

CONTRASTO ALL'EVASIONE E TAX COMPLIANCE NELLA FISCALITA' LOCALE

Centro di ricerca e formazione sul settore pubblico (CRIFSP)
Scuola europea di alti studi tributari (SEAST)

La prevenzione e la deflazione del contenzioso : attualità e prospettive degli istituti di interpello, ravvedimento ed adesione nei tributi locali.

Samantha Zebri, Responsabile u.o. Entrate e Regolamenti - Settore Entrate-Comune di Bologna

Bologna, 6 maggio 2015

Tax compliance e deflazione contenzioso

- Con la legge 190/2014 del 23/12/2014 (legge di stabilità 2015), in vigore dal 01/01/2015, sono state approvate alcune norme (art.1 commi 634-640) tese a riformare il rapporto fisco-contribuenti promuovendo l'adempimento spontaneo – sia pur tardivo- agli obblighi fiscali: c.d. tax compliance.
- Rafforzati i flussi informativi tra contribuenti ed AdE e , soprattutto, modificate le norme in materia di ravvedimento operoso.
- I commi 634-636 riguardano flussi informativi relativi all'AdE e non trovano pertanto applicazione in materia di tributi ed amministrazioni locali. Anche parte delle modifiche all'istituto del ravvedimento hanno ad oggetto esclusivamente i tributi gestiti dall'AdE.

L'evoluzione del rapporto tra fisco e contribuente

- Ad oggi sempre più sfumata appare la linea di demarcazione tra attività di accertamento dell'ufficio ed adempimento spontaneo (sia pure tardivo) del contribuente. Ciò nel solco di quel rapporto fisco-contribuente -improntato a collaborazione e buona fede- ipotizzato dallo Statuto dei diritti del contribuente (L.212/2000).
- Attualmente il sistema tributario tende a garantire una sempre maggiore partecipazione del contribuente al procedimento, fornendo allo stesso informazioni o chiarimenti sulla propria posizione fiscale e consentendogli di pervenire ad una definizione agevolata della materia del contendere.
- Collaborazione e buona fede con l'obiettivo di garantire EQUITA' FISCALE ed EQUITA' SOCIALE, posto che la riduzione dell'evasione/elusione fiscale determina effetti significativi anche sotto l'aspetto dell'accesso a benefici e servizi (es. asili nido case popolari, contributi per le locazioni, ...) sulla base del valore ISEE.

Deflazione del contenzioso

- Centralità della deflazione del contenzioso per garantire efficienza impositiva, evitare spese legati alla coltivazione di contenziosi inutili, sottoporre ad immediata tassazione/imposizione fattispecie in grado di consolidare la base imponibile e garantire pertanto la continuità della relativa entrata.
- Molteplici i livelli di intervento e gli strumenti deflattivi- più o meno direttamente –del contenzioso tra ente impositore e contribuente. Indubbiamente centrali sono la trasparenza e l'accessibilità delle informazioni, e in genere l'efficienza dell'attività di informazione e supporto all'adempimento offerta dall'ente impositore non solo a livello di modulistica, materiale informativo e sportello fisico, ma anche nella gestione dei contatti indiretti (postali, via mail, telefonici) e nelle delicate attività di gestione delle istanze di autotutela e rimborso, anche a livello di tempestività.

Strumenti deflattivi applicabili ai tributi locali

- Interpello
- Accertamento con adesione (in presenza di materia concordabile)
- Ravvedimento operoso
- Adesione all'accertamento
- Definizione agevolata delle sanzioni
- Conciliazione stragiudiziale (e giudiziale)
- Disapplicazione delle sanzioni

Alcuni strumenti sono normati direttamente dalla legge, altri dalla regolamentazione comunale.

Art.50 D.Lgs.449/97 - Disposizioni in materia di accertamento e definizione dei tributi locali.

- Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed i comuni **possono** prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al **fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale**, introducendo **l'istituto dell'accertamento con adesione** del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'articolo 3, comma 133, lettera b, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in quanto compatibili.

Art.52 D.Lgs.446/97- la potestà regolamentare generale dei comuni

Comuni e Province, in nome della sussidiarietà, ai sensi del citato art.52 possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, a patto che questo potere regolamentare:

1. non venga esercitato per individuare e definire le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e l'aliquota massima dei singoli tributi;
2. sia rivolto a disciplinare le entrate nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Per quanto non regolamentato si applicano -a norma dell'ultimo periodo dell'art.52- le disposizioni di legge vigenti.

Interpello

- L'istituto dell'interpello ordinario è previsto dall'articolo 11 della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), in base al quale le istanze di interpello ordinario sono finalizzate ad ottenere il parere dell'ente impositore in merito all'interpretazione di una norma tributaria obiettivamente incerta rispetto ad un caso concreto e personale, prima di porre in essere il relativo comportamento fiscale.
- L'istanza può essere presentata dal contribuente o da coloro che in base a specifiche disposizioni di legge sono obbligati a porre in essere adempimenti tributari per conto dello stesso.
- L'istanza è redatta in carta libera e non è soggetta al pagamento dell'imposta di bollo.

Operatività dell'interpello

- 1) deve trattarsi di istanze circostanziate e specifiche concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali;
- 2) occorre essere in presenza di obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse.

La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria.

In ogni caso la norma di legge (art.11 Statuto Contrib.) si riferisce all'Amministrazione finanziaria; le Amministrazioni locali disciplinano l'applicabilità e le modalità operative dell'interpello per i tributi locali con apposite norme regolamentari ex art.52 D.Lgs.446/97.

Effetti dell'interpello

- Se l'ente impositore interpellato non si pronuncia, si forma il silenzio assenso sulla soluzione interpretativa indicata dal contribuente.
- Il parere espresso dall'ente impositore non vincola il contribuente, che può decidere di non uniformarsi.
- L'ente impositore, invece, salva la possibilità di rettificare il parere, non può emettere atti impositivi e/o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, nel presupposto che i fatti accertati coincidano con quelli rappresentati nell'istanza. Se, invece, quanto emerge in sede di controllo non coincide con la descrizione dei fatti contenuta nell'istanza, la risposta all'interpello non produce effetti vincolanti per l'ente impositore.

Accertamento con adesione

- Disciplinato dagli art. 5, 6 e 12 del D.Lgs. n. 218/97 per i tributi erariali, ma applicabile anche ai tributi locali quando appositamente regolamentato ex art.50 del D.Lgs.449/97.
- Con questo strumento l'ente impositore ed il contribuente pervengono ad una determinazione concordata del tributo in presenza della c.d.materia concordabile, ossia in presenza di valutazioni/estimazioni in relazione alle quali esista un margine di discrezionalità per trovare un punto di convergenza tra le parti (es. tipico è la stima del valore delle aree in caso di accertamenti IMU su aree edificabili).
- Il procedimento di accertamento con adesione può attivarsi su impulso dell'Ufficio (con invito a comparire) o per iniziativa del contribuente e si perfeziona con il pagamento delle somme concordate nei venti giorni successivi, previa concessione di una riduzione delle sanzioni (1/3 del minimo edittale).

istanza del contribuente su atto di accertamento notificato

- In caso di notifica dell'atto di accertamento, il contribuente potrà presentare istanza di adesione entro il termine di impugnazione dell'atto impositivo, ai sensi del c. 2 dell'art. 6 ovvero dell'art. 12 D.Lgs. n. 218/97.
- La norma fa riferimento al termine di presentazione del ricorso: nel calcolo dello stesso si dovrà tener conto anche del periodo di sospensione feriale (fino al 2014 dal 1° agosto al 15 settembre; da gennaio 2015 dal 6 al 31 agosto); si determina infatti l'effetto della sospensione dei termini per la proposizione del ricorso innanzi la Commissione Tributaria Provinciale e per il pagamento di quanto accertato.

Sospensione dei termini di ricorso in caso di procedura di accertamento con adesione

- Si tratta di sospensione automatica, che opera a prescindere dall'esito della procedura del concordato. Pertanto, il contribuente, mediante la presentazione dell'istanza di adesione formulata all'esito della ricezione di un atto di accertamento, potrà giovare del termine di 150 giorni (60 giorni per il termine ordinario a cui vanno aggiunti 90 giorni della sospensione di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 218/97) per la proposizione del ricorso. Detto termine si protende a 195 giorni per l'anno 2014 e a 175 a decorrere dall'anno 2015 (D.L. n. 132/14) nel caso in cui lo stesso cada nel periodo della sospensione feriale.
-
- La Cassazione (Cass.sent.n.5972 del 25/03/2015) al riguardo ha escluso l'equiparabilità del verbale di constatazione del mancato accordo (che è mera presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo ad una certa data) ad una rinuncia (anche tacita) al procedimento di accertamento con adesione manifestata con la proposizione di ricorso giurisdizionale. Ne consegue che il suddetto verbale negativo non è atto idoneo ad interrompere il termine di sospensione di 90 giorni connesso all'istanza di accertamento con adesione.

Adesione all'accertamento (c.d. acquiescenza)

Considerati i costi onerosi del ricorso, i contribuenti che ricevono avvisi di accertamento fondati su dati e valutazioni difficilmente contrastabili, hanno l'opportunità, se rinunciano a presentare ricorso, di ottenere una riduzione delle sanzioni.

L'accettazione dell'atto, giuridicamente definita "acquiescenza", comporta infatti la riduzione a 1/3 delle sanzioni amministrative irrogate, sempre che il contribuente:

- rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento;
 - rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione;
 - paghi, entro il termine di proposizione del ricorso (ordinariamente, 60 giorni dalla notifica dell'atto) le somme complessivamente dovute tenendo conto delle riduzioni.
- Nei tributi locali (es. IUC) è prevista dall'art.1 comma 699 della L.147/13.

Definizione agevolata delle sanzioni (art.16 c.3 e 17c.2 D.Lgs.472/97)

- Art.16 c.3: Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.
- Art.17 c.2 (irrogazione contestuale al tributo): E' ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

Il ravvedimento operoso

- L'istituto del ravvedimento consente al contribuente di ottenere una riduzione automatica delle sanzioni , con “sconti sanzionatori” tanto più vantaggiosi quanto più tempestivo risulta l'adempimento spontaneo tardivo del contribuente.
- E' disciplinato dall'art.13 del D.Lgs.472/97, come recentemente modificato dalla segnalata L.190/14 (art.1 comma 637).
- L'istituto del ravvedimento, specie alla luce delle recenti modifiche, conferma la sua vocazione quale strumento deflattivo del contenzioso in un contesto in cui sempre più sfumata appare la linea di demarcazione tra attività di accertamento dell'ufficio ed adempimento spontaneo (sia pure tardivo) del contribuente. Ciò nel solco di quel rapporto fisco-contribuente -improntato a collaborazione e buona fede- ipotizzato dallo Statuto dei diritti del contribuente (L.212/2000).

Limite generale in materia di ravvedimento

- Per poter utilizzare validamente l'istituto del ravvedimento operoso la violazione non deve essere stata già constatata e comunque non devono essere iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.
- Questo limite ad oggi è superato in caso di tributi erariali (art.13 comma 1 ter D.Lgs.472/971-ter, *salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento*), ma resta valido per i tributi locali in relazione ai quali le nuove disposizioni della L.190/14 non trovano applicazione per espressa previsione normativa.
- Ai sensi del successivo comma 1quater il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento: il ravvedimento non impedisce all'Amministrazione di effettuare successivi controlli.

Art.13 D.Lgs.472/97 : riduzioni vigenti applicabili ai tributi locali

- a) ad **un decimo del minimo** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
- ((a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore));***
- b) ad **un ottavo del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

Art.13 D.Lgs.472/97-segue

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471));

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

((1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Perfezionamento del ravvedimento

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.
3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

Ravvedimento e pagamento in ritardo

La Suprema Corte, con sent.n.8296/2014, ha evidenziato che:

- 1) il ravvedimento è istituito che connota di efficacia premiale i comportamenti del contribuente che, riconoscendo di essere incorso nella violazione di una norma tributaria (formale e/o sostanziale), si adopera per eliminare gli effetti della sua condotta riconoscendone l'antigiuridicità. L'effetto premiale conseguibile consiste nell'abbattimento delle sanzioni ed è variamente graduato in ragione di tempi e modalità con cui il contribuente riconosce di essere incorso in condotte illecite e vi pone rimedio secondo le modalità previste.
- 2) Oggetto del ravvedimento operoso è la violazione tributaria (formale e/o sostanziale) commessa dal contribuente; la sanzione, conseguenza della violazione, viene in considerazione solo ai fini del trattamento premiale, consistente in una decurtazione;
- 3) Con riferimento alle violazioni sostanziali l'art.13 comma 1 lett.a) del D.Lgs.472/97 prevede la possibilità di ravvedimento solo in caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, quando il pagamento è eseguito entro 30 giorni . Ciò ad avviso della Corte è confermato dall'art.13 c.2, che disciplina i comportamenti che integrano il ravvedimento operoso .
- 4) Ne consegue che la corretta interpretazione di questi due commi esclude che il ravvedimento operoso possa essere applicato alle ipotesi di versamento del tributo in ritardo, non solo perché non previsto ma anche perché il versamento tardivo , quando effettuato nel rispetto del dettato normativo, è proprio una modalità di ravvedimento operoso.

Circolare MEF 6/E del 19/2/2015

- 1) Secondo l'AdE il contribuente in sede di ravvedimento deve regolarizzare tutte le violazioni commesse senza potersi autoliquidare il cumulo giuridico, che è istituito rimesso alla potestà impositiva dell'AdE.
- 2) Viene confermata la distinzione tra tributi con obbligo di dichiarazione periodica e tributi senza obbligo di cui alla circolare n.180/E del 1998. Si tratta di condizione che rileva soprattutto ai fini dell'ipotesi di ravvedimento di cui all'art.13 comma 1 lett.abis) del D.Lgs.472/97, applicabile anche ai tributi locali , che prevede un termine più lungo a fronte di un abbattimento più consistente delle sanzioni, in certe casistiche applicative (ad es. in materia di violazioni non dichiarative in caso di tributi a denuncia periodica). Alcuni autori (Lovecchio) suggeriscono al riguardo – come soluzione interpretativa inevitabilmente forzata- di scindere tra violazioni dichiarative e non dichiarative e di riferire solo alle prime il termine di 90 giorni dalla scadenza della denuncia periodica. Al riguardo esiste anche una posizione IFEL (di cui alla nota del 19/1/2015), in cui però si propone al riguardo una soluzione poco convincente basata sull'assunto che le dichiarazioni IMU e TASI non possano dirsi periodiche.

Autotutela (cenni operativi)

E' potere di autocorrezione esercitato dalla PA che si accorga e prenda atto di aver commesso un errore. La competenza ad effettuare la correzione è generalmente dello stesso Ufficio che ha emanato l'atto.

Un atto illegittimo può essere annullato "d'ufficio", in via del tutto autonoma, oppure su richiesta del contribuente.

CASISTICA:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente presentata (non oltre i termini di decadenza);
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Operatività ed effetti dell'annullamento in autotutela

L'annullamento (totale o parziale) dell'atto illegittimo può essere effettuato anche se:

- il giudizio è ancora pendente;
- l'atto è divenuto ormai definitivo per decorso dei termini per ricorrere;
- il contribuente ha presentato ricorso e questo è stato respinto per motivi formali (inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità) con sentenza passata in giudicato.

Poiché l'autotutela è per l'Amministrazione una facoltà discrezionale, la presentazione di un'istanza non sospende i termini per la presentazione del ricorso al giudice tributario.

Prospettive

- Fin qui l'attualità.
- In prospettiva, seguendo queste orme, è ipotizzabile un sempre maggior coinvolgimento del contribuente nell'attività impositiva.
- Ciò sulla base – oltre degli altri già ricordati strumenti deflattivi- di una “collaborazione volontaria” non più di carattere estemporaneo e finalizzata alla risoluzione di un contenzioso insorgente o già insorto, ma quale ordinario modus operandi nel rapporto ente-contribuente.
- Necessario tuttavia che l'ente impositore non arrivi ad abdicare al proprio potere-dovere di svolgere autonoma attività di controllo: la collaborazione e l'accordo con il contribuente sono utili per ricercare maggior condivisione in materia di effettiva capacità contributiva, ma non devono essere sostitutivi di tutta quella serie di attività ispettive e di verifica necessarie a garantire uniformità ed equità nell'imposizione fiscale.

Tendenze

- L'attività impositiva è sempre più una ricerca di equilibri tra le diverse norme, i diversi interessi coinvolti e gli specifici istituti che possono intersecarsi ed è ovviamente l'ente impositore a doverla governare, almeno in prima istanza, con COERENZA, RAGIONEVOLEZZA, e SISTEMATICITA' per garantire UGUAGLIANZA ed EQUITA'.
- In questa situazione sempre più articolata e complessa, per rendere effettiva la RECIPROCA COLLABORAZIONE nell'ambito di un rapporto basato sulla BUONA FEDE è certamente quello di offrire al contribuente ogni informazione utile per conoscere e comprendere i suoi diritti ed i suoi obblighi e di semplificare gli adempimenti. Parole d'ordine, a tal fine, sono SEMPLIFICAZIONE, TRASPARENZA, ACCESSIBILITA' e PARTECIPAZIONE. Si muove in tal senso tutta la recente normativa, fino a quella recente in materia di precompilati.

l'emendabilità della dichiarazione ed i suoi effetti

Tra le tematiche più interessanti e significative- in quest'ottica di dialogo e confronto aperto con il contribuente- c'è quella relativa all'emendabilità della dichiarazione e alla sua efficacia retroattiva, con il correlato rapporto tra annullamento in autotutela di atti già consolidati e conseguente diritto al rimborso di quanto eventualmente già pagato o allo "sgravio" di quanto ancora da pagare e magari oggetto ad oggi di ingiunzione fiscale.

Vero è infatti che la dichiarazione è emendabile, ma un discorso a parte riguarda la decorrenza degli effetti di una ritrattazione di quanto precedentemente dichiarato. Ciò perché ovviamente a tal fine vengono in considerazione -oltre agli aspetti probatori- altri fattori (tra cui la definitività di atti emessi sulla base della dichiarazione originaria, l'esistenza o meno di una doppia imposizione, la pendenza o meno dei termini per accertare o rimborsare, ...) che devono essere valutati nel loro complesso e coerentemente ad ipotesi simili.