Trieste Sez. VIII, Sent., 10-07-2015, n. 295:** l'impianto normativo dichiarato incostituzionale, alla luce di quanto sopra osservato, **non colpisce dunque gli atti accertativi emanati in precedenza** e per quanto sopra, l'eccezione pregiudiziale sull'asserita illegittimità degli impugnati avvisi per difetto di sottoscrizione deve essere rigettata.
- **Commiss. Trib. Reg. Lazio Roma Sez. X, Sent., 30-06-2015, n. 3773:** esaminando la sentenza n 37/2015 della Corte Costituzionale e dalla lettura della stessa al punto 4/2 della motivazione si afferma che" la funzionalità delle Agenzie non è condizionata dalla validità degli incarichi dirigenziali previsti dalle disposizioni censurate" e quanto sottolineato induce a ritenere che la decisione ha effetti solo per il futuro mentre, **per gli atti già emessi, la validità è fuori discussione** e, pertanto, si deve concludere che gli atti impositivi sono legittimi e valida è da ritenere la volontà impositiva dell'Ufficio anche in virtù degli artt. 53 e 97 della Costituzione.

La “resurrezione” quinquennale delle società cessate

- **Decreto legislativo 21/11/2014 n. 175, art. 28, co. 4**
- Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui **all'articolo 2495 del codice civile** ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese
- **Cass. civ. Sez. V, 02-04-2015, n. 6743 (rv. 635140)**
- L'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, recante disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e **non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva**. Ne consegue che il differimento quinquennale (operante nei confronti soltanto dell'amministrazione finanziaria e degli altri enti creditori o di riscossione indicati nello stesso comma, con riguardo a tributi o contributi) degli effetti dell'estinzione della società derivanti dall'art. 2495, secondo comma, cod. civ., si applica esclusivamente ai casi in cui la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese (che costituisce il presupposto di tale differimento) sia presentata nella vigenza della nuova disciplina di detto d.lgs., ossia il **13 dicembre 2014, o successivamente**
- **Cass. civ. Sez. V, Sent., 18-09-2015, n. 18385 conferma IRRETROATTIVITA': pertanto fino al 13 dicembre 2014 vale la giurisprudenza inaugurata dalle sezioni unite n. 4060, n. 4061 e n. 4062 del 2010 sull'efficacia estintiva della cancellazione e fenomeno “successorio” in capo ai soci per le obbligazioni**

La responsabilità dei liquidatori

- Art. 36 d.p.r. 602/1973: I liquidatori dei soggetti Ires che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano:
 - a) **di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero**
 - b) **di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari**
- Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.
- La disposizione si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori.
- In sostanza, l'Agenzia delle Entrate potrà sostenere la sussistenza di una responsabilità dei liquidatori sulla base del solo esistere di un attivo distribuito non liquidato, spettando a questi ultimi la prova della mancanza dei presupposti (a) e b)) si applicazione della norma.
- Tale responsabilità è estesa a tutti i tributi e non solo, dunque, al debito Ires
- Per “imposta dovuta” si intende quella già esistente e definitiva prima della cancellazione societaria (non dunque mere pretese ancora non accertate e, quindi, non conoscibili).
- La disciplina deve, altresì, essere raccordata con il dovere gravante sui liquidatori di dar corso all'apertura della procedura fallimentare, laddove rilevino una situazione di insolvenza nella fase di liquidazione. Tale obbligo sussiste fino alla cancellazione dal registro delle imprese, ossia fino all'ultimo momento di efficacia della carica di liquidatore. Se, dunque, il bilancio finale di liquidazione espone debiti superiori all'attivo liquidato si manifesta lo stato di insolvenza che autorizza i creditori – in funzione suppletiva del liquidatore – ad agire ex art. 10 l. fall. per dare impulso alla procedura fallimentare

La responsabilità dei soci

- I soci o associati sono responsabili del pagamento delle imposte, **nei limiti del valore dei beni stessi**, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile:
- Se hanno **ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta** precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione
- Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria

Gli accertamenti “a tavolino”

- **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 14-01-2015, n. 527**
- In base alle disposizioni dello Statuto del contribuente, sono nulli gli atti impositivi emessi prima del decorso di sessanta giorni dal rilascio del pvc, consegnato alla conclusione delle attività ispettive svolte presso la sede del contribuente, se non sussistono ragioni di motivata urgenza, atteso che tale anticipazione dell'accertamento preclude l'effettivo dispiegarsi del contraddittorio endoprocedimentale. Ciò si applica solo in ipotesi di verifiche presso i locali del contribuente;
- Nel caso di controlli effettuati presso gli Uffici non esiste normativamente un obbligo di rilascio del pvc e, quindi, di instaurazione del contraddittorio;
- Tuttavia, nell'ordinamento **sarebbe insito un principio generale che imporrebbe l'obbligo di contraddittorio preventivo anche nelle ipotesi di controllo "a tavolino"**. **Si rimette la questione alle Sezioni Unite** affinché si pronuncino sull'esistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo all'emissione degli atti impositivi e sulle conseguenze derivanti dall'eventuale omissione

Accertamento induttivo

- **Cass. civ. Sez. V, 01-10-2015, n. 19602 in tema di « irragionevolezza » dell'accertamento induttivo extra-contabile**
- In relazione alle c.d. presunzioni supersemplici utilizzate dall'Ufficio, il giudice tributario, una volta verificata la legittimità del ricorso al metodo di accertamento induttivo, ha il potere di controllare l'operato del Fisco e di verificare se gli effetti che l'Ufficio ha ritenuto di desumere dai fatti utilizzati come **indizi siano o meno compatibili con il criterio della normalità**, potendo in ipotesi pervenire, qualora riscontri incongruenze e contrasto con criteri di ragionevolezza, a diverse conclusioni.
- Siffatto potere è legittimamente utilizzato quando il giudice tributario, con valutazione di merito, evidenzia l'irragionevolezza dell'operato accertamento, facendo al riguardo riferimento sia alla perdita con cui si era chiuso il bilancio di esercizio dell'anno, sia all'attendibilità delle risultanze contabili assunte dalla curatela del fallimento.
- A conferma di tale irragionevolezza depone il fallimento dichiarato a breve distanza dall'epoca dell'accertamento, sicché il risultato cui è pervenuto l'Ufficio in via induttiva, con la determinazione di un reddito imponibile pari ad oltre un miliardo delle vecchie lire, appare assolutamente in contrasto con l'immediato successivo fallimento della società e la perdita dichiarata di oltre un miliardo e mezzo delle vecchie lire con cui si era chiuso il bilancio di esercizio. Tale **perdita dichiarata, dunque, costituisce dato contabile che, pur non essendo di per sé prova del reddito effettivo, è reso verosimile dal successivo fallimento** e, quindi, ben può essere utilizzato dal giudice per affermare il contrasto dell'operato accertamento induttivo con il criterio della normalità.

