

NOVITA' FISCALI 2009 – LE MISURE “ANTI-CRISI”

Firenze 28 gennaio 2009
Pisa 29 gennaio 2009
Arezzo 2 febbraio 2009



◆ *Le novità in materia di contenzioso con il fisco*

- ◆ L'adesione agevolata ai processi verbali di constatazione
- ◆ L'adesione agevolata agli inviti al contraddittorio
- ◆ Le sanzioni da ravvedimento operoso

Adesione ai processi verbali

Nuova definizione agevolata dei processi verbali di constatazione

- ▲ L'art. 83, comma 18 del D.L. n. 118/2008 “manovra estiva 2008” ha introdotto il nuovo **art. 5-bis** nell'ambito del **D.Lgs. n. 218/1997** “Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale”

- ▲ In base a tale norma è consentito al contribuente di prestare adesione anche ai **PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE**:
 - in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto
 - redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4,
 - che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41-bis del D.P.R. n. 600/1973, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del D.P.R. n. 633/1972.

Adesione ai processi verbali

AMBITO OGGETTIVO: Imposte oggetto di adesione

- ▲ La norma (art. 5 bis, co. 1) stabilisce che l'adesione riguarda i P.V.C. in materia di imposte sui redditi ed IVA.
- ▲ Tuttavia la circolare n. 55/E del 2008 ha chiarito che possono formare oggetto di adesione anche ai verbali aventi ad oggetto tutti i tributi e contributi che ricadono nell'ambito delle disposizioni sull'accertamento delle imposte sui redditi.
- ▲ Rientrano pertanto nell'ambito dell'adesione anche i rilievi in materia di **IRAP, addizionali regionali e comunali IRPEF**, contributi previdenziali da determinare nella dichiarazione dei redditi, ecc.
- ▲ Sono invece esclusi i rilievi contenuti nel P.V.C. aventi ad oggetto contestazioni relative alle imposte sui trasferimenti (esempio imposta di registro).

AMBITO OGGETTIVO: Rilevi oggetto di adesione

Si deve trattare di rilevi “sostanziali”, sono pertanto esclusi i rilevi contenuti nel P.V.C.:

- ▶ **che esigono lo svolgimento di ulteriore attività istruttoria o, comunque, l’instaurazione del contraddittorio col contribuente (ad es. art. 37-bis co. 4 del D.P.R. n. 600/1973 in materia di operazioni elusive; art. 110 co. 11 del T.U.I.R. in materia di componenti negativi sostenuti con soggetti residenti in paesi black-list);**
- ▶ **che hanno natura meramente formale (ossia, che non incidono sulla determinazione dell’imponibile o sulla determinazione dell’imposta);**
- ▶ **dai quali emergano violazioni relativamente al mero versamento dell’imposta dovuta.**

AMBITO OGGETTIVO: PVC oggetto di adesione

- ▲ Possono formare oggetto di adesione **solo i P.V.C. che consentono la notifica di avvisi di accertamento parziale** ai sensi degli artt. 41 bis del D.P.R. n. 600/1973 (imposte sul reddito) e 54, co. 4 del D.P.R. n. 633/1972 (IVA).
- ▲ Gli accertamenti parziali sono emessi quando risultano elementi certi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato senza la necessità di verificare la posizione complessiva del contribuente (in realtà, sulla base dell'attuale formulazione dell'art. 41 bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54, co. 4 del D.P.R. n. 633/1972 gli accertamenti parziali possono anche derivare da accessi ispezioni e verifiche di carattere globale)
- ▲ In caso di adesione agevolata, l'Ufficio competente emette un "**atto di definizione di accertamento parziale**", che non pregiudica né limita lo svolgimento di un'ulteriore attività di accertamento in ordine ai medesimi periodi d'imposta.

