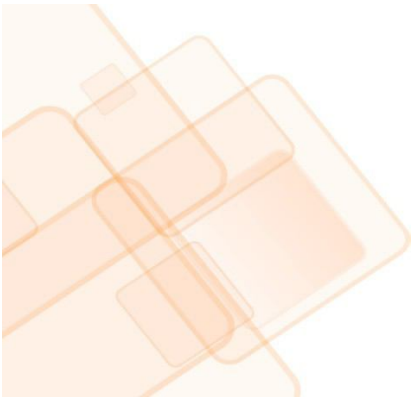


VideoFisco 21 novembre 2012

Accertamento tributario e possibili linee
difensive; operazioni con l'estero
e altre novità fiscali

A cura di

Alessandro Pratesi e Andrea Scaini



- **L'istituto del reclamo e della mediazione, previsto per le liti di valore inferiore a € 20.000, è certamente apprezzabile in linea di principio; tuttavia, così come è disciplinato, sembra avere più difetti che pregi.**
- **La finalità deflattiva del contenzioso appare subito chiara nel momento in cui il legislatore ha stabilito – quale condizione di ammissibilità del ricorso – la preventiva proposizione del reclamo e, nel contempo, la possibilità di formulare un'eventuale proposta di rideterminazione della pretesa tributaria.**
- **Il riferimento alla mediazione, probabilmente originato dal clamore destato dalla prima applicazione di quella prevista per le controversie civili (D. Lgs. 4.03.2010, n. 28) risulta, però, assolutamente fuorviante.**
- **Si tratta, in realtà, di una conciliazione stragiudiziale in ambito tributario, di un mezzo di composizione della controversia "autogestito", che richiama la conciliazione fuori udienza prevista dall'art. 48, c. 5 del D. Lgs. n. 546/1992, di cui costituisce una mera anticipazione in via amministrativa.**

- **La duplicazione con l'istituto dell'autotutela appare evidente**, ma anche il timore che la mediazione, nella sua attuale formulazione, perda attrattiva è fondato. Peraltro, nulla vieta all'Amministrazione Finanziaria, in forza dei vigenti strumenti normativi e a prescindere dal valore della lite e dalla novella legislativa, di attuare i principi alla base del reclamo e annullare gli atti, qualora ne ricorrano i presupposti, al momento della proposizione del ricorso.
- Altresì, non vi sono ostacoli, indipendentemente dalla novella normativa, alla possibilità che le parti decidano di **“valorizzare” la conciliazione giudiziale**, fino ad oggi poco praticata sia dagli uffici sia dai contribuenti.
- Ciò premesso, **sono evidenti i difetti di un istituto che ha ben poco della vera e propria mediazione**, nella quale è previsto l'intervento di un soggetto, terzo rispetto alle parti, che sottoscrive una dichiarazione di indipendenza, che esamina e pondera le ragioni di entrambi i contendenti e che, infine, valuta se sussistono i presupposti per formulare una propria proposta di definizione della potenziale controversia.

- All'inaugurazione dell'anno giudiziario 2012, in numerose Regioni, i rappresentanti delle categorie professionali hanno manifestato il proprio disagio per un istituto che potrebbe portare problemi maggiori di quelli che si propone di risolvere. **La "mole" dei chiarimenti forniti dalla circolare n. 9/E/2012 non ha fatto altro che confermare le difficoltà interpretative** connesse alla novità legislativa. **Si rischia, paradossalmente, che le liti di minor valore comportino maggiori e più complessi adempimenti e ostacoli procedurali.**
- A ben vedere, **poteva essere l'occasione per riorganizzare la figura del Garante del contribuente**, da concettualizzare in chiave di soggetto posto a tutela degli interessi contrapposti, affidatario del delicato ruolo di terzo indipendente e con il compito di aiutare le parti alla soluzione della controversia, formulando, se del caso, la proposta di mediazione.
- **Un intervento del legislatore, quindi, prima che opportuno è indifferibile.** Nel momento in cui la richiesta di legalità è giunta ai massimi livelli e l'azione di contrasto all'evasione si presenta particolarmente incisiva (e pubblicizzata), il sistema necessita di un importante segnale che scoraggi pericolosi conflitti sociali e aiuti a rasserenare il già difficile rapporto Fisco-contribuenti.

- Prevedere che le istanze saranno gestite da strutture dell'Agazia delle Entrate, diverse e autonome rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili, **non appare garanzia sufficiente a superare le perplessità sull'effettiva terzietà** del soggetto chiamato a valutare le richieste dei contribuenti.
- Non è improbabile, dunque, il rischio che la mediazione tributaria, così come strutturata, fatichi a diventare l'auspicato «efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso» e non aiuti nemmeno «a sviluppare la *tax compliance*», ossia l'obiettivo dichiarato dell'Amministrazione Finanziaria.
- **L'intento di deflazionare il contenzioso è condivisibile. La norma, però, non appare sufficientemente meditata, né coraggiosa:** se mediazione deve essere, che lo sia senza riserve: nessun limite al valore della lite, apertura ai tributi locali e presenza del mediatore. In caso contrario, potrebbe rimanere una riforma a metà, senza reali vantaggi per nessuna delle parti.

- Il reclamo presenta, fra l'altro, criticità quando compete al contribuente l'onere di determinare il valore della lite: non è previsto, infatti, l'errore scusabile (pertanto, eventuali errori commessi nella determinazione delle imposte potrebbero condurre all'inammissibilità del ricorso). In altri termini, in genere l'importo delle imposte accertate è evidenziato nel relativo avviso; se, invece, intervengono circostanze diverse, in forza delle quali occorre individuare l'ammontare delle imposte in contestazione, l'errore potrebbe essere probabile, con possibili ripercussioni particolarmente spiacevoli.
- Ricordando che la presentazione del reclamo è obbligatoria al ricorrere delle condizioni normative, pena l'inammissibilità del ricorso, si ipotizzi un accertamento dal quale emergono € 24.000 di imposte connesse a maggiori ricavi recuperati a tassazione e a costi non ammessi in deduzione per difetto di inerenza.
- Se il contribuente decide di non impugnare i costi, dovrà rideterminare le imposte in contestazione (**circolare n. 9/E/2012, punto 1.3**: «il valore della controversia deve essere determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con il ricorso»).

Si supponga che il contribuente determini il valore della lite in € 19.000: risulterebbe obbligatoria la procedura del reclamo, presentato il quale si attende la risposta dell'Amministrazione Finanziaria (90 giorni). Decorso il termine e in assenza di convocazione da parte dell'Ufficio, il contribuente, nei successivi 30 giorni, si costituisce in giudizio presso la commissione tributaria. Successivamente, al ritiro delle controdeduzioni dell'Ufficio, si vede contestare l'inammissibilità del ricorso, per decorso del termine per la costituzione in giudizio, per i seguenti motivi:

- l'Ufficio eccepisce che le imposte, correttamente determinate, ammontavano a € 20.400;
- non poteva, quindi, essere esperita la procedura del reclamo;
- conseguentemente, i 30 giorni per la costituzione in giudizio decorrevano dalla data di presentazione del ricorso (termine evidentemente scaduto).

Tale errore non è del tutto improbabile, tenendo conto che occorre valutare gli scaglioni d'imposta, le aliquote progressive, nonché il possibile effetto del maggior reddito accertato sugli oneri deducibili e detraibili (al riguardo, né la norma né la prassi dispongono alcunché).

Si ipotizzi, altresì, un accertamento con recupero di una perdita dichiarata: l'Agenzia delle Entrate, inopinatamente, ritiene che il contribuente debba determinare le imposte virtuali connesse alla perdita. La scelta non è condivisibile per i seguenti motivi:

- **anzitutto, appare illegittimo non tenere conto delle imposte effettivamente contestate negli atti**, dovendo invece valutare le perdite virtuali;
- **sarebbe logico, altresì, attendere l'accertamento eventuale dell'annualità** ove la perdita risulta compensata con altri redditi per verificare, in tale periodo d'imposta, la sussistenza dei requisiti per il reclamo;
- **infine, non è assolutamente scontato** che la perdita accertata sia utilizzata (ipotesi di riporto a nuovo, negli anni successivi).

Si valuti, peraltro, che se il contribuente, in funzione dell'accertamento, dovesse decidere di decrementare l'entità della perdita riportabile, si verificherebbe un'accettazione parziale di quanto teorizzato dall'Ufficio. In sintesi, sarebbe travolta la necessità di calcolare le imposte virtuali; anche su questo punto, tuttavia, la circolare è silente.

- Il tema delle perdite introduce un'ulteriore criticità, speculare a quello dell'impugnazione parziale. Premesso che per le società di capitale il problema è attenuato, per i soggetti Irpef la questione è più complessa, poiché non è chiaro se si devono determinare in maniera corretta le imposte o sia sufficiente applicare gli scaglioni e le aliquote progressive.
- In realtà, già l'applicazione di scaglioni e aliquote non è semplice; inoltre, è evidente che il variare del reddito «virtuale», in forza della perdita da sommare al reddito dichiarato, comporta anche la variazione del sistema delle deduzioni e delle detrazioni abbinate al reddito complessivo.
- La circolare n. 9/E/2012 si limita a fare riferimento alla necessità di applicare le aliquote progressive: tuttavia, il dato non sembra convincente e rischia di essere «non attendibile», con la ripetizione dell'equivoco già illustrato.

SCHEMA DI SINTESI

AMBITO APPLICATIVO	⇒ Oggetto	⇒ Atti emessi dall' Agenzia delle Entrate .	⇒ Individuati dall'art. 19 D.Lgs. 546/1992.	
	⇒ Limite	⇒ Controversie di valore non superiore a € 20.000,00 .		
NUOVO STRUMENTO DEFLATTIVO DEL CONTENZIOSO	⇒ Reclamo	Presentazione obbligatoria di un'istanza che anticipa il contenuto del ricorso.		
		⇒	Il contribuente chiede l' annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nell'eventuale fase giurisdizionale.	
		⇒	La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso .	
		⇒	• Il contribuente, in precedenza, può aver: .. tentato di definire l'accertamento tramite adesione, con esito negativo; .. inviato domanda di autotutela, poi respinta.	⇒ L'istituto del reclamo è alternativo alla conciliazione giudiziale .
⇒	Il reclamo deve essere presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.			
⇒	⇒ Mediazione	È in facoltà del contribuente inserire nell'istanza anche una motivata proposta di mediazione , completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.		

ne, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

**DINIEGO
ALL'ISTANZA
DA PARTE
DELL'UFFICIO**



Proposta
dell'organo



L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una **proposta di mediazione**.



Effetti



Decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.



Costituzione
in giudizio



In caso di mancata conclusione positiva della mediazione, l'azione giudiziaria si considera già esercitata: il contribuente, per attivare il contenzioso, deve solo costituirsi in giudizio davanti alla Commissione tributaria provinciale.

**ATTI NON
OGGETTO
DI
MEDIAZIONE**



- Atti con valore superiore a € 20.000 o con valore indeterminabile.
- Atti notificati **prima del 1.04.2012** o relativi a rifiuti di rimborsi per i quali al 1.04.2012 sono già decorsi 90 giorni dalla presentazione della domanda di rimborso.
- Atti in cui l'Agenzia delle Entrate non è legittimata passivamente.
- Atti relativi ad attività del concessionario, quali la cartella di pagamento, l'avviso di intimazione, l'iscrizione di ipoteca sugli immobili, il fermo dei beni mobili registrati, gli atti relativi alle operazioni catastali.
- Atti di recupero degli aiuti di Stato illegittimi (indipendentemente dalla tipologia di atto).
- Provvedimenti emessi ai sensi dell'art. 21 D. Lgs. 472/1997 (sanzioni accessorie).
- Istanze di cui all'art. 22 D. Lgs. 472/1997 (ipoteca e sequestro conservativo).
- Diniego della chiusura delle liti fiscali "minori" pendenti (art. 39, c. 12 D.L. 98/2011).
- Atti non emessi dall'Agenzia delle Entrate (es: Ag. Dogane, Ag. Territorio, ecc.).

TIPOLOGIE DI ATTI IMPUGNATI

- Il reclamo obbligatorio è applicabile alle controversie aventi a oggetto gli “atti emessi dall’Agenzia delle Entrate”. Pertanto, tra i requisiti vi è la **legittimazione processuale passiva dell’Agenzia delle Entrate** nell’eventuale, successivo processo.
- Il contribuente, qualora intenda impugnare, con il ricorso, anche un atto presupposto adottato dall’Agenzia delle Entrate, del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto preliminarmente a presentare l’istanza di mediazione.

Atti oggetto di reclamo e mediazione

- **Avviso di accertamento**, di rettifica e di recupero di crediti d’imposta.
- **Avviso di liquidazione** e avviso di maggior valore.
- **Provvedimento che irroga le sanzioni.**
- **Ruolo.**
- Rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti.
- Diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.
- **Ogni altro atto emanato dall’Agenzia delle Entrate**, per il quale la legge preveda l’autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

- **Cartella di pagamento** (con esclusione del ruolo a cui si riferisce).
- **Avviso di intimazione.**
- Iscrizione di **ipoteca** sugli immobili.
- **Fermo** di beni mobili registrati.
- Atti relativi alle **operazioni catastali.**

Atti relativi ad attività del concessionario.

Se si eccepisce la mancata notifica di un atto presupposto riconducibile all'attività dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente è comunque obbligato a presentare preliminarmente l'istanza di mediazione.

- Atti di recupero⁽¹⁾ degli aiuti di Stato illegittimi e relativi interessi e sanzioni.
- Atti non impugnabili.
- Atti in cui non è legittimata passivamente l'Agenzia delle Entrate.

Nota⁽¹⁾

Tutti gli atti o provvedimenti emessi al fine del recupero di un aiuto di Stato dichiarato illegittimo, compresi, quindi, anche gli atti tipici della fase di riscossione rientranti nella giurisdizione delle Commissioni tributarie