... segue

- **Cass. civ. Sez. V, 15-05-2015, n. 9973**
- L'Ufficio accertatore, nell'applicazione del criterio induttivo, deve desumere il reddito relativo all'annualità d'imposta utilizzando i dati e le notizie inerenti al periodo cui l'accertamento si riferisce e non a quello conseguito dal contribuente negli anni precedenti a meno che non ci sia una stretta inferenza logica.
- Pertanto è necessario considerare compiutamente il sistema produttivo dell'impresa, al fine di **comparare** la rappresentazione erariale, basata su elementi di normalità, con quella ricostruita dal contribuente, onde valutare quale delle due ricostruzioni presenti il maggior grado di attendibilità nel caso concreto.

Antieconomicità giustificata

- **Cass. civ. Sez. V, 30-09-2015, n. 19408**
- A fronte della valutazione di antieconomicità dell'operazione consistita nell'acquisto di veicoli ad un prezzo superiore a quello della successiva rivendita, posta dall'Agenzia delle Entrate a fondamento del conseguente accertamento induttivo, ex art. 39, D.P.R. n. 600 del 1973, deve ritenersi valida la giustificazione fornita dal contribuente secondo cui l'acquisto dei predetti veicoli era finalizzato ad incentivare la vendita di veicoli nuovi, sopravvalutando i veicoli usati, ceduti in permuta dagli acquirenti, invece che praticare uno sconto sul prezzo di acquisto, in tal modo ottenendo un identico risultato economico. In ipotesi siffatte deve ritenersi, pertanto, correttamente assolto l'onere della prova contraria gravante sul contribuente, a fronte della presunzione iuris tantum posta a fondamento dell'accertamento dell'Ufficio

Accertamenti fondati su “liste”

- **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 13-05-2015, n. 9760 sulla nota “lista Falciani”:** I dati contenuti nella cosiddetta "Lista *Falciani*" sono stati estratti dall'archivio informatico della banca elvetica e, pertanto, esiste un alto tasso di probabilità che essi siano conformi al vero. Questo indizio deve essere valutato dal giudice di merito che ben può contrapporvi altri indizi che inducano a giungere ad una ricostruzione dei fatti difforme dai dati ricavabili dalla lista, ed a questo fine è essenziale il contraddittorio con l'interessato che può offrire elementi ulteriori per raggiungere la valutazione del "più probabile che non". Il raffronto fra gli indizi disponibili e la conseguente scelta di quelli che conducono alla decisione è senza dubbio compito del giudice di merito, il quale, tuttavia, deve compiere una valutazione complessiva del quadro probatorio, non potendo contrapporre ad ogni singolo indizio circostanze prive di rilevanza, parcellizzando il processo valutativo
- **Cass. civ. Sez. V, 19-08-2015, n. 16950 ammette l'utilizzo della c.d. lista Valduz:** In materia di accertamento fiscale e contrasto dell'evasione fiscale, l'Amministrazione Finanziaria può avvalersi, ai fini probatori, di qualsiasi elemento con valore indiziario, fatta eccezione degli elementi inutilizzabili per effetto di una specifica previsione di legge, ovvero per essere stati acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale. Sono quindi utilizzabili nell'accertamento e nel contenzioso con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente di una banca residente all'estero ed **ottenuti dal fisco mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, senza che rilevi l'eventuale illecito commesso dal dipendente** stesso né la violazione dei doveri di fedeltà verso l'istituto datore di lavoro e di riservatezza dei dati bancari, che non godono di copertura costituzionale e di tutela legale nei confronti del fisco medesimo

Accertamenti bancari: confermati

- Nonostante nello schema di decreto originario fosse prevista l'abolizione delle presunzioni relative ai conti bancari delle imprese, è, invece stata **confermato il meccanismo presuntivo delle c.d. indagini bancarie**
- Rimane, l'inoperatività della presunzione sui prelevamenti, per i professionisti, in seguito a **Corte cost., Sent., 06-10-2014, n. 228** (“presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito”)

Indagini e autorizzazione

- **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 06-10-2015, n. 19961**
- In materia di accertamento dell'IVA, l'autorizzazione prescritta dall'art. 51, comma 2° n. 7 del **D.P.R. n. 633 del 1972**, relativamente all'espletamento delle indagini bancarie è finalizzato al mero controllo delle dichiarazioni e dei versamenti d'imposta e non richiede alcuna *motivazione*; ne discende che la mancata esibizione della stessa all'interessato non comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento fondato sulle risultanze delle movimentazioni bancarie acquisite dall'Ufficio o dalla Guardia di Finanza, potendo l'illegittimità essere dichiarata soltanto nel caso in cui dette movimentazioni siano state acquisite in materiale mancanza dell'autorizzazione, e sempre che tale mancanza abbia prodotto un concreto pregiudizio per il contribuente

