

TLS Newsletter

Venerdì 14 aprile 2017

Per maggiori informazioni: info.tls@it.pwc.com

Definizione delle liti pendenti con il Fisco: via alla “manovrina”

di Carlo Romano, Marco Longobardi e Daniele Conti

Lo scorso 11 aprile, il Consiglio dei Ministri, su proposta del Presidente del Consiglio e del Ministro dell'Economia e delle Finanze, ha approvato il Documento di economia e finanza (DEF) 2017, previsto dalla legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 2009, insieme al Programma nazionale delle riforme e alla c.d. *manovrina* necessaria per l'adeguamento alle indicazioni provenienti dalle Istituzioni Ue.

Quest'ultima, nella forma di un decreto-legge, recherebbe tra le varie misure, taluni interventi in materia di liti fiscali, come la definizione dei contenziosi pendenti e l'ampliamento dell'ambito applicativo della mediazione finalizzata alla deflazione dei giudizi tributari (includendovi le controversie di valore non superiore ad Euro 50.000,00 in luogo dell'attuale tetto di Euro 20.000,00).

A differenza di precedenti misure di chiusura agevolata delle liti, la disciplina in esame non introduce una fattispecie di condono. Parallelamente, l'articolo 6 del D.L. 193/2016 ha già previsto una procedura per la definizione agevolata dei carichi esattoriali pendenti (c.d. *rottamazione delle cartelle esattoriali*) che necessita della presentazione di una richiesta all'Agente della riscossione il cui termine è stato prorogato al 21 aprile 2017 (in sostituzione del previgente 31 marzo) dal D.L. 8/2017.

La liquidazione degli importi da parte dell'Agente della riscossione, originariamente prevista entro il 31 maggio 2017, è stata posticipata dal predetto D.L. 8/2017 al nuovo termine del 15 giugno 2017.

Si segnala che la rottamazione comporta la cristallizzazione della pretesa fiscale con il conseguente venir meno delle ragioni del contendere nei riguardi di tutte le parti del processo; in altre parole, la definizione agevolata dei carichi esattoriali comporta la cessazione della materia del contendere e non una rinuncia unilaterale al ricorso.

Settlement of pending tax court proceedings: “small” revenue manoeuvre

Last April 11th, the Council of Ministers, acting on a proposal from the Prime Minister and the Minister of Economy and Finance, approved the Document of Economy and Finance (DEF) 2017, set forth by State accounting and finance law no. 196 of 2009, along with the Reforms Program and the so-called “small manoeuvre” aimed at the alignment with the instructions from the EU Institutions.

The latter, by means of a decree-law, is expected to take measures – inter alia – with respect to pending tax court proceedings, i.e. providing for the settlement of pending tax trials and widening the scope of tax mediation aimed at reducing tax disputes (comprising all the cases in which the contested tax liability does not exceed fifty thousand euro, in lieu of the current maximum of twenty thousand euro).

Differently from previous settlement measures, the one at stake does not entail a tax amnesty.

At the same time, Article 6 of decree-law no. 193 of 2016 has already stipulated that the taxpayer could avail himself of tax collection settlement procedure by lodging a request with the collecting agent by the new deadline falling on April 21st, 2107 pursuant to decree-law no. 8 of 2017 (in lieu of the previously enacted law, providing for deadline falling on March 31st).

The calculation of the due amounts lies with the collecting agent and is to be fulfilled by June 15th, 2017 by virtue of decree-law no. 8 of 2017 (in lieu of the previously enacted deadline falling on May 31st, 2017).

The tax collection settlement implies that the tax liability stands still and there is no more any contested subject-matter with respect to all the parties involved; in other words, the action becomes devoid of purpose due to the tax collection settlement, and there is no unilateral claims waiver.

Quest'ultima distinzione rileva, anche alla luce della recente giurisprudenza della Cassazione, in quanto la presentazione dell'istanza di cessazione della materia del contendere comporta la compensazione delle spese di lite (articolo 46, comma 2, del d.lgs. 546/1992, cfr. Cass. civ., sez. VI-V, ord. 3 marzo 2017, n. 5497), mentre l'erronea rinuncia al ricorso comporta la condanna in caso di soccombenza virtuale (cfr. Cass. civ., sez. VI-V, ord. 31 marzo 2017, n. 8377).

