

## GLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO\*: STATO ATTUALE E CRITICITÀ

**Paola Batalocco – Alessandro Colasanti\*\***

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Accertamento con adesione – 3. Adesione ai verbali di constatazione e definizione dell’invito a comparire – 4. Autotutela tributaria – 5. Acquiescenza – 6. Mediazione tributaria – 7. Conciliazione giudiziale.

### 1. Premessa

Il legislatore tributario, soprattutto a partire dal 1997, ha ritenuto di affermare in maniera sempre più esplicita la necessità della collaborazione e del contraddittorio nel rapporto tra Fisco e contribuente.

In campo tributario<sup>1</sup>, infatti, è maggiormente presente la necessità di una efficace e fattiva collaborazione tra Fisco e contribuente, soprattutto considerato che la mancanza di un confronto tra le parti non può che facilitare la creazione di situazioni conflittuali, che sfociano nella attivazione di posizioni di contenzioso<sup>2</sup>. Ciò rende meno distante la fase del controllo da quella della effettiva riscossione delle imposte evase, e permette una maggiore conformità alle disposizioni contenute nello Statuto del contribuente e per assicurare il giusto equilibrio tra la pretesa erariale, da un lato, i diritti del contribuente e l’ effettiva capacità contributiva, dall’altro.

Questi sono i motivi per i quali il legislatore, con i cosiddetti istituti deflattivi del contenzioso, in tutti i casi nei quali il contribuente, trovandosi in una situazione di lite potenziale con gli Uffici, rinuncia al contenzioso e versa l’imposta, ha ritenuto di abbassare l’entità delle sanzioni e di concedere altri vantaggi, compresa una piccola copertura verso possibili futuri accertamenti, permettendo peraltro il pagamento dilazionato delle somme dovute.

I principali strumenti deflattivi del contenzioso tributario sono fondamentalmente sette: l’accertamento con adesione, l’adesione ai verbali di constatazione e la definizione dell’invito a comparire, l’autotutela tributaria, l’acquiescenza, la mediazione tributaria e la conciliazione giudiziale.

---

\* La stesura del presente *paper* trae origine dalla lezione “Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: dall’accertamento con adesione alla mediazione tributaria” che il Prof. Vincenzo Busa ha tenuto il 27 giugno 2013 nell’ambito del Dottorato in “Diritto ed Impresa”, presso l’Università LUISS Guido Carli di Roma. Gli autori sono grati al Prof. Busa per i preziosi suggerimenti nonché per i validissimi spunti di riflessione emersi durante la lezione.

\*\* Dottorandi in “Diritto ed Impresa” presso l’Università LUISS Guido Carli di Roma.

<sup>1</sup> L’opportunità di creare una reale collaborazione tra soggetto pubblico e privato ha avuto la sua prima concretizzazione con l’entrata in vigore della legge sul procedimento amministrativo (L. n. 241/90) con la quale il legislatore ha voluto disciplinare i rapporti tra Amministrazione e cittadino, improntandoli ai canoni della trasparenza, del dialogo tra le parti e del rispetto del principio del contraddittorio

<sup>2</sup> M. DI CAPUA, *L’evoluzione degli istituti deflattivi del contenzioso nell’esperienza dell’Agenzia delle Entrate*, in Neotepa, n. 3-bis/2009, p. 20

Il presente paper si prefigge lo scopo di ripercorrere gli elementi essenziali e le criticità dei singoli istituti focalizzandosi maggiormente su quanto evidenziato dal Prof. Vincenzo Busa nella lezione del 27 giugno 2013.

## 2. *Accertamento con adesione*

---

L'accertamento con adesione è un procedimento che consente una definizione dell'accertamento concordata in sede di contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente che comporta solitamente una riduzione delle pretese dell'Erario.

L'istituto dell'accertamento con adesione trova la sua fonte normativa nell'art. 3, comma 120, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, che conferiva delega al Governo per una revisione dell'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, all'epoca disciplinato dagli artt. 2 bis e 2 ter del D.L. 30 settembre 1994, n. 564. La citata delega, nel dettare i principi ispiratori della revisione, prevedeva l'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'istituto e il coordinamento dell'istituto con quello della conciliazione giudiziale. La delega è stata attuata con il d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 che agli articoli da 1 a 13 detta le regole dell'accertamento con adesione. In realtà, può affermarsi come tale istituto, con diverse forme e appellativi ("concordato tributario", "concordato fiscale", "concordato a regime") sia presente nel nostro ordinamento da tempi più remoti<sup>3</sup>. Nella sua più recente versione, l'istituto consente di «definire con adesione» del contribuente atti di accertamento (che potrebbero determinare controversie tributarie da risolvere tramite il contenzioso), attraverso la instaurazione di un contraddittorio con l'Ufficio finanziario, diretto alla rideterminazione delle pretese impositive di quest'ultimo sulla base dei documenti, dati e notizie forniti (nonché sulle argomentazioni espresse) dal contribuente<sup>4</sup>, al fine di trovare una convergenza sugli imponibili e sulle conseguenti pretese impositive.