Accertamento e motivazione: studi di settore

- **Cass. civ. Sez. V, 19-12-2014, n. 27055:**
- In tema di accertamento tributario fondato su parametri e studi di settore e motivato "per relationem", determina l'invalidità dell'atto impositivo l'omessa allegazione del prospetto contenente i risultati della concreta applicazione dei parametri medesimi, che ha carattere integrativo essenziale della indicazione dei presupposti di fatto e diritto della pretesa tributaria, salvo che il contribuente ne abbia avuto altrimenti conoscenza
- N.b. la tempistica dell'allegazione: **la carenza non è sanabile con l'allegazione del prospetto in sede giurisdizionale**, né rileva la sua esibizione in sede di adesione → no a rimedi equipollenti quando l'avviso è già stato confezionato
- Cfr., in generale, **Cass. civ. Sez. V, 15-05-2015, n. 9956:** Nell'ambito di una controversia tributaria, la motivazione che l'amministrazione accertatrice pone a fondamento dell'avviso di accertamento, non può essere integrata né in sede processuale né mediante atti successivi atteso che, anche al fine di garantire il diritto di difesa del contribuente, la pretesa del fisco deve rimanere circoscritta alle ragioni enunciate nell'atto impositivo.

... Sintetico

- **Cass. civ. Sez. V, 14-10-2015, n. 20649**
- Una volta che il giudice tributario abbia ritenuto, con valutazione di merito non specificamente censurata sotto il profilo della congruità ed adeguatezza della *motivazione*, che l'ufficio aveva sufficientemente motivato l'accertamento sintetico, specificando gli indici di ricchezza e dimostrando la loro astratta idoneità a rappresentare una capacità contributiva non dichiarata, deve ritenersi legittimo il provvedimento di rettifica, non dovendo, detto accertamento, essere preceduto dal riscontro analitico della congruenza e della verosimiglianza dei singoli cespiti di reddito dichiarati dal contribuente

IVA e ricarico

- **Cass. civ. Sez. V, 04-03-2015, n. 4312**
- In tema di accertamento dell'IVA, per presumere l'esistenza di ricavi superiori a quelli contabilizzati ed assoggettati ad imposta, non bastano semplici indizi, ma occorrono circostanze gravi, precise e concordanti. Ne consegue che non è legittima la presunzione di ricavi, maggiori di quelli denunciati, fondata sul raffronto tra prezzi di acquisto e di rivendita operato su alcuni articoli anziché su un inventario generale delle merci da porre a base dell'accertamento, né si rende legittimo il ricorso al sistema della media semplice, anziché a quello della media ponderale, quando tra i vari tipi di merce esiste una notevole differenza di valore ed i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio

Dichiarazioni del terzo

- **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 05-06-2015, n. 11630**
- Le dichiarazioni di un terzo, raccolte dalla polizia giudiziaria nel corso di un'ispezione, riportate nel processo verbale di constatazione recepito dall'avviso di accertamento, qualora abbiano valore confessorio e siano suffragate da altri elementi, integrano una prova presuntiva da porre a fondamento della *motivazione* dell'avviso di accertamento e non un mero indizio

Specificità del “presupposto”

- **Cass. civ. Sez. V, 22-05-2015, n. 10579**
- In tema di imposte dirette, l'avviso di accertamento del reddito da lavoro dipendente, con il quale si contesta l'omessa dichiarazione di una somma percepita dal datore di lavoro, non può limitarsi, ai sensi dell'art. 42, comma secondo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, alla generica qualificazione della somma stessa come "emolumento", senza ulteriori specificazioni, e ciò in quanto l'emolumento è un fenomeno di genere, del quale, per la validità dell'avviso di accertamento, **deve essere indicata la specie reddituale**

Successioni

- **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 16-03-2015, n. 5190**
- In materia tributaria, l'esistenza e la congruità della motivazione, deve essere valutata alla stregua delle regole dettate specificatamente per il singolo tributo cui l'atto si riferisce, attesa la polisistematicità della normativa, sicché in materia d'imposta sulle successioni è sufficiente indicare il valore globale dell'asse ereditario e dell'aliquota applicata per lo scaglione più elevato, senza necessità d'indicare tutte le aliquote applicate per il calcolo della maggiore imposta, tenuto conto dell'individuazione "ex lege" degli scaglioni e della possibilità di compiere mere operazioni di calcolo sui medesimi

... Classamento

- **Cass. civ. Sez. VI - 5, 19-03-2015, n. 5580**
- L'atto con il quale l'Amministrazione disattende le indicazioni del contribuente circa il classamento di un fabbricato, deve contenere una adeguata, ancorché sommaria, motivazione che delimiti l'oggetto della successiva ed eventuale controversia giudiziaria. Qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura DOCFA, in particolare, l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita, solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati; in caso contrario la motivazione dovrà essere maggiormente approfondita. Consegua a quanto innanzi la illegittimità della decisione giudiziaria che, rispetto ad un accertamento nel quale l'Ufficio si sia limitato ad affermare, all'interno di una tabella, gli elementi descrittivi ed i valori unitari attribuiti in rettifica rispetto alla proposta della parte contribuente, ritenga la esistenza di un completo apparato motivazionale, ancorché privo di tutti quegli elementi posti a base dell'accertamento e dettagliatamente esposti dall'Amministrazione solo nel corso del giudizio

Le novità in materia di riscossione

Delega e decreti delegati – rateazione e decadenza – rateazione dell'imposta di successione - sospensione legale – accertamenti esecutivi – le “piccole” irregolarità – utilizzo della PEC – regime in caso di calamità – la giurisprudenza in tema di cartella e misure cautelari - sospensione in caso di illeciti penali commessi dal professionista

La rateazione ante riforma

- Art. 19 d.p.r. n. 602/1973 → dilazione 72 rate
- Decadenza con il mancato pagamento di 8 rate, anche non consecutive
- Piano di rientro prorogabile al max una volta per ulteriori 72 rate
- In caso di decadenza, il debito residuo non poteva più essere dilazionato
- **EFFETTI**
- Espressamente previsto il blocco dell'ipoteca
- La prassi ammetteva, in via interpretativa, anche il blocco del fermo e dell'attività esecutiva

La c.d. maxi - rateazione

- Impossibilità del debitore di adempiere secondo un piano di rateazione ordinario
- Solvibilità del debitore rispetto alle rate derivanti dalla maxi – dilazione

