

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Contenzioso. L'istituto conquista spazio per la possibile applicazione in secondo grado e per la riduzione delle sanzioni

Conciliazione ad alto «appeal»

Per le controversie pendenti al 1° gennaio 2016 possibili rate fino a 16 mensilità

FOCUS



PAGINA A CURA DI

Gian Marco Committeri
Paolo Stella Manfredini

Le novità più rilevanti che interessano la disciplina della conciliazione giudiziale, dopo le modifiche introdotte dal decreto legislativo 156/2015, sono rappresentate:

- dall'estensione dell'istituto al secondo grado di giudizio;
- dall'individuazione di un diverso momento di perfezionamento della conciliazione (sottoscrizione e non pagamento) e dinuove regole per il pagamento delle somme dovute;
- dalla riduzione delle sanzioni.

La conciliazione "fuori udienza" (articolo 48 del decreto legislativo 546/1992) prevede che la stessa possa avvenire mediante il deposito in giudizio - di primo o di secondo grado - di un'istanza congiunta, ovvero di una proposta conciliativa alla quale l'altra parte abbia preventivamente aderito. Il deposito dell'accordo conciliativo non deve avvenire oltre l'ultima udienza di trattazione del giudizio.

La conciliazione si perfeziona al momento della sottoscrizione dell'accordo e non più al momento del pagamento. Ciò attribuisce all'accordo efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che in caso di mancato pagamento delle somme concordate si avrà l'iscrizione a ruolo di quanto dovuto nonché l'applicazione della sanzione per omesso pagamento, applicata in misura doppia. Nella conciliazione "in udienza" (articolo 48-bis, decreto 546/1992), invece, ciascuna delle parti può presentare un'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, entro il termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione, tanto in primo che in secondo grado. L'accordo, in tal caso, si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono

indicate le somme dovute e le modalità di pagamento. Per quanto concerne le sanzioni, il comma 1 dell'articolo 48-ter del decreto 546/1992 ne stabilisce la riduzione al 40% del minimo se l'accordo conciliativo avviene in primo grado, elevata al 50% se la conciliazione avviene presso i giudici di seconde cure.

L'amministrazione finanziaria (circolare 38/E del 2015) ha ricordato altresì che a seguito delle modifiche arretrate al sistema sanzionatorio dal decreto 158/2015 (decreto Sanzioni), la disciplina del cumulo giuridico in caso di conciliazione è identica a quella prevista per l'accertamento con adesione.

Risulta estesa, quindi, anche alla conciliazione giudiziale la disciplina in tema di concorso di violazioni e continuazione (reca dall'articolo 12, comma 8 del decreto legislativo 472/1997).



Conciliazione

● Istituto deflattivo del contenzioso tributario che consente di definire, in via parziale o totale, le controversie giudiziali pendenti, determinando la riduzione delle sanzioni amministrative al 40% ovvero al 50% del minimo previsto dalla legge, se l'accordo conciliativo avviene, rispettivamente, nel primo ovvero nel secondo grado del giudizio. La conciliazione può essere esperita quindi nei giudizi di merito e formalizzata fra le parti sia al di fuori dell'udienza (conciliazione "fuori in udienza" ai sensi dell'articolo 48 del Dlg 546/1992) ovvero avanti alla commissione adita (conciliazione "in udienza" ai sensi dell'articolo 48-bis del Dlg 546/1992).

Dagli importi dovuti a titolo di conciliazione, ovviamente, vanno computate in diminuzione le eventuali somme medio tempore versate dal contribuente a seguito dell'iscrizione provvisoria a ruolo. Il versamento dell'ammontare complessivo di imposte, sanzioni e interessi oggetto di conciliazione (ovvero della prima rata) deve essere effettuato entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo o di redazione del processo verbale.

Per il versamento rateale delle somme dovute, ai sensi del comma 4 dell'articolo 48-ter «si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218».

Il legislatore, infatti, ha inteso uniformare le regole che presiedono alle modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione. Si può procedere al pagamento in forma rateale delle somme dovute in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero di 16 rate se le somme dovute superano i 50mila euro; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

La dilazione delle somme secondo le più favorevoli modalità previste dall'articolo 8, comma 2, del Dlg 218/97 è applicabile alle controversie pendenti alla data del 1° gennaio 2016, per le quali la conciliazione si sia perfezionata a decorrere dalla medesima data. Allo stesso modo deve ritenersi che trovi applicazione anche per la conciliazione giudiziale l'articolo 15-ter, comma 3, del Dpr 602/1973 concernente il cosiddetto "lieve inadempimento" (pagamento insufficiente per importo limitato - 3% del totale che non ecceda i 10 mila euro - o tardivo versamento della prima rata non superiore a sette giorni).

Gli esempi

CONCILIAZIONE IN PRIMO E IN SECONDO GRADO

LA SITUAZIONE

L'Agenzia accerta una maggiore imposta sui redditi per 50mila €, comminando la relativa sanzione prevista dal Dlg 471/1997 nella misura del minimo edittale previsto, pari al 90% della maggiore imposta dovuta (45mila €). Il contribuente decide di impugnare l'avviso di accertamento

POSSIBILE COMPORTAMENTO

Se le parti in 1° grado hanno concordato la rideterminazione della maggiore Irpef dovuta per 40mila €, la sanzione ridotta è di 14.400 € (40% di 36mila € pari al minimo edittale, cioè il 90% di 40mila €). In 2° grado la sanzione ridotta ammonterebbe a 18mila € (50% di 36mila €)

CONCILIAZIONE CONTRO ADESIONE

Una società di capitali riceve un avviso per omessa indicazione di ricavi nella dichiarazione dei redditi. L'avviso reca una maggiore imposta ai fini Ires per 100mila €, con sanzione di 180mila €, irrogata nella misura edittale massima del 180% della maggiore imposta dovuta

Nel caso di accertamento con adesione, rideterminata l'imposta in 90mila €, la sanzione ridotta ammonta a 27mila euro (1/3 di 81mila € minimo edittale). In caso di giudizio con conciliazione, sanzione di 32.400 € in 1° grado o di 40.500 € in 2° grado

BENEFICI CONCILIAZIONE POST RIFORMA

Contestata una somma dovuta ai fini Irap per 30mila €, con sanzione di 72mila €, irrogata nella misura edittale massima del 240% dell'imposta dovuta ai sensi del Dlg 471/1997. Il contribuente e l'Ufficio convengono per la riduzione della pretesa al 50% (15mila €)

Per la disciplina previgente la sanzione sarebbe stata di 14.400 € (il 40% di 36mila €, a sua volta il 240% della maggiore imposta di 15mila €). Con le nuove regole la sanzione ammonta a 7.200 € in 1° grado (il 40% di 18mila € pari al 120% di 15mila €) o a 9mila € in 2° grado (prima non ammissibile)

AUTOTUTELA PARZIALE IN SEDE CONTENZIOSA

Nel 2015 - non preceduto da Pvc - accertata maggiore imposta sui redditi per 70mila €, comminando la sanzione (Dlgs 471/1997) pari al minimo edittale previsto del 90% dell'imposta dovuta, per 63mila €. Il contribuente impugna l'avviso senza definire le sanzioni

Notifica revoca parziale dell'atto in autotutela, rideterminando l'imposta in 45mila € e la sanzione in 40.500 €. Se si decide di definire il contenzioso, sanzione di 6.750 € (1/6 di quella comminata in base a quanto prima disposto dall'art. 15, c. 2-bis Dlg 218/1997)

AUTOTUTELA PARZIALE IN SEDE CONTENZIOSA

Società di capitali riceve nel 2016 avviso di accertamento preceduto da Pvc per una maggiore Ires per 100mila €, con sanzione di 180mila €, irrogata nella misura edittale massima del 180% della maggiore imposta. La società impugna l'avviso di accertamento

Notificata alla società una revoca parziale dell'atto in autotutela, rideterminando l'imposta a 70mila € e la sanzione a 126mila €. Se si decide di abbandonare il contenzioso in essere la sanzione scende a 42mila € (pari a 1/3, ai sensi dell'art. 15, c. 1 Dlg 218/1997)

Il caso. L'annullamento parziale Con l'autotutela la definizione torna nei termini

Il contribuente è rimesso in termini per esercitare la facoltà di definire il contenzioso con sanzioni ridotte in caso di autotutela parziale da parte dell'ufficio in pendenza di giudizio. L'agenzia delle Entrate ha precisato che il nuovo strumento deflattivo del contenzioso è volto a consentire al contribuente di prestare acquiescenza alla pretesa fiscale come rideterminata in autotutela, alle stesse condizioni esistenti al momento della notifica dell'atto oggetto di parziale annullamento.

Quindi, se al momento della notifica dell'atto impugnato il contribuente poteva definire la sanzione con la riduzione a un sesto (possibilità prevista dall'articolo 15 comma 2-bis del decreto legislativo 218/1997 fino al 31 dicembre 2015, essendo stata successivamente abrogata dalla legge di stabilità 2015 con effetto dal 1° gennaio 2016), il contribuente, in caso di autotutela parziale in pendenza di giudizio, potrà chiudere la vertenza con il fisco pagando:

- l'imposta nella misura rideterminata e i corrispondenti interessi;
- la sanzione rideterminata in base al valore dell'imposta rettificata in autotutela (nel caso indicato pari a un sesto).

Le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute. L'annullamento o la revoca parziali non sono atti impugnabili autonomamente. Deve essere posta particolare attenzione allo stato in cui si trova la vertenza tra l'Agenzia e il contribuente al momento della notifica dell'atto di annullamento o revoca parziale. Se il primo atto notificato dall'Ufficio è già stato impugnato dal contribuente (ed è quindi pendente il contenzioso) questi potrà valutare solo se definire il giudizio in essere secondo le modalità precedentemente illustrate essendo preclusa la possibilità di continuare il processo tri-

butario con definizione agevolata delle sole sanzioni.

Viceversa, se nel momento in cui viene notificato dall'ufficio l'atto di annullamento o revoca parziale, sono ancora pendenti i termini per l'impugnazione dell'atto originario (poi rettificato), si ritiene possibile per il contribuente effettuare la scelta se:

- avvalersi della possibilità prevista dall'articolo 2-quater, comma 1-sexies, del decreto legge 564/1994 e pertanto definire l'atto con le modalità indicate;
- definire le sole sanzioni in base ai valori rideterminati dall'ufficio, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, decreto 472/1997, impugnando contestualmente l'atto i cui termini non sono ancora scaduti;
- impugnare l'atto i cui termini non sono ancora scaduti senza definire le sanzioni.

Si ritiene possibile il comportamento descritto sub b) in quanto al momento della notifica dell'annullamento o della revoca parziale dell'atto da parte dell'Ufficio, non è stato ancora incardinato il giudizio.

Il divieto di definizione agevolata delle sole sanzioni, previsto dall'articolo 2-quater, comma 1-septies, decreto legge 564/1994, si riferisce infatti alle sole disposizioni del comma 1-sexies, ovvero quando le parti si sono già costituite in giudizio. Nel caso di specie viceversa, l'atto di annullamento o revoca parziale notificato dall'ufficio, rettificato entro i termini previsti per l'impugnazione, l'atto originario correggendolo dagli errori da cui era affetto. Non si vedono, infatti, motivi per negare la possibilità al contribuente di definire le sole sanzioni impugnando contestualmente l'atto. Esattamente come avrebbe potuto fare se l'atto notificato dall'Agenzia, fosse stato redatto in modo corretto sin dall'origine.