Come rappresentato<sup>5</sup>, lo scopo dell'istituto è, da una parte, quello di fornire all'Amministrazione finanziaria ed al contribuente uno "*strumento snello ma, al tempo stesso, garantista, per giungere ad una rapida definizione della pretesa tributaria*" dall'altra, quello "*di incrementare il gettito fiscale e ridurre drasticamente il contenzioso tributario*". Sul punto, la Corte Costituzionale<sup>6</sup> ha, infatti, ribadito come la ratio dell'istituto consista nel prevenire il contenzioso tramite l'istaurazione di un contraddittorio che consenta al contribuente e all'Ufficio di raggiungere "*una definizione concordata e preventiva della controversia*".

---

<sup>3</sup> Già il T.U. 24 agosto 1877, n. 4021, recante la disciplina dell'imposta di ricchezza mobile, si trova un riferimento alle "somme di reddito netto che siansi concordate coi contribuenti".

<sup>4</sup> R. LUNELLI, F. RAVASIO, A. MISSONI, L. LUNELLI, *Istituti deflattivi del contenzioso tributario*, Il Sole 24 Ore, 2013

<sup>5</sup> Cfr. Circ. Min., 8 agosto 1997, n. 235/E. Nel valutare l'opportunità di instaurare un contenzioso tributario, occorre ponderare sia i tempi che i costi: infatti, spesso, la proposizione di un ricorso comporta tempi rilevanti e costi aggiuntivi rappresentati dall'obbligo, nella maggior parte dei casi, di farsi assistere da un difensore e dal rischio, per la parte soccombente, di essere condannato al pagamento delle spese. Sul punto, A. BORGOGGIO, *Adesione ai verbali, agli inviti al contraddittorio e agli accertamenti*, in *Il Fisco*, n. 21/2009, I, p. 3424.

<sup>6</sup> C. Cost., Ordinanza 15 aprile 2011, n. 140

Il contraddittorio rappresenta la fase fondamentale dell'intero procedimento<sup>7</sup>: nel suo ambito viene alla luce una componente discrezionale dispositiva (definita come discrezionalità tecnico-giuridica) in quanto la fondatezza della pretesa tributaria deve essere valutata alla luce delle obiezioni che può muovere il contribuente, in particolare in relazione a quelle “*fattispecie che si prestano a opinabili valutazioni in ordine alla loro effettiva sussistenza*”<sup>8</sup>. In sostanza, l'Ufficio, sulla spinta della disponibilità del contribuente ad aderire, addiuvato ad una riconsiderazione del fondamento e del *quantum* della sua pretesa<sup>9</sup>. Del resto, l'istituto dovrebbe avere ad oggetto la “*fondata e ragionevole misurazione di un legittimo presupposto impositivo, da rideterminarsi nel quantum tenendo conto degli elementi di valutazione a tal fine adottati dal contribuente in contraddittorio con l'Ufficio*”<sup>10</sup>. In quest'ottica, gli Uffici vengono invitati a “*valutare con attenzione ed obiettività le argomentazioni e gli elementi forniti dal contribuente*”<sup>11</sup>.

Nel contraddittorio, quindi, l'Ufficio ha il compito di perseguire l'interesse erariale non necessariamente massimizzando la quantità della pretesa, bensì rendendola maggiormente fondata e acquisibile con certezza. Con l'adesione, infatti, si passa da una situazione di incertezza ad uno stato di certezza, attraverso un esplicito riconoscimento, da parte del contribuente, della determinazione dell'imponibile eseguita dall'Ufficio<sup>12</sup>. Il procedimento deve ritenersi, pertanto, concluso positivamente tutte le volte che, al termine del contraddittorio il contribuente e l'ufficio pervengono ad una uniforme valutazione in ordine alla definizione dell'obbligazione tributaria (anche laddove il contribuente accetti integralmente le rettifiche proposte dall'Ufficio).

Preme, infine, rilevare che, come più volte espressamente ribadito dall' Agenzia delle Entrate<sup>13</sup>, la procedura di adesione deve essere trasparente, anche a garanzia della inesistenza di qualsiasi possibilità di abusi e favoritismi: ciò si concreta nella verbalizzazione per iscritto dei contraddittori col contribuente, nella compiuta motivazione degli atti ecc.

Per quanto riguarda, l'ambito di applicazione dell'istituto, va, innanzitutto, premesso come l'accertamento con adesione sia “modellato” sulle imposte sui redditi, “adattato” all'IVA ed “esteso” alle altre imposte indirette diverse dall'IVA<sup>14</sup>. Esso, pertanto, presenta un ambito di applicazione molto ampio, pur avvalendosi di modalità

<sup>7</sup> Sul punto, v. L. FERLAZZO NATOLI – G. INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in Bollettino tributario d'informazione, n. 7/2010, p. 486, il quale attribuisce all'istituto dell'accertamento con adesione il merito di aver “istituzionalizzato il dialogo fra le parti”.