La disciplina non lascia margini di discrezionalità all'agente della riscossione: per persone fisiche (e per i soggetti equiparati) il punto di riferimento è l'Isr, per i soggetti in contabilità ordinaria il punto di riferimento è il valore della produzione e l'indice di liquidità

La maxi rateazione può essere prorogata una sola volta, max 120 rate

La delega – L. 11/03/2014 n. 23

- Art. 6, co. 5 Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni volte ad **ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari**, in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione, in particolare:
 - a) **semplificando** gli adempimenti amministrativi e patrimoniali a carico dei contribuenti che intendono avvalersi del predetto istituto;
 - b) consentendo al contribuente, anche ove la riscossione del debito sia concentrata nell'atto di accertamento, di attivare **meccanismi automatici previsti dalla legge per la concessione della dilazione del pagamento prima dell'affidamento in carico all'agente della riscossione**, ove ricorrano specifiche evidenze che dimostrino una temporanea situazione di obiettiva difficoltà, **eliminando le differenze** tra la rateizzazione conseguente all'utilizzo di istituti deflativi del contenzioso, ivi inclusa la conciliazione giudiziale, e la rateizzazione delle somme richieste in conseguenza di comunicazioni di irregolarità inviate ai contribuenti a seguito della liquidazione delle dichiarazioni o dei controlli formali;
 - c) procedendo ad una complessiva **armonizzazione e omogeneizzazione** delle norme in materia di rateizzazione dei debiti tributari, a tal fine anche riducendo il divario, comunque a favore del contribuente, tra il numero delle rate concesse a seguito di riscossione sui carichi di ruolo e numero delle rate previste nel caso di altre forme di rateizzazione;
 - d) procedendo ad una **revisione della disciplina sanzionatoria**, a tal fine prevedendo che ritardi di breve durata nel pagamento di una rata, ovvero errori di limitata entità nel versamento delle rate, non comportino l'automatica decadenza dal beneficio della rateizzazione;
 - e) monitorando, ai fini di una sua migliore armonizzazione, il regime di accesso alla rateizzazione dei debiti fiscali, anche in relazione ai risultati conseguiti in termini di effettiva riscossione, con procedure che garantiscano la massima trasparenza e oggettività.

Introduzione

- Le novità non hanno un effetto dirompente, non stravolgono l'impianto complessivo della riscossione, ma si limitano a razionalizzare e semplificare
- Si incentiva l'adempimento spontaneo
- Si semplifica la correzione di errori commessi dal contribuente
- Si circoscrivono le ipotesi di decadenza dalla rateazione ai casi di inadempimenti non marginali

La “nuova” rateazione: presupposti

- D.lgs. N. 159/2015 – in vigore dal **22 ottobre**
- Importi inferiori 50.000 euro: mera istanza del contribuente che dichiara di versare in **temporanea situazione di obiettiva difficoltà** → rateazione massima 72 rate mensili (esclusi diritti di notifica)
- Importi superiori 50.000 euro: il contribuente deve **documentare** la temporanea situazione di obiettiva difficoltà
- Non possono essere dilazionate le somme che sono già state oggetto di segnalazione da parte delle pubbliche amministrazioni ai sensi dell’art. 48-bis del d.p.r. 602/1973

Decadenza

- La decadenza dal piano di rientro si verifica con il mancato pagamento di **5 rate**, anche non consecutive (invece delle precedenti 8 rate, è il “contrappeso” della rimessione in termini) → si espone all’automatica e immediata riscossione in un’unica soluzione
- Il debitore **può sempre ottenere il rientro nella rateazione** decaduta se, all’atto di presentazione della richiesta, le rate scadute sono integralmente saldate (nella disciplina previgente, invece, il carico a ruolo decaduto non poteva essere più rateizzato) → il nuovo piano di dilazione può essere ripartito nel numero massimo di rate non ancora scadute
- Alla rateazione dell’agente della riscossione non è applicabile l’istituto del “lieve inadempimento” (sopperisce la “rimessione in termini” in caso di decadenza)

Resta la proroga

- Rimane la facoltà di ottenere non più di una proroga della dilazione in corso, in caso di **comprovato peggioramento** della condizione di difficoltà
- La proroga può essere concessa a condizione che non sia intervenuta decadenza
- **Ulteriori 72 rate mensili max, ovvero, 120** nell'ipotesi di comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, per ragioni estranee alla propria responsabilità :
- A) accertata impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario
- B) solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione concedibile

Compensazione in presenza di ruoli scaduti

- Art. 31 del d.l. 78/2010: in presenza di carichi scaduti per oltre 1.500 euro, è vietato al contribuente di procedere alla compensazione in F24 dei crediti d'imposta vantati
- Il divieto opera finché non si estingue il debito con l'agente della riscossione
- Il decreto delegato prevede che “i crediti oggetto di compensazione in misura eccedente l'importo del debito erariale iscritto a ruolo sono oggetto di rimborso al contribuente secondo la disciplina e i controlli previsti dalle singole leggi d'imposta”
- Si vuole evitare che il contribuente “crei” un credito derivante dalla compensazione di debiti erariali inesistenti, per il quale potrebbe presentare istanza di rimborso all'agente della riscossione

Effetti della dilazione ... procedure esecutive

- La presentazione dell'istanza di rateazione inibisce, senza alcuna condizione, le procedure esecutive ancora da avviare (sino all'eventuale rigetto dell'istanza)
- Le procedure esecutive in corso si arrestano, a condizione
 - A) che sia stata pagata la prima rata
 - B) che non si tratti di procedura giunta alla fase finale (ossia che non sia già avvenuto l'incanto con esito positivo o che non sia stata presentata istanza di assegnazione, o che il terzo non abbia reso dichiarazione positiva)

Fermo e Ipoteca

- L'agente della riscossione NON può iscrivere ipoteca o fermo
- Tali vincoli possono essere iscritti solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta o di decadenza
- Restano, invece, validi i vincoli già apposti alla data di concessione della rateazione