Come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 2/E del 2017, non rileva la semplice presentazione della domanda, ma la conclusione con esito positivo della rottamazione che si verifica solo con il puntuale pagamento delle somme dovute. In caso contrario, la lite pendente non si estingue.

Chiusura delle liti fiscali pendenti

In attesa della diffusione del testo del decreto-legge recante la cd *manovrina*, quest'ultima consentirebbe, dunque, la definizione delle liti in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, a condizione che **(i)** la costituzione in giudizio in primo grado del ricorrente sia avvenuta entro il 31 dicembre 2016 e **(ii)** alla data di presentazione della domanda il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

I contribuenti interessati, per beneficiare della misura in esame, dovrebbero presentare entro il 30 settembre 2017, una domanda di definizione distinta e autonoma per ogni atto impugnato. Dalla definizione sarebbero escluse le controversie concernenti, anche in parte, le risorse proprie "tradizionali" di cui al bilancio generale dell'Unione europea (come i dazi della tariffa doganale comune), l'Iva all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato. Per la definizione della lite, il contribuente sarebbe tenuto a versare tutti gli importi contenuti nell'atto impugnato, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora. Resterebbero pertanto dovute le imposte e gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto impugnato. Il pagamento degli importi dovuti, se superiori a duemila euro, potrebbe essere dilazionabile in tre rate: la prima (40% del totale delle somme dovute) entro il 30 settembre 2017; la seconda (40% del totale delle somme dovute) entro il 30 novembre 2017 e l'ultima (residuo 20%) entro il 30 giugno 2018.

Such a distinction needs to be drawn also in the wake of the recent Supreme Court case law: the motion to dismiss the action deprived of purpose implies that each party bears the litigation expenses he incurred in (Article 46, para. 2, of legislative decree no. 546 of 1992, see Supr. Ct., 6th-5th Civil Chamber, order of 3 March 2017, no. 5497), whilst the (incorrect) claims waiver entails that all the litigation expenses liability lies with the virtually unsuccessful party (see Supr. Ct., 6th-5th Civil Chamber, order of 31 March 2017, no. 8377).

As confirmed by the circular letter no. 2/E of 2017 issued by the Revenue Agency, no relevance is given to the lodging of the request but to the positive outcome of the settlement, i.e. the exact payment of any amount. Otherwise, the action would have still purpose and litigation would go on.

Settlement of pending tax disputes

The text of the decree-law providing for the "small revenue manoeuvre" is not available yet. However, the latter seems to allow the settlement of pending tax disputes involving the Revenue Agency, at any moment or degree of the proceeding, including Supreme Court cases or referred tax court cases after quashing judgments issued by the Supreme Court, on the condition that **(i)** the action was brought in first-tier tax court by December 31st, 2016, and **(ii)** there is no final judgment on the case.

The taxpayers, in order to benefit from the settlement procedure, should be required to file, accordingly with the unpublished decree-law, a separate request for each appealed deed.

The unpublished decree-law seems to exclude from the scope of the aforesaid settlement all the disputes involving, also partially, the EU's 'traditional' own resources (e.g., custom duties set forth by the Common Customs Tariff), the VAT on imports and the amounts due by virtue of State aid recovery decision.

In order to settle the tax dispute, the taxpayer would be required to pay all the amounts included in the appealed deed, except for the penalties referred to the contested tax liability and the late-payment interests. Therefore, the taxpayer would be required to pay taxes, interests for delayed commencement of tax collection accrued up to the 60th day following the notification of the appealed deed.

The taxpayer would be allowed to pay by maximum three instalments the amounts due if exceeding two thousand euro: 40% by September 30th, 2017; 40% by November 30th, 2017; and 20% by June 30th, 2018.

Non sembrerebbe, invece, ammesso il pagamento rateale per importi non superiori a duemila euro. Tale nuovo istituto si distingue dalla rottamazione dei ruoli esattoriali, ma sembrerebbe inteso a completarla ricomprendendo nell'oggetto la generalità dei provvedimenti impositivi oggetto di impugnazione e non solo le somme iscritte a ruolo. In altre parole, si tratterebbe di una misura complementare che prescinde dall'affidamento delle somme controverse all'Agente della riscossione. A titolo esemplificativo, si pensi agli atti diversi dalle cartelle e oggetto di impugnazione, per i quali, in pendenza di giudizio di primo grado, non siano iscritte a ruolo somme a titolo di sanzioni (ma solo un terzo delle maggiori imposte pretese): una simile fattispecie non sarebbe oggetto di rottamazione, ma rientrerebbe nella definizione delle liti pendenti di cui alla nuova *manovrina*.

Al momento, tuttavia, non è possibile stabilire, in attesa della pubblicazione del decreto-legge, quali siano le interazioni concrete tra la rottamazione dei ruoli e la nuova definizione delle liti pendenti. In particolare, ci si riferisce a tutti quei casi in cui vi siano somme controverse che rientrano, in tutto o in parte, anche nell'ambito di applicazione della rottamazione dei ruoli, considerando altresì l'approssimarsi della scadenza di quest'ultima procedura.

Le controversie rientranti nell'ambito della definizione agevolata non dovrebbero essere sospese, salvo che il contribuente ne faccia esplicita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere di tale procedura; in questo caso il processo sarebbe sospeso fino al 10 ottobre 2017. In caso di deposito, entro tale data, della copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il contribuente beneficerebbe della sospensione del processo fino al 31 dicembre 2018. Per le controversie definibili con la chiusura delle liti dovrebbero essere sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore del decreto-legge e fino al 30 settembre 2017.

Il termine per notificare al richiedente l'eventuale diniego della definizione dovrebbe essere il 31 luglio 2018, e dovrebbe trattarsi di un atto impugnabile entro 60 giorni dinanzi all'organo giurisdizionale davanti al quale pende la lite. Non è possibile stabilire, in attesa di pubblicazione del decreto-legge, quali siano i rapporti tra la nuova definizione delle liti pendenti di cui alla *manovrina* e le varie fasi che scandiscono il processo tributario, come nel caso in cui la definizione della lite sia richiesta in pendenza del termine di impugnazione della sentenza.

The taxpayer would not then be allowed to pay by instalments the amounts due not exceeding two thousand euro.

The new tax dispute settlement procedure is different from the tax collection settlement, but the former seems to complete the latter by including all the appealable tax deeds and not only the tax debts in the hands of the collecting agent. For instance, tax imposing deeds that are appealable but are not collection notices nor giving rise to penalties in the hands of the collecting agent (who could collect only one third of the assessed tax deficiency) would not be eligible for tax collection settlement but would fall within the scope of the new tax dispute settlement procedure.

For the time being, however, while awaiting the publishing of the decree-law on the Official Journal, we are not able to establish the actual interplay among the two settlements procedures (tax collection settlement and tax dispute settlement). More specifically, the above is concerned with all those cases in which certain amounts fall, completely or partially, also within the scope of the tax collection settlement. Besides, the deadline to avail oneself of the latter is approaching.

The cases falling within the tax disputes settlement would not be stayed, unless the taxpayer filed a motion to stay the proceeding so as to avail himself of the aforementioned settlement procedure; in such a case, the proceeding would be stayed until October 10th, 2017. In case by that date the taxpayer lodges a copy of the request to settle the dispute and of the fulfilled payments (or of the fulfilled payment of the first instalment), the proceeding will be stayed until December 31st, 2018. With respect to the tax controversies which are eligible to be settled in pursuance of the unpublished decree-law, the deadlines to appeal the relevant judgment or to resume the proceeding are extended by six months if otherwise falling on a date between the entry into force of the decree-law and September 30th, 2017.

The taxpayer would be notified with the denial of settlement by July 31st, 2018, and would be able to bring an action against such appeal within the following 60 days before the same judicial authority where the tax trial is pending. For the time being, however, while awaiting the publishing of the decree-law on the Official Journal, we are not able to establish the actual interplay among the new tax dispute settlement procedure and the rules governing the different stages of tax trials. For instance, the above would be concerned with the settlement of the tax dispute during the deadline period to appeal the judgment.

Parrebbe applicarsi, altresì, l'estensione degli effetti favorevoli della definizione ai coobbligati indipendentemente dall'effettiva pendenza della lite per questi ultimi.

Per completezza, si segnala che l'esigenza di deflazione del contenzioso è stata già anticipata dall'introduzione dell'articolo 5-bis in sede di conversione in legge del D.L. 193/2016, con riferimento alla "definizione delle controversie in materia di accise e di IVA afferente" relative al recupero di tali imposte su prodotti energetici, alcol e bevande alcoliche per fatti anteriori al 1° aprile 2010. Evidentemente, la misura si riferisce a contenziosi già in essere, ma neppure particolarmente risalenti, posto che il sistema delle accise è normalmente regolato da un regime di prescrizione quinquennale.

Nello specifico, a partire dal 3 dicembre 2016 (entrata in vigore della legge di conversione) e sino al 30 settembre 2017, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli è autorizzata a transigere le menzionate liti pendenti riducendo la pretesa tributaria fino all'80%, escludendo, altresì, sanzioni, interessi e indennità di mora. La transazione sospende il giudizio e l'importo dovuto a seguito della medesima deve essere versato dal contribuente entro sessanta giorni dalla stipula dell'accordo oppure può essere dilazionato in rate annuali non superiori a sette, con applicazione degli interessi legali maggiorati di due punti percentuali. Una volta perfezionato il versamento, la lite si estingue.

Nel caso di procedimenti penali, quanto appena illustrato si applica solo previa conclusione degli stessi senza che sia pronunciata una sentenza di condanna irrevocabile in cui sia riconosciuto dolo o colpa grave del soggetto obbligato.

Orbene, come noto le accise e l'IVA afferente sono imposte disciplinate in Italia sulla base di una normativa Ue piuttosto stringente e dettagliata: si precisa che la Corte di Giustizia ha sancito con sentenza del 17 luglio 2008 sul caso *Commissione c. Italia* (C-132/06) che il diritto dell'Unione osta a rinunce generali e indiscriminate all'accertamento delle operazioni imponibili a tributi armonizzati effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, valutando l'eccessiva sproporzione tra l'ammontare forfetario previsto dal condono dell'epoca e l'imposta effettivamente evasa/sanata. Tuttavia, al momento non si riscontrano in dottrina né in giurisprudenza dubbi sulla compatibilità della disciplina in esame con il diritto dell'Unione.

The tax settlement procedure would extend its benefits towards the other debtors regardless of their proceedings and of the respective pending status.

For the sake of completeness, please note that the need to reduce the pending tax cases has been recently pioneered by article 5-bis introduced by the law converting the aforementioned decree-law no. 193 of 2016, with respect to the "settlement of tax disputes on excise duties and related VAT" to be recovered from energy products, alcohol and alcoholic beverages under facts and circumstances occurred before April 1st, 2010. Clearly, the measure is related to recently pending trials, given that in Italy excise duties are subject to a 5-year statute of limitation.

More specifically, from December 3rd, 2016 (date of entry into force of the converting law) and until September 30th, 2017, Customs Agency is authorized to settle the mentioned pending trials reducing the contested tax deficiency by maximum 80%, and no penalties, interests and surcharges for late payment. The settlement entails the stay of the proceeding and the taxpayer shall pay the due amounts within 60 days from the settlement closing or by maximum seven yearly instalments. In the latter case, civil law interests turn applicable, increased by two percentage points. Once the payment is fulfilled, the proceeding is dismissed.

In case of criminal prosecution, the above is available only once the prosecution is ended without a final conviction assessing willfulness or gross negligence of the debtor.

Given that the excise duties and the related VAT are governed in Italy by acts and laws transposing detailed EU directives, please note that the European Court of Justice held in *Commission v. Italy* decided on 17 July 2008 (C-132/06) that EU law precludes general and indiscriminate waiver of assessment of taxable transactions for the purposes of harmonized taxes effected in a series of tax years. Relevance in that case was given to the outstanding disproportion among the forfeited payment required by the tax amnesty at the time and the actual unpaid tax undergoing that amnesty. However, for the time being, there seems to be no doubt raised yet by case law or scholars on the EU law consistency of the excise duties litigation settlement at hand.