<sup>8</sup> Corte dei Conti, sezione giurisdizionale Sicilia, sentenza 16 marzo 2005.

<sup>9</sup> In giurisprudenza, v., Cass., 3 gennaio 1997, n. 11; Cass., 1° agosto 1995, n. 9223, entrambe in banca dati Fisconline, si parla di una più “fondata e ragionevole misurazione di un legittimo presupposto impositivo”. Sul punto, cfr. Circ. Min., 8 agosto 1997, n. 235/E, al punto 1.2.

<sup>10</sup> Cfr. Circ. Min., 8 agosto 1997, n. 235/E e 28 giugno 2001, n.65/E, secondo cui i casi di totale o parziale illegittimità dell'avviso di accertamento sono invece da ricondurre nella sfera di applicazione del potere di autotutela.

<sup>11</sup> Cfr. Circ. Min., 8 agosto 1997, n. 235/E.

<sup>12</sup> Cfr. G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, op. cit., p. 210, il quale evidenzia che “questo meccanismo di imposizione consente di acquisire immediatamente e stabilmente le somme accertate, grazie al riconoscimento della fondatezza della pretesa da parte del soggetto passivo, senza quella conflittualità che ha sempre caratterizzato i rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti”.

<sup>13</sup> “La gestione di ogni fase del procedimento di adesione deve essere improntata al principio di trasparenza sancito dalla legge 7 agosto 1990, n. 241, garantendo l'intelligibilità di tutti i percorsi procedurali e motivazionali effettuati dagli Uffici (Circ. n. 65/E/2001 cit.)

<sup>14</sup> R. LUNELLI, F. RAVASIO, A. MISSONI, L. LUNELLI, *Istituti deflattivi del contenzioso tributario*, Il Sole 24 Ore, 2013

diverse a seconda della tipologia di tributo. In questa sede, faremo fondamentalmente riferimento al “settore-base” (imposte sui redditi).

Da un punto di vista soggettivo, le disposizioni contenute nel D.lgs. 218 del 1997 hanno esteso la possibilità di definizione, in contraddittorio con l’Ufficio, a tutti i contribuenti (soggetti passivi delle imposte): persone fisiche, società di persone, associazioni professionali, società di capitali, enti, sostituti d’imposta<sup>15</sup>.

Per quanto concerne, invece, un punto di vista oggettivo<sup>16</sup>, possono essere “concordate” tutte le più importanti imposte dirette (e tutte le relative categorie reddituali<sup>17</sup>) e indirette, nonché le imposte sostitutive<sup>18</sup>. In particolare, tramite l’istituto in questione, possono essere definite le violazioni riguardanti le imposte sui redditi e l’imposta sul valore aggiunto, l’imposta di registro, l’imposta sulle successioni e donazioni, l’imposta ipotecaria e l’imposta catastale. Possono essere, inoltre, definiti anche tributi locali, se previsto dai singoli regolamenti adottati dalle amministrazioni locali. Secondo l’Amministrazione finanziaria<sup>19</sup>, “*assumono...prioritaria rilevanza le posizioni interessate dall’applicazione di metodologie induttive di accertamento e, comunque, dalla presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo*”. Nel settore-base (imposte sui redditi), l’accertamento con adesione può, infatti, essere utilizzato per tutte le tipologie di accertamento, ma è particolarmente adatto nel caso di determinazioni di tipo induttivo o presuntivo, che possono “*trovare il loro sbocco fisiologico nel procedimento di adesione in contraddittorio con il contribuente, in ragione di una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo, che tenga conto degli elementi offerti dal contribuente*”<sup>20</sup>. E’ il caso, ad esempio, degli accertamenti d’ufficio, di cui all’art. 41 del d.p.r. n. 600/73 nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, degli accertamenti induttivi, di cui all’art. 39, comma 2, del d.p.r. n. 600/73 e dell’art. 55 del d.p.r. n. 633/72 (cd. accertamenti induttivi extra-contabili), degli accertamenti analitici con poste induttive o presuntive, di cui all’art. 39, co. 1, lett. d), del d.p.r. n. 600/73, degli accertamenti sintetici, di cui all’art. 38, quarto comma, del d.p.r. n. 600/73, ecc.

L’istituto trova applicazione senza limitazioni di sorta, per cui può riguardare anche “*specifici elementi dell’accertamento [analitico] (quali l’esistenza, la stima, l’inerenza e l’imputazione a periodo)*” o “*situazioni in cui si controverte sulla ricorrenza di nozioni... [quali l’inerenza]...che lasciando margini di apprezzamento all’ufficio, sono suscettibili di definizione sulla base degli elementi di valutazione offerti*

<sup>15</sup> Circ. Min. 8 agosto 1997, n. 235/E. Al riguardo, la norma non affronta i possibili problemi legati a come la definizione da parte del sostituto si correla alla posizione fiscale del sostituto.