Sospensione amministrativa o giudiziale

- In caso di provvedimento amministrativo o giudiziale di sospensione totale o parziale della riscossione, emesso in relazione alle somme che costituiscono oggetto della dilazione, il **debitore è autorizzato a non versare**, limitatamente alle stesse, le successive rate del piano concesso.
- Allo scadere della sospensione, il debitore può richiedere il **pagamento dilazionato del debito residuo**, comprensivo degli interessi fissati dalla legge per il periodo di sospensione, nello stesso numero di rate non versate del piano originario, ovvero in altro numero, fino a un massimo di settantadue

Riapertura delle vecchie dilazioni

- Disposizione transitoria estende la rimessione in termini alle dilazioni **decadute non oltre 24 mesi** dalla data di entrata in vigore del decreto sulla riscossione (c.d. minisanatoria)
- È necessario presentare una **specifica domanda entro 30 giorni** dal 22 ottobre
- La dilazione non può, comunque, eccedere le 72 rate mensili
- Si decade dalla riapertura della dilazione con il **mancato pagamento di due rate, anche non consecutive**
- Viene espressamente richiamato l'art. 19, comma 1, del d.p.r. 602/1973 → se gli importi superano 50.000 euro, la domanda deve essere corredata dalla documentazione che comprovi la difficoltà economica del debitore (modello Isee/dati contabili) ... è una nuova rateazione?

Rateazione a seguito di controlli automatici: 36 bis, ter e tassazione separata

- Le somme dovute a seguito controllo automatici (anche relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata) possono essere rateizzate fino a max **8 rate trimestrali (in luogo delle attuali 6) o 20 se l'importo è superiore a 5.000 euro**
- L'importo della prima rata deve essere versato entro 30 gg dal ricevimento della comunicazione
- Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi
- In caso di inadempimento (disciplina invariata) → decadenza dalla rateazione e iscrizione a ruolo di tributo, interessi e sanzioni in misura piena
- Prima rata entro il termine di 30 gg (90 per avvisi bonari telematici)
- Rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva
- Rimane possibile, in caso di decadenza, la rateazione del debito iscritto a ruolo (art. 19 d.p.r. 602/1973)

Dal punto di vista operativo

- Non è necessaria alcuna autorizzazione → opera in automatico
- L'istanza può essere presentata direttamente accedendo al sito dell'Agenzia delle Entrate ed inserendo tutti i dati anagrafici relativi al contribuente + dati e codice dell'atto ricevuto, nonché la data di ricezione n. di rate prescelto → il sistema genera automaticamente gli F24

Entrata in vigore:

- L'entrata in vigore delle novità è **differenziata** in ragione all'oggetto del controllo:
- Per il **controllo automatizzato** a partire dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta **2014**;
- Per il **controllo formale** a partire dalle dichiarazioni del periodo d'imposta **2013**;
- Per la **tassazione separata (art. 17 t.u.i.r.)** a partire dalle dichiarazioni per l'anno **2012**;
- Per gli altri regimi di **tassazione separata (art. 21 t.u.i.r.)** a partire dalle dichiarazioni per l'anno **2013**

Rateazione in caso di adesione e conciliazione giudiziale

- Rimane il termine di 20 giorni per il versamento
- Rimane la rateizzazione fino max 8 rate trimestrali per importi < 50.000 euro
- Aumenta la rateizzazione per importi > 50.000 euro → da 12 a 16 rate
- In caso di inadempimento dei pagamenti rateali rimane:
 - Decadenza dalla rateazione
 - Iscrizione a ruolo del residuo, maggiorato della sanzione per tardivo pagamento, umentata della metà (prima era aumentata del doppio), applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta → la sanzione scende dal 60% al 45%

Il “nuovo” art. 15 ter del d.p.r. n. 602/1973

- Disciplina della decadenza dalla rateazione (già viste) per rateazione da controlli automatici e da adesione
- Introduce la “non punibilità per lieve inadempimento”
- Specifica che:
 - continuano ad applicarsi le norme in materia di ravvedimento operoso se la regolarizzazione avviene entro il termine di pagamento della rata successiva;
 - in caso ultima rata o versamento in un’unica soluzione, il ravvedimento è possibile entro 90 giorni dalla scadenza dell’ultima rata o dell’avviso (ossia scaduti i 30 giorni dalla notifica)

Il lieve inadempimento

- E' esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:
 - A) **insufficiente versamento** della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro
 - B) tardivo versamento della prima rata, **non superiore a sette giorni**
- Si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata + della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi
- L'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza
- L'entrata in vigore della non punibilità nel caso di lieve inadempimento segue quella prevista per le nuove rateazioni (differenziata per periodo di imposta a seconda dell'oggetto)
- Tuttavia in applicazione del *favor rei* si dovrebbe applicare anche alle irregolarità commesse in passato

Cosa cambia in sintesi

Prima della riforma

- **0,2%** della rata, per ciascun giorno di ritardo fino al 14°gg (1/10)
- **3%** della rata, per un ritardo compreso tra 15 e 30 gg (1/10 della sanzione al 30%)
- **3,33%** della rata per ritardo > 30 gg (1/9 della sanzione al 30%)

Dopo la riforma

- **0,1%** della rata, per ciascun giorno di ritardo fino al 14°gg (1/10)
- **0,5%** della rata, per un ritardo compreso tra 15 e 30 gg (1/10 della sanzione al 30%)
- **1,67%** della rata per ritardo > 30 gg (1/9 della sanzione al 30%)

Definizione agevolata e autotutela parziale

- **Art. 2 quater Decreto legge 30/09/1994 n. 564**
- **1-sexies.** Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente **può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica** dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute
- **1-septies.** Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (c.d. definizione agevolata delle sanzioni)
- **1-octies.** L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente

Rateazione dell'imposta di successione

- Il contribuente può rateizzare l'imposta di successione:
 - Almeno il **20% dell'imposta di successione liquidata nel termine di 60gg** da quello in cui è stato notificato l'avviso di liquidazione
 - il rimanente importo in un numero di **8 rate trimestrali**, ovvero, per importi superiori a 20.000 euro, in un numero massimo di **12 rate trimestrali**
 - La dilazione non è ammessa per importi inferiori a mille euro.
- Sugli importi dilazionati sono dovuti gli interessi, calcolati dal primo giorno successivo al pagamento del 20% dell'imposta liquidata
- Il mancato pagamento della somma pari al 20% dell'imposta liquidata, entro il termine, ovvero di una delle rate entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo con relative sanzioni e interessi
- Non opera la decadenza se il versamento si esegue entro il termine di pagamento della rata successiva, ovvero in caso di ultima rata od i unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza

Cosa cambia?