Adesione ai processi verbali

Effetti dell'adesione agevolata: riduzione delle sanzioni e rateizzazione

- ▲ In presenza dell'adesione la misura delle sanzioni applicabili in caso accertamento con adesione (1/4 del minimo) e' ridotta alla metà (1/8 del minimo)
- ▲ le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale possono essere versate in unica soluzione o con **pagamento rateale senza prestazione delle garanzie**
- ▲ In particolare, è ammesso il versamento in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o di dodici rate trimestrali (se le somme dovute eccedono € 51.645,69)
- ▲ Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale

Adesione ai processi verbali

Definizione agevolata, ma integrale

- ▲ L'adesione comporta l'integrale accettazione dei rilievi elevati nel processo verbale di constatazione, relativi a violazioni "sostanziali".
- ▲ Non è quindi possibile ottenere lo stralcio dei rilievi "sostanziali" ritenuti infondati dal contribuente.
- ▲ Nel caso in cui nel processo verbale siano contenuti anche altri rilievi "non sostanziali", questo può comunque essere definito in maniera agevolata relativamente ai soli rilievi "sostanziali".
- ▲ Non possono essere oggetto di definizione agevolata i rilievi che, tuttavia, rinviano all'Ufficio il compito di operare una successiva indagine (ad esempio, quelli relativi all'applicazione della norma antielusiva ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973).

Adesione ai processi verbali

Procedura per la definizione agevolata

- ✦ Per aderire alla definizione agevolata, il contribuente deve predisporre la domanda, a pena di inammissibilità secondo la Circolare 55/E del 2008) utilizzando l'apposito modello (approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 settembre 2008) e deve trasmetterlo (direttamente o a mezzo posta con raccomandata a.r.) all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio, nonché all'organo che ha redatto il processo verbale di constatazione.
- ✦ La consegna della richiesta di adesione deve essere presentata entro il trentesimo giorno successivo a quello di consegna del processo verbale di constatazione.
- ✦ La richiesta di adesione non è più revocabile, dopo la sua presentazione.

Adesione ai processi verbali

Procedura per la definizione agevolata (segue)

- ▶ Entro i sessanta giorni successivi alla data di notifica della comunicazione di richiesta di adesione, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente deve notificare l'atto di definizione dell'accertamento parziale.
- ▶ Per i processi verbali consegnati entro il 31 dicembre 2008, tale termine è stato prorogato al 30 giugno 2009 (tranne per quelli aventi ad oggetto periodi d'imposta per i quali l'azione accertatrice decade il 31 dicembre 2008).
- ▶ Entro venti giorni dalla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, il contribuente è tenuto al versamento delle somme dovute in base a tale atto.
- ▶ In caso di mancato pagamento delle somme dovute il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme a norma dell'articolo 14 del decreto del D.P.R. n. 602/1973.
- ▶ In tal caso si applicano anche le sanzioni del 30% per omesso versamento di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 (Circolare n. 55/E del 2008).

Diniego della richiesta della definizione agevolata da parte dell'Ufficio

A. SILENZIO DELL'UFFICIO (omessa notifica dell'atto di definizione)

Il silenzio non è un atto impugnabile dinanzi al Giudice tributario ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 (v. C., 1.10.2004, n. 19665).

Si potrà, in sede di impugnazione del successivo avviso di accertamento, farne valere l'illegittimità derivata dall'illegittima esclusione dalla definizione agevolata operata dall'Ufficio, in conseguenza dell'omessa notifica dell'atto di definizione.

B. DINIEGO DELL'UFFICIO

E' impugnabile perché l'art. 19, lett. h) del d.lgs. n. 546/1992 stabilisce che è atto impugnabile quello di diniego di domanda di definizione agevolata di rapporti tributari, quale è quella contemplata dall'art. 5 bis.

Adesione agli inviti al contraddittorio

Nuova definizione agevolata degli inviti al contraddittorio

- ★ L'art. 27, comma 18 del D.L. n. 185/2008 “anti-crisi” ha modificato l'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997 introducendo la possibilità di adesione anche agli inviti al contraddittorio.
- ★ In particolare, affinché si possa addivenire alla definizione degli inviti al contraddittorio viene previsto che l'invito a comparire formulato dall'Ufficio debba indicare oltre ai periodi d'imposta suscettibili di accertamento e al giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione, anche:
 1. le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di adesione dell'invito stesso
 2. i «motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi »
- ★ La previsione dell'obbligo di motivazione è necessitata dal fatto che il contribuente, onde utilmente optare per la definizione, deve poter conoscere le ragioni poste dall'ente impositore a fondamento della rettifica.

Adesione agli inviti al contraddittorio

Procedura per la definizione agevolata degli inviti al contraddittorio

- ▶ L'Ufficio che invita il contribuente al contraddittorio lo informa circa la possibilità di provvedere alla definizione o attraverso il contraddittorio o attraverso il pagamento diretto delle somme ivi contenute
- ▶ Con il nuovo istituto, pertanto, il contribuente può prestare adesione direttamente all'invito, quindi senza partecipare al contraddittorio
- ▶ In particolare, deve presentare la richiesta di adesione mediante comunicazione all'Ufficio
- ▶ Deve inoltre effettuare il versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione (alla richiesta di adesione va allegata la quietanza di pagamento delle somme complessivamente dovute ovvero della prima rata, se si accede alla rateazione)
- ▶ La nuova disciplina trova applicazione per gli inviti a comparire notificati successivamente al 1° gennaio 2009

Adesione agli inviti al contraddittorio

Effetti dell'adesione agli inviti al contraddittorio.

- ▲ In caso di adesione all'invito le sanzioni previste per l'accertamento con adesione (pari 1/4 del minimo) vengono ulteriormente ridotte della metà.
- ▲ Pertanto, in caso di adesione dell'invito a contraddittorio sono applicate sanzioni pari ad **un ottavo del minimo**.
- ▲ Ad esempio, quando la violazione risulta compiuta direttamente in dichiarazione (infedele) la sanzione "ordinaria" va dal 100 al 200% dell'imposta dovuta ed in caso di adesione all'invito al contraddittorio si applica quindi la sanzione ridotta del 12,5% (= 100%/8).
- ▲ Anche in questo caso, non è previsto, per l'ipotesi della rateazione, l'obbligo di rilasciare garanzia.
- ▲ L'omesso pagamento delle somme dovute per la definizione implica la loro iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

Adesione agli inviti al contraddittorio

Peculiarità

- ★ Diversamente dall'adesione al P.V.C., nel caso di adesione all'invito al contraddittorio può operare il divieto di integrazione dell'atto di adesione, con i limiti dell'art. 2, co. 4, lett. a) del D.Lgs. n. 218/1997, quando l'invito non abbia natura di accertamento parziale.
- ★ Infatti, l'adesione all'invito al contraddittorio trova applicazione anche con riferimento ad inviti che rechino ipotesi di **rettifiche generali** della dichiarazione del contribuente.

Adesione agli inviti al contraddittorio

Limiti applicativi del nuovo istituto

1. Se il contribuente non aderisce all'invito, in relazione alla medesima situazione, non potrà effettuare istanza per l'accertamento con adesione in quanto l'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997, consente la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, in presenza di atto di accertamento o di rettifica, solo qualora l'atto non sia stato preceduto dall'invito al contraddittorio di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997.
2. Il nuovo comma 1-quinquies dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997 stabilisce, inoltre, che non possono formare oggetto di definizione con il nuovo istituto quegli inviti conseguenti a P.V.C., per i quali risulta possibile l'adesione ai sensi dell'art. 5-bis dello stesso D.Lgs. N. 218/1997.

Adesione agli inviti al contraddittorio

Perfezionamento

- ▲ Il nuovo comma 1-bis dell'art. 5 del D.Lgs. N. 218/1997 dispone che l'adesione all'invito al contraddittorio deve essere presentata entro il 15° giorno antecedente la data fissata per l'avvio del contraddittorio.
- ▲ Alla comunicazione di adesione deve essere unita la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima o unica rata.
- ▲ Il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato senza presentazione delle garanzie richieste dall'art. 8 del D.Lgs. N. 218/1997, in caso di pagamento rateale, e che sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati dal giorno successivo al versamento della prima rata (comma 1-ter dell'art. 5) .
- ▲ In caso di mancato pagamento delle somme dovute il competente Ufficio provvede all'iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 602/1973 (comma 1-quater).

Adesione agli inviti al contraddittorio

Effetti dell'adesione sugli studi di settore

- ▶ Viene introdotta una specifica disciplina, quanto agli effetti, per l'adesione agli inviti a comparire in tema di studi di settore di cui all'art. 10, co. 3 bis della l. n. 146/1998 (*Limiti alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare accertamenti presuntivi in caso di adesione agli inviti a comparire ai fini degli studi di settore*)
- ▶ In caso di adesione agli inviti al contraddittorio, relativi ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2006 e successivi, gli ulteriori accertamenti basati sulle presunzioni semplici non possono essere effettuati qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti.
- ▶ La disposizione si applica a condizione che non siano irrogabili, per l'annualità oggetto dell'invito, le sanzioni previste nel caso in cui il contribuente abbia comunicato dati mendaci rilevanti ovvero non abbia dichiarato la sussistenza, non veritiera, di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi.

Adesione agli inviti al contraddittorio

Legge di conversione: estensione dell'adesione anche alle imposte sui trasferimenti

- ✦ Viene integrato l'art. 11 del D.Lgs. N. 218/1997 in aderenza al nuovo art. 5 della stessa disposizione.
- ✦ Per cui la disciplina dell'adesione agli inviti a comparire troverà integrale applicazione anche con riferimento al comparto delle imposte indirette sui trasferimenti.

Novità per l'accertamento con adesione

Legge di conversione: modifica dell'accertamento con adesione

- ▶ Viene aggiunto un comma 2 bis all'art. 15 del D.Lgs. N. 218/1997.
- ▶ Nel caso di adesione ad avvisi di accertamento od avvisi di liquidazione non preceduti né dalla notifica dei P.V.C. di cui all'art. 5 bis, né dagli inviti a comparire di cui agli artt. 5 ed 11, le sanzioni pecuniarie vengono ridotte ad 1/8 (anziché a 1/4).

Nuove sanzioni ravvedimento operoso

In materia di ravvedimento operoso l'art. 15, comma 5, del D.L. n. 185/2008 ha aumentato l'entità delle riduzioni delle sanzioni stabilite dalle lettere a), b) e c) dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Violazione	Riduzione sanzioni ante D.L. 185	Riduzione sanzioni post D.L. 185
Mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione	Un ottavo del minimo	Un dodicesimo del minimo
Regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dell'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	Un quinto del minimo	Un decimo del minimo
In caso di omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni	Un ottavo del minimo	Un dodicesimo del minimo

Nuove sanzioni ravvedimento operoso

Alcuni esempi di ravvedimento e nuove sanzioni applicabili

Tipologia di ravvedimento	Sanzioni ante D.L. 185	Sanzioni post D.L. 185
Omesso versamento regolarizzato nel termine di trenta giorni	Sanzione pari al 3,75% (1/8 del 30%)	Sanzione pari al 2,75% (1/12 del minimo)
Omesso versamento regolarizzato entro la presentazione della dichiarazione	Sanzione pari al 6% (1/5 del 30%)	Sanzione pari al 3% (1/10 del minimo)
Infedele dichiarazione regolarizzata entro il termine di presentazione delle dichiarazioni successive	20% (1/5 del 100%)	10% (1/10 del 100%)
Dichiarazione tardiva (presentata entro 90 giorni dalla scadenza) quando non sono dovute ulteriori imposte	Euro 32,25 (1/8 di € 258)	Euro 21,5 (1/12 di € 258)

Le nuove entità ridotte delle sanzioni si applicano per tutte le regolarizzazioni effettuate dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 185/2008, cioè dal

29 novembre 2008