<sup>16</sup> L’ambito di applicazione è teoricamente illimitato; (art. 1, D.Lgs. 218/97; Circ. Min., 8 agosto 1997, n. 235/E). Cfr. G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, op. cit., p. 210.

<sup>17</sup> Per effetto di tale previsione si è coordinata la disciplina dell’accertamento con adesione con quella della conciliazione giudiziale che consente che tutte le controversie possono formare oggetto di conciliazione giudiziale dinanzi alla Commissione provinciale, indipendentemente dalle caratteristiche del soggetto di imposta. Risulta quindi superata la limitazione originariamente contenuta nel D.L. n. 564/94, per la quale i soggetti interessati al concordato erano esclusivamente i contribuenti titolari di reddito d’impresa, di lavoro autonomo o di partecipazione in qualità di soci di società di persone o di associati di associazioni professionali.

<sup>18</sup> In questo caso ci si riferisce alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e a quelle a cui si applicano le stesse regole di quest’ultime, in materia di liquidazione, accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso (es. Irap).

<sup>19</sup> Circ. n. 235/E/1997 cit.

<sup>20</sup> Circ. n. 235/E/1997 cit.

dal contribuente<sup>21</sup>”. Possono, inoltre, essere oggetto di accertamento con adesione anche le questioni riguardanti la competenza<sup>22</sup>.

Sono, tuttavia, esclusi dall’ambito di applicazione dell’istituto gli atti che non hanno natura di accertamento, quali gli atti che comportano la sola irrogazione di sanzioni e gli esiti derivanti dalle liquidazioni automatiche delle dichiarazioni (artt. 36-bis del d.p.r. n. 600/73 e art. 60, comma 6, del d.p.r. n. 633/72).

Prima di considerare gli aspetti procedurali, va innanzitutto considerato che presupposto dell’accertamento con adesione è l’esistenza di un processo verbale di constatazione, di un invito a comparire o di un avviso di accertamento o di rettifica.

L’accertamento con adesione si svolge secondo un determinato iter procedurale, differente a seconda che si muova nell’ambito delle imposte dirette e Iva o delle imposte indirette<sup>23</sup>, caratterizzato da una partecipazione attiva del contribuente. In particolare, la procedura consta di quattro fasi:

- iniziativa, d’ufficio o su istanza del contribuente<sup>24</sup>;
- contraddittorio;
- formazione dell’atto di adesione;
- perfezionamento della definizione.

Per quanto concerne la prima fase, l’accertamento con adesione può essere attivato per iniziativa d’ufficio, prima della notifica dell’avviso di accertamento<sup>25</sup> oppure su istanza del contribuente<sup>26</sup>, subordinatamente all’avvenuta notifica di un avviso di accertamento non preceduto da un invito dell’ufficio nella fase istruttoria<sup>27</sup> o

<sup>21</sup> Circ. n. 235/E/1997 cit.

<sup>22</sup> Al riguardo, l’Amministrazione ha recentemente chiarito che in sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione è possibile compensare l’imposta dovuta con quella che darebbe diritto al rimborso di quanto indebitamente versato, ferma l’applicazione delle sanzioni e degli interessi. Cfr. Circ. 2 agosto 2012, n. 31/E

<sup>23</sup> Nel proseguo esporremo la procedura inerente le imposte dirette e l’Iva, in quanto la procedura delle imposte indirette si rifà sulla falsariga della prima, con alcune differenze strettamente legate alla peculiarità di ogni singola imposta.

<sup>24</sup> In cui l’oggetto della adesione si differenzia a seconda che:

- sia richiesto dal contribuente; in questo caso, la definizione deve riguardare necessariamente tutto il contenuto dell’accertamento risultante dall’atto precedentemente notificatogli;
- nelle altre ipotesi, invece, sarà direttamente connesso ai rilievi sorti durante l’attività istruttoria degli uffici.

<sup>25</sup> Art. 5, comma 1, d.lgs. n. 218/97. In questo caso, l’ufficio notifica al contribuente un invito a comparire. Il contribuente potrà poi decidere se:

- presentarsi per discutere la pretesa in contraddittorio;
- aderire all’invito a comparire accettando integralmente le risultanze dell’attività istruttoria a suo carico, al fine di usufruire della riduzione delle sanzioni ad 1/6 del minimo edittale (solo se non c’è stata, a monte, la consegna di un PVC definibile);
- non fare nulla, cioè non recarsi all’Ufficio, né dare riscontro all’invito. Ciò comporta la decadenza dal diritto di presentare istanza di accertamento con adesione post avviso di accertamento.