- Accesso diretto alla rateazione, senza più necessità di autorizzazione e garanzia → si allinea alla disciplina della rateazione per le altre imposte
- Dilazione automatica per gli eredi
- È esclusa la decadenza per **lieve inadempimento**:
 - a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a euro diecimila
 - b) tardivo versamento della somma pari al 20%, non superiore a sette giorni

Aggio

- A partire dai ruoli consegnati dal 2016, l'aggio si riduce dall'8% al **6%**
- Se il pagamento avviene nei termini (60 gg dalla notifica della cartella), aggio 3% (scende da 4,08%)
- Oltre il termine, 6%
- Per i ruoli da riscossione volontaria, 1% (invariato)

Sospensione legale della riscossione

- Resta ferma la possibilità del contribuente (già prevista dalla legge di stabilità 2013) di presentare all'agente della riscossione una dichiarazione per “bloccare” azioni esecutive/cautelari
- In sintesi ... cosa cambia?
 - È stata abrogata la possibilità di chiedere la sospensione a fronte di “qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito sotteso”;
 - È vietata la reiterazione della dichiarazione del debitore per accedere alla sospensione
 - L'annullamento del ruolo non opera per motivi diversi da quelli tipici
 - È soppresso il termine dilatorio di 60 giorni decorsi i quali l'ente di pronuncia sull'istanza
 - Sospensione per 200 gg (per valutare istanza presentata) decorsi i quali avviene il discarico

Le ipotesi tipiche di inesigibilità

- A pena di decadenza, la richiesta deve essere presentata, anche con modalità telematica, entro **60 giorni** (non più 90) dalla notifica della cartella o di un provvedimento esecutivo o cautelare
- L'istanza deve essere motivata
- **Tassatività** delle ipotesi di inesigibilità del credito:
 - a) da prescrizione o decadenza del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;
 - b) da un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;
 - c) da una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;
 - d) da una sospensione giudiziale, oppure da una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;
 - e) da un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore

Procedura invariata

- Entro il termine di dieci giorni successivi alla data di presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, il concessionario per la riscossione trasmette all'ente creditore la dichiarazione presentata dal debitore e la documentazione allegata al fine di avere conferma dell'esistenza delle ragioni del debitore ed ottenere
- È stato eliminato il termine dilatorio di 60 gg decorso il quale l'ente creditore si pronunciava in ordine all'istanza
- L'ente creditore, tramite apposito canale telematico, comunica al debitore l'esito dell'esame della dichiarazione, dando altresì comunicazione al concessionario del provvedimento di sospensione o sgravio ovvero conferma della legittimità del debito iscritto a ruolo
- Fino a tale momento resta sospeso il termine
- Trascorso inutilmente il termine di duecentoventi giorni dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore le partite sono annullate di diritto e il concessionario è considerato automaticamente scaricato dei relativi ruoli
- **L'annullamento non opera in presenza di motivi diversi da quelli tassativamente elencati** ovvero nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva di annullamento del credito

L'istanza

- L'istanza può essere presentata:
 - a) in carta semplice (modulistica disponibile sul sito di Equitalia)
 - b) in via telematica sul sito di Equitalia → procedura diretta (senza necessità di previa registrazione o creazione account apposito), sufficiente indicare un indirizzo di posta elettronica
- Non è ammessa la reiterazione dell'istanza (fondata sulla medesima ragione)
- Rimane immutato il quadro sanzionatorio nel caso in cui venga prodotta documentazione falsa: dal 100 al 200% dell'ammontare delle somme dovute, oltre alle sanzioni penali

Sospensione e calamità

- Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento a favore dei **soggetti interessati da eventi eccezionali**, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo **3, comma 3**, della **legge 27 luglio 2000, n. 212**.
- Salvo diverse disposizioni, **i versamenti sospesi sono effettuati entro 30 giorni dal termine del periodo di sospensione** → portata residuale, a colmare un'eventuale lacuna normativa
- Ambito di applicazione: tributi, contributi previdenziali e assistenziali, premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali
- L'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione
- Uniformata, così. La disciplina delle sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali: il contribuente conosce in anticipo le modalità di ripresa degli adempimenti in seguito alla sospensione

Il “rovescio della medaglia”

- **I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori**, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, **fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione**
- Ambito applicativo:
 - A) Enti aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari
 - B) Enti aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari

Accertamento esecutivo

- L'atto diviene esecutivo decorso il termine utile per la proposizione del ricorso (anziché “60 gg”, così si tiene conto del termine di sospensione feriale o procedura di adesione) → decorsi ulteriori 30 gg il carico è affidato all'agente della riscossione
- Se l'**atto è divenuto definitivo** o il contribuente è decaduto dalla rateazione, viene meno la sospensione dell'esecuzione per 180 gg dall'affidamento in carico all'agente della riscossione
- La moratoria rimane per tutti gli atti in contestazione, in modo da dar tempo al contribuente di ottenere la sospensione giudiziale o amministrativa
- La comunicazione di “presa in carico” può avvenire anche con posta elettronica (oltre che raccomandata semplice)
- È soppresso il termine decadenziale del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di definitività dell'accertamento per procedere con le azioni esecutive → **termini prescrizionali ordinari**

Nuovi termini per la notifica della cartella di pagamento

- **L'art. 25 del d.p.r. n. 602/1973 disciplina, ora, “nuove” fattispecie particolari**→ Il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

c-bis) del **terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione** per le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'articolo 15-ter

1-bis. In deroga alle disposizioni del comma 1, il concessionario notifica la cartella di pagamento, a pena di decadenza:

- a) per i crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel registro delle imprese, non ancora iscritti a ruolo, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:
 - 1) alla pubblicazione del decreto che revoca l'ammissione al concordato preventivo ovvero ne dichiara la mancata approvazione ai sensi degli articoli 173 e 179 del *regio decreto 16 marzo 1942, n. 267*;
 - 2) alla pubblicazione della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato preventivo ai sensi del combinato disposto degli articoli 186, 137 e 138 del *regio decreto 16 marzo 1942, n. 267*;
 - b) per i crediti rientranti nell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del *regio decreto 16 marzo 1942, n. 267*, non ancora iscritti a ruolo alla data di presentazione della proposta di transazione fiscale di cui all'articolo 182-ter, *sesto comma*, del *regio decreto 16 marzo 1942, n. 267*, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla scadenza del termine di cui al settimo comma dell'articolo 182-ter del *regio decreto 16 marzo 1942, n. 267*, ovvero alla pubblicazione della sentenza che dichiara l'annullamento dell'accordo;
 - c) per i crediti non ancora iscritti a ruolo, anteriori alla data di pubblicazione della proposta di accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento o della proposta di piano del consumatore, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo:
 - 1) alla pubblicazione del decreto che dichiara la risoluzione o l'annullamento dell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento, ai sensi dell'articolo 14 della *legge 27 gennaio 2012, n. 3*, ovvero la cessazione degli effetti dell'accordo, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, o dell'articolo 12, comma 4, della *medesima legge n. 3 del 2012*;
 - 2) alla pubblicazione del decreto che revoca o dichiara la cessazione degli effetti del piano del consumatore, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, e dell'articolo 12-ter, *comma 4*, della *legge n. 3 del 2012*.
- 1-ter.** Se successivamente alla chiusura delle procedure di cui alle lettere a) e b) del comma 1-bis viene dichiarato il fallimento del debitore, il concessionario procede all'insinuazione al passivo ai sensi dell'articolo 87, comma 2, senza necessità di notificare la cartella di pagamento.

In sintesi:

- Per i pagamenti da effettuare in seguito alle attività di controllo, la notifica deve essere effettuata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione;
- Sono introdotti nuovi termini per garantire la pretesa tributaria contro il rischio di inesigibilità e con l'art. 168 l. fall., evitando che le tempistiche per perfezionare le procedure fossero incompatibili con i termini di decadenza: nel caso di risoluzione/annullamento del **concordato preventivo** o dell'**accordo di ristrutturazione** dei debiti o dell'**accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento** o della **proposta di piano del consumatore**, il credito tributario dovrà essere recuperato nel suo originario ammontare con le ordinarie procedure di riscossione coattiva → nuovi termini e “dies a quo” a tutela interesse erariale

Notifica tramite PEC

- La notifica della cartella di pagamento via pec non solo ad imprese e professionisti, obbligati ad averla, ma anche agli altri contribuenti che ne fanno richiesta
- Segue la sperimentazione partita nel 2013
- Il concessionario accede agli indirizzi pec consultabili presso il Registro delle imprese, Ordini e Collegi professionali
- Per imprese individuali, società e professionisti iscritti agli albi o elenchi la notifica avviene **esclusivamente tramite pec**
- **Opera a partire dal 1° giugno 2016**
- Opera per tutti gli atti notificati ai sensi dell'art. 26 del d.p.r. 602/1973 → anche per gli altri atti dell'agente della riscossione (es. avviso di mora)

Problemi con la notifica

- Nei casi in cui la notifica non va a buon fine (indirizzo pec invalido o inattivo), la notifica si perfeziona con:
 - il deposito dell'atto presso gli uffici della Camera di Commercio competente per territorio e
 - pubblicazione del relativo avviso sul sito informatico della medesima
 - dandone notizia allo stesso destinatario per raccomandata con avviso di ricevimento
- senza ulteriori adempimenti a carico dell'agente della riscossione (“falsa riga” della disciplina civilistica ai destinatari irreperibili, con deposito e affissione presso il Comune)
- Se la casella è satura, prima del suddetto “rimedio”, è necessario tentare un secondo invio Pec a distanza di almeno 15 gg

Pec “volontaria”

- Anche i contribuenti non obbligati alla pec possono dotarsene per ricevere le cartelle e, quindi, risparmiare i costi di notifica → in tal caso opera notifica esclusivamente tramite pec
- Nella notifica via pec rileva la data di ricezione (non di lettura)

Sanzioni per illeciti penali commessi dai professionisti

- **Modifiche all'art. 1, Legge 11/10/1995 n. 423**

- 1. La riscossione delle sanzioni pecuniarie previste dalle leggi d'imposta in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento è sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, in dipendenza del loro mandato professionale.
- 2. La sospensione è disposta dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente o del sostituto d'imposta, che provvede su istanza degli stessi, da presentare unitamente alla copia della denuncia del fatto illecito all'autorità giudiziaria o ad un ufficiale di polizia giudiziaria e sempre che il contribuente dimostri di aver provveduto il professionista delle somme necessarie al versamento omesso, ritardato o insufficiente.
- 3. Se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, l'ufficio di cui al comma 2 annulla le sanzioni a carico del contribuente e provvede ad irrogarle a carico del professionista ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.
- 4. Se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 del codice di procedura penale per motivi di natura processuale o per intervenuta estinzione del reato ovvero con un provvedimento definitivo di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del medesimo codice, la sospensione delle sanzioni non perde efficacia se il contribuente dimostra di aver promosso azione civile entro tre mesi dal deposito del provvedimento, fornendone prova all'ufficio di cui al comma 2. In tale ipotesi, se il giudizio civile si conclude con un provvedimento definitivo di condanna, l'ufficio annulla le sanzioni a carico del contribuente e provvede all'irrogazione a carico del professionista ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.
- 5. Se il giudizio penale si conclude con un provvedimento definitivo di assoluzione ovvero, nei casi di cui al comma 4, il contribuente non promuove l'azione civile nei confronti del professionista o, laddove promossa, il giudizio civile si conclude con un provvedimento definitivo di rigetto, l'ufficio revoca la sospensione e procede alla riscossione delle sanzioni a carico del contribuente.
- 6. I termini di prescrizione e di decadenza previsti per la irrogazione delle sanzioni e per la loro riscossione sono sospesi fino al 31 dicembre dell'anno successivo alla data in cui è divenuto definitivo il provvedimento che conclude il giudizio penale a carico del professionista o il giudizio civile promosso nei suoi confronti ai sensi del comma 4. La parte che vi ha interesse ne dà notizia all'ufficio di cui al comma 2 entro sessanta giorni dalla suddetta data.

Disciplina

- Istanza del contribuente, corredata della denuncia
- Competenza Direzione provinciale
- Sgravio della sanzione se il processo penale si conclude con la condanna del professionista
- Mantenimento della sospensione del il giudizio non si conclude con accertamento dell'illiceità della condotta del professionista (es. prescrizione) e se il contribuente attiva azione di condanna civile entro 3 mesi dal deposito del provvedimento penale (lo sgravio sarà disposto se il procedimento civile si chiude con la condanna)
- Revoca della sospensione se il professionista è assolto o non viene attivata l'azione civile o se il giudizio civile si chiude con esito favorevole al professionista
- Sospensione dei termini di prescrizione e decadenza per l'irrogazione e l'esecuzione della sanzione sino al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di definizione del procedimento civile o penale
- Facoltà dell'ufficio di sospendere anche i tributi dovuti, a fronte di difficoltà del contribuente, per i due anni successivi alla scadenza del pagamento, nonché di dilazionare il carico sospeso, alla fine del biennio, in 10 rate, previa garanzia

La giurisprudenza recente: la motivazione della cartella

- **Cass. civ. Sez. V, 01-07-2015, n. 13500**
- Non può essere annullata la cartella di pagamento recante una motivazione ritenuta lacunosa e poco significativa, tale da indurre in confusione il contribuente, anche per i codici tributo non appropriati o addirittura errati, se il giudice tributario non indica la ragione per la quale ha ritenuto detta motivazione non del tutto agevole affinché il contribuente potesse approntare una valida difesa

Rettifica della dichiarazione

- **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 03-06-2015, n. 11394**
- In tema di motivazione della cartella di pagamento, l'atto con cui siano rettificati i risultati della dichiarazione e, quindi, sia esercitata una vera e propria potestà impositiva, va motivato debitamente, dovendosi rendere edotto il contribuente dei fatti su cui si fonda la pretesa, mentre quello con cui si proceda, in sede di controllo cartolare, alla liquidazione automatica dell'imposta in base ai dati contenuti nella dichiarazione o rinvenibili negli archivi dell'anagrafe tributaria può essere motivato con il mero richiamo alla dichiarazione, poiché il contribuente è già in grado di conoscere i presupposti della pretesa

Genericità

- **Cass. civ. Sez. V, 04-02-2015, n. 1952**
- Non può ritenersi congruamente motivata la cartella di pagamento recante redditi soggetti a tassazione separata che, oltre a contenere l'errore nell'indicazione delle annualità prese in considerazione per determinare l'aliquota media del biennio precedente, al fine della sua applicazione ai redditi sottoposti a tassazione separata, riporti l'indicazione che i dati sono stati desunti da quelli dichiarati dal sostituto d'imposta, finendo così per rendere la motivazione **inammissibilmente generica**, utilizzabile per qualsiasi fattispecie, e lasciando al contribuente, **a distanza di tempo**, l'incertezza circa il suo precedente comportamento

L'ipoteca

- **Cass. civ. Sez. VI - 5, 09-10-2015, n. 20352**
- L'ipoteca esattoriale di cui all'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non essendo atto preordinato all'espropriazione forzata, non implica la necessità dell'intimazione ad adempiere prevista dall'art. 50 del medesimo D.P.R. che è, invece, obbligatoria nell'ipotesi in cui il pignoramento non sia stato disposto decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento o dell'accertamento divenuto esecutivo
- **Cass. civ. Sez. V, 07-10-2015, n. 20055**
- Ai fini della determinazione della soglia minima, di cui all'art. 77 del **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602**, per l'iscrizione d'*ipoteca* in relazione ai debiti tributari, occorre far riferimento a tutti i crediti iscritti a ruolo, seppur oggetto di contestazione da parte del contribuente, ivi compresi anche quelli di natura previdenziale
- **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 13-11-2014, n. 24258**
- Non vi è alcun obbligo per il concessionario della riscossione di indicare nella comunicazione di iscrizione ipotecaria il valore delle rendite catastali degli immobili colpiti, atteso che tale obbligo non trova riscontro nel tessuto normativo che disciplina la fattispecie, giacchè, per valutare la legittimità dell'iscrizione ipotecaria, è sufficiente l'indicazione del valore del credito per cui si procede, essendo l'iscrizione ipotecaria legittima indipendentemente dal valore dell'immobile aggredito

... il contraddittorio tra garanzie e preclusioni

- **Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 03-09-2015, n. 17584; Cass. civ. Sez. VI - 5, 07-05-2015, n. 9270; Cass. civ. Sez. VI - 5, 07-05-2015, n. 9270 (cfr. Cass. civ. Sez. Unite, 18-09-2014, n. 19667)**
- In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria, prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili, deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative, in trenta giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità
- **Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. XIII, 22-04-2015**
- La mancata impugnazione del preavviso di iscrizione ipotecaria, nel termine previsto dalla normativa di riferimento, determina la decadenza di impugnativa, sia della successiva comunicazione di iscrizione ipotecaria, sia degli atti ad essa presupposti

f.montanari@delfedericoeassociati.it
avv.silviagiorgi@gmail.com