<sup>26</sup> “La presentazione dell’istanza di accertamento con adesione preclude al contribuente la possibilità di beneficiare della riduzione [a un terzo] delle sanzioni irrogate”, ai sensi dell’art. 15, comma 1, del d.lgs. n. 218/97, dato che l’utilizzo di tale istituto è subordinato alla rinuncia, da parte del contribuente “ad impugnare l’avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione” (cfr. Circ. n. 235/E/1997 cit.). Tuttavia, la presentazione dell’istanza non pregiudica la facoltà di valersi – in caso di esito negativo del procedimento di definizione in adesione – della definizione (in misura ridotta) delle sole sanzioni in applicazione dell’art. 17 del d.lgs. n. 472/97, che può essere operata entro il termine di proposizione del ricorso (con possibilità, nel caso, di coltivare la controversia relativa alla pretesa impositiva propriamente detta).

<sup>27</sup> In tal caso, l’istanza deve essere presentata entro 60 giorni dalla notifica e produce la sospensione – per un periodo di 90 giorni – del termine di impugnazione dell’atto. Il termine di sospensione viene meno

quando nei suoi confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche<sup>28</sup>. L'istanza può essere presentata sempre che il contribuente non abbia ancora impugnato l'atto dinanzi alla commissione tributaria.

A seguito dell'istanza del contribuente, l'Ufficio, nel termine (ordinatorio di 15 giorni) formula al contribuente l'invito a comparire per lo svolgimento del contraddittorio (seconda fase) senza però che ciò implichi *“alcun obbligo di definizione dell'accertamento per l'Ufficio, che dovrà attentamente valutare, caso per caso, l'idoneità degli elementi forniti dal contribuente a ridimensionare l'accertamento effettuato”*<sup>29</sup>.

Dopo l'avvio del procedimento si svolge il contraddittorio fra le parti, nel corso del quale il contribuente può esporre e documentare i fatti e le circostanze non considerate dall'Ufficio e idonee a contrastarne o limitarne le pretese. Esso, che, come detto, rappresenta l'elemento centrale e caratterizzante dell'istituto in questione, può concludersi:

- con la definizione del rapporto tributario, cioè con un accordo, il cui contenuto viene riprodotto nel cd. atto di adesione sottoscritto dalle parti;
- con l'archiviazione, nell'ipotesi in cui l'Ufficio accolga in toto le ragioni del contribuente;
- con la notifica dell'avviso di accertamento (se l'istanza del contribuente riguardava un PVC) o il mantenimento dell'atto di imposizione già emesso, se l'Ufficio non ritiene sufficienti le ragioni del contribuente o, comunque, se manca un accordo.

Pertanto, se le parti raggiungono un accordo, viene redatto l'atto di adesione, necessariamente motivato, che deve essere sottoscritto dal contribuente (o dal suo rappresentante) e dal capo dell'ufficio o da un delegato (terza fase).

L'accertamento si perfeziona con il pagamento delle somme dovute (per intero) o della prima rata, entro venti giorni dalla redazione dell'atto di adesione, senza obbligo di prestazione della garanzia in caso di versamento rateale<sup>30</sup>. Entro dieci giorni dal pagamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve trasmettere la quietanza di pagamento e la documentazione dell'eventuale garanzia prestata all'Ufficio, che, a sua volta, rilascerà, solo in quel momento, copia dell'atto di adesione<sup>31</sup>.

Il perfezionamento dell'adesione consente al contribuente, oltre a evitare i rischi e i costi del contenzioso tributario, di beneficiare della riduzione delle sanzioni amministrative e degli effetti premiali nell'ambito del procedimento penale nonché di alcune limitazioni all'ulteriore azione accertatrice.

---

solo in presenza di una «formale ed irrevocabile rinuncia a detta istanza» o a seguito della proposizione del ricorso giurisdizionale (C. Cost. Ord. n. 140/2011; Cass. n. 17439/2012. Sul punto, cfr. anche Cass. sentt. n. 15170 e 15171/2006, n. 2860/2012, n. 3762/2012, n. 5837/2012, n. 7334/2012 nonché Circ. 235/E/1997 e Circ. 65/E/2001). La presentazione dell'istanza preclude al contribuente la possibilità di beneficiare della riduzione a 1/3 delle sanzioni irrogate, tuttavia non pregiudica la facoltà di valersi – in caso di esito negativo del procedimento di definizione in adesione - della definizione (in misura ridotta) delle sole sanzioni in applicazione dell'art. 17 del d.lgs. 472/97, che può essere operata entro il termine di proposizione del ricorso.

<sup>28</sup> In tal caso, l'istanza può essere presentata in qualsiasi momento purché prima dell'emissione dell'avviso di accertamento

<sup>29</sup> Circ. 235/E/1997, cit. Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'istanza del contribuente non comporta neppure un obbligo di convocazione del contribuente (Cfr. *ex multis*, Cass. nn. 28051/2009, 29127/2011, 18372/2012). Di diverso avviso è la giurisprudenza di merito (Cfr. *ex multis*, CTP Torino n. 96/2009).

<sup>30</sup> Cfr. art. 8, co. 3-bis, d.lgs. n. 218/97 e Circ. n. 41/E/2011.

<sup>31</sup> Circ. n. 235/E/1997, cit.

In particolare, per quanto riguarda il profilo sanzionatorio, a seguito della definizione dell'accertamento le sanzioni amministrative tributarie vengono ridotte a un terzo del minimo edittale, essendo calcolate sulla base delle nuove pretese erariali, con l'avvertenza che tale riduzione copre anche le violazioni prodromiche all'evasione del tributo. Si ricorda, inoltre, che il Ministero ha affermato che anche la definizione in adesione di un avviso di accertamento impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie, di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 472/97<sup>32</sup>.

Per quanto riguarda i benefici penali, l'estinzione dell'obbligazione tributaria costituisce circostanza attenuante ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 24, con la conseguenza che le pene previste per i delitti di cui allo stesso decreto sono diminuite fino a un terzo e non si applicano le pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Ulteriore effetto premiale dell'adesione è la definitività dell'atto di accertamento definito con adesione<sup>33</sup>. Pertanto, in seguito alla definizione dell'accertamento con adesione, il nuovo imponibile definito in contraddittorio tra le parti diventa, in principio, intangibile, poiché l'Amministrazione finanziaria non può più intervenire (salvo alcune fattispecie tassativamente previste)<sup>34</sup> per modificare il reddito accertato o concordato e il contribuente non può più impugnarlo<sup>35</sup>.

#### Osservazioni critiche. Obbligatorietà o meno dell'invito al contraddittorio e possibili rimedi in caso di omissione

Uno spunto di riflessione critica offerto dal procedimento di accertamento con adesione concerne l'obbligatorietà o meno dell'invito del contribuente al contraddittorio

<sup>32</sup> Cfr. Circ. 25 gennaio 1999, n. 23/E

<sup>33</sup> Ai sensi dell'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218/97: "L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva ai fini dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, nonché ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi". Tuttavia la definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice" in taluni casi identificati al comma 4 del citato art. 2.

<sup>34</sup> La non impugnabilità dell'accertamento con adesione rileva «agli specifici fini della impossibilità di messa in discussione dell'accertamento da parte del contribuente», ma non preclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice dell'Ufficio – nel rispetto dei termini di legge – se sussistono le specifiche condizioni di cui all'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 218/97 (Cass. n. 11982/2011). L'ulteriore azione accertatrice può essere esperita nel caso in cui:

- la definizione riguardi accertamenti parziali
- la definizione riguardi redditi derivanti dalla partecipazione in società o associazioni indicate dall'art. 5 TUIR ovvero aziende coniugali non gestite in forma societaria
- l'Ufficio venga a conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito superiore al 50% di quello definito e, comunque, non inferiore a 77.468,53 euro

<sup>35</sup> In senso conforme, cfr. Circ. n. 235/E/1997, cit. nonché la giurisprudenza di legittimità. In particolare, secondo la Suprema Corte, l'accertamento definito cristallizza la pretesa tributaria che non potrà più essere messa in discussione dal contribuente, neppure tramite un'eventuale procedura di rimborso (Cass. 6 dicembre 2010, n. 20732). In senso conforme, cfr. Cass., 7 novembre 2012, n. 19220 e Cass. 28 settembre 2005, n. 18692. La Corte di Cassazione è, inoltre, giunta a sostenere che "dopo la firma del concordato fiscale, il ricorso contro l'avviso di accertamento è inammissibile... perché l'accertamento mediante adesione, non impugnabile, produce le obbligazioni descritte dal successivo art. 8 [d.lgs. n. 218/97], sostitutive di quelle nascenti dall'atto di accertamento" (Cass. n. 10086/2009)

da parte dell' Amministrazione Finanziaria, a seguito di istanza di accertamento con adesione formulata ai sensi dell' art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 218/97.

Secondo una prima tesi, la centralità del contraddittorio col contribuente emerge dalla natura stessa dell' accertamento con adesione che costituisce una delle forme più evolute di partecipazione del privato all' attività accertativa della Pubblica Amministrazione, consentendo alle parti, pubblica e privata, di definire la pretesa erariale all' esito di un vero e proprio confronto. In questi termini, dunque, il contraddittorio non potrebbe essere mai omesso in quanto strettamente funzionale alle finalità dell' accertamento con adesione; quest' ultime risulterebbero frustrate se l' A.F. potesse valutare, a priori ed in base ad un apprezzamento unilaterale, l' opportunità di una definizione concordata dell' atto impositivo, relegando il momento della dialettica Fisco- contribuente a una fase meramente eventuale, rimessa alla discrezionalità della stessa Amministrazione.

La tesi opposta tuttavia è stata recentemente sostenuta in alcune pronunce della Corte di Cassazione<sup>36</sup>, che ha riconosciuto la libertà in capo all' A.F. di scegliere se aderire o meno alla richiesta del contribuente, ritenendo che l' attivazione del contraddittorio costituisca solo una mera facoltà per l' Ufficio, frutto di una valutazione discrezionale fondata sulla decisività degli elementi posti a base dell' accertamento, ritenuti idonei dall' Amministrazione a sorreggere la pretesa impositiva cristallizzata nell' atto. Una volta esclusa da parte dell' A.F. la possibilità di una composizione su base concordata della pretesa, la partecipazione del contribuente non apporterebbe nessun contributo all' attività accertativa della P.A.; in questi casi al contrario, l' obbligo di convocazione del privato si tradurrebbe in un inutile appesantimento procedurale, in contrasto con la natura deflattiva dell' istituto in esame.

La giurisprudenza, di merito e di legittimità, seguita dalla dottrina maggioritaria, in passato aveva aderito alla tesi della natura obbligatoria del contraddittorio, ritenuto lo strumento più adatto per avvicinare le posizioni delle due parti in modo da prevenire l' instaurazione della lite, e per far emergere l' interesse reciproco a definire l' accertamento in adesione; la Corte ha avuto comunque modo di precisare che l' obbligo per l' Ufficio di rispondere all' istanza e di convocare il contribuente non implica il diritto di quest' ultimo di definire in adesione la pretesa tributaria, ma solo il diritto ad un effettivo e sereno contraddittorio, ritenuto ormai una componente indefettibile del giusto procedimento tributario e valorizzato, soprattutto in ambito comunitario, come strumento per il rafforzamento della legalità e dell' imparzialità dell' imposizione tributaria<sup>37</sup>.

Aderendo alla ricostruzione proposta dalla giurisprudenza e dalla dottrina tradizionali dell' obbligatorietà del contraddittorio, si pone l'ulteriore questione relativa alle conseguenze dell' omessa risposta dell' Ufficio all' istanza di adesione; preso atto che l' omessa attivazione del contraddittorio costituisce violazione di un obbligo, l' indagine della giurisprudenza si è concentrata sugli effetti di tale violazione e sui possibili rimedi esperibili dal contribuente avverso il comportamento omissivo dell' Ufficio. La soluzione proposta dalla giurisprudenza di merito che ha affermato la nullità dell'atto impositivo notificato e, di conseguenza, l'illegittimità dell' intero procedimento di accertamento, è stata ritenuta eccessiva e sproporzionata, in ragione dell' indipendenza della fase- eventuale- dell' accertamento con adesione rispetto alla fase principale culminata con l' emissione dell' avviso di accertamento. Il procedimento con

<sup>36</sup> Cfr. Ordinanza C. Cass. n. 21760/2012

<sup>37</sup> Cfr. Sentenza C.G.U.E. Sopropè, 18 dicembre 2008, C- 349/07.



adesione avviato dal contribuente costituisce infatti un procedimento del tutto autonomo, destinato ad intervenire solo in seconda battuta, quando la pretesa erariale è definita in tutti i suoi elementi e formalizzata in un atto impositivo: sarebbe dunque irragionevole sostenere che i vizi e le irregolarità dell' uno possano riverberarsi sull' altro in via derivata, producendo un effetto caducante automatico.

Per tali ragioni la dottrina più recente<sup>38</sup> ha ritenuto preferibile abbandonare la tesi dell'illegittimità derivata e ipotizzare un rimedio di natura risarcitoria a favore del contribuente. Pur consapevole dei limiti propri della tutela risarcitoria, che non è in grado di assicurare il bene della vita cui il privato aspira, tale dottrina ha ritenuto possibile per il contribuente esperire un'azione risarcitoria per responsabilità nei confronti dell' A.F. che non abbia fornito alcun riscontro all' istanza di adesione, pur in presenza di argomenti valutativi ritenuti rilevanti al fine di accedere a una revisione della pretesa impositiva originaria. Naturalmente sarebbe onere del contribuente evidenziare tali elementi già all'interno dell' istanza stessa di adesione, in modo da poter facilmente dimostrare nel successivo giudizio un comportamento negligente dell' A.F., in violazione dei canoni di diligenza e correttezza che devono sempre orientare l' azione pubblica.

### *3. L'adesione ai verbali di constatazione e la definizione dell'invito a comparire*

---

I due istituti possono essere definiti “una costola” dell'accertamento con adesione ovvero, come rappresentato dall'Agenzia delle Entrate, una particolare specie del più ampio genere dell'accertamento con adesione<sup>39</sup>. Tuttavia i due nuovi istituti si distinguono dal procedimento di accertamento con adesione *tout court* poiché essi contengono profili innovativi, introdotti dal legislatore per il perseguimento dei principi di semplificazione e di reciproco affidamento L'assenza del contraddittorio e l'accettazione integrale della pretesa tributaria dei contenuti dell'invito o del processo verbale rappresentano in pratica, gli elementi maggiormente significativi dei nuovi istituti.

Il primo istituto - Adesione al processo verbale di constatazione - è stato introdotto dall'art 83, comma 18, del D.L. 112/2008 (nuovo articolo 5-bis del d.lgs. 218/97) e consente al contribuente di definire la pretesa tributaria contenuta all'interno dei processi verbali che legittimino l'Amministrazione finanziaria all'emissione di

---

<sup>38</sup>Cfr. F. TUNDO, “*Possibili rimedi al mancato invito del contribuente al contraddittorio nell'accertamento con adesione*”, in *Corriere Tributario*, n. 7/2013.

<sup>39</sup> L'Agenzia, con le citate Circolari 55/2008 e 4/2009, ha affermato che i procedimenti previsti dal nuovo comma 1-bis dell'articolo 5 e del nuovo articolo 5-bis rappresentano entrambi “*una particolare species del più ampio genus dell'accertamento mediante adesione del contribuente*”. I due istituti sono infatti collocati all'interno del D.Lgs. 218/1997 e pertanto l'ambito applicativo coincide con quello della definizione tramite accertamento con adesione.

In tal senso la Circolare n. 4/2009 citata rinvia alle precisazioni contenute nella Circolare n. 235 del 1997, in base alla quale:

- dal punto di vista soggettivo la definizione interessa le persone fisiche, le società di persone e i soggetti ad essa equiparati, le società di capitali e gli enti;
- dal punto di vista oggettivo, può riguardare qualsiasi aspetto dell'accertamento, compresa l'ipotesi di determinazione sintetica del reddito.

accertamenti parziali, previsti dagli articoli 41-bis del d.p.r. n. 600/1973 e dall'art. 54 del d.p.r. n. 63/1972. Elementi distintivi di tale istituto sono l'assenza del contraddittorio e l'accettazione integrale della pretesa tributaria contenuta nel processo verbale di constatazione. In altri termini, con tale istituto il rapporto tributario viene definito senza l'instaurazione del contraddittorio, sulla base degli elementi contenuti negli atti presupposti. Il ricorso a tale istituto si giustifica, dunque, nei casi in cui il contribuente riconosce che le pretese fatte valere dall'Amministrazione finanziaria sono corrette e che una loro contestazione giudiziale sarebbe verosimilmente infruttuosa. Presupposto dell'adesione ai processi verbali di constatazione è la consegna di un processo verbale che consenta l'emissione di accertamenti parziali. Per aderire il contribuente deve presentare una comunicazione entro trenta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione. L'adesione si perfeziona con la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale che deve avvenire entro sessanta giorni dalla comunicazione del contribuente. Laddove l'adesione si perfezioni, le sanzioni sono ridotte a 1/6 del minimo edittale. Inoltre in caso di contestazioni che abbiano rilevanza penale, l'estinzione dell'obbligazione tributaria costituisce circostanza attenuante.

Il secondo istituto ("Definizione degli inviti a comparire") è stato introdotto dal comma 1 dell'articolo 27 del d.l. n. 185/2008 nell'ambito dell'art. 5 del d.lgs. 218/97 (nuovo comma 1-bis) e estende la facoltà per il contribuente di aderire al contenuto dell'invito a comparire previsto dal comma 1 del medesimo articolo. In pratica con tale istituto è consentito di definire già prima dell'instaurazione del contraddittorio il rapporto tributario, in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto, sulla base degli elementi contenuti nell'invito stesso. Analogo intervento è stato effettuato nell'articolo 11 del d.lgs. 218/1997 che disciplina l'accertamento con adesione ai fini delle altre imposte indirette. L'istituto si caratterizza per l'assenza del contraddittorio e l'accettazione integrale della pretesa tributaria contenuta nell'invito a comparire. Di conseguenza, con tale istituto il rapporto tributario viene definito senza l'instaurazione del contraddittorio sulla base degli elementi contenuti nell'invito presupposto, invito che ha una valenza solo informativa. Ha senso avvalersi di tale istituto nei casi in cui il contribuente riconosca che le pretese fatte valere dall'Amministrazione finanziaria sono fondate. Presupposto della definizione degli inviti a comparire è la notifica di un invito al contribuente. L'adesione si perfeziona con la comunicazione di adesione ai contenuti dell'invito e con il pagamento dell'unica o prima rata del totale dovuto, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Se l'adesione si perfeziona, le sanzioni sono ridotte a 1/6 del minimo edittale. Inoltre, in caso di contestazioni penalmente rilevanti, l'estinzione dell'obbligazione tributaria costituisce circostanza attenuante.

#### Osservazioni critiche. L'accertamento parziale quale condizione per l'adesione al processo verbale di constatazione.

Uno dei profili critici dell'adesione al processo verbale di constatazione trae origine dal tenore letterale della norma che pone l'accertamento parziale quale condizione imprescindibile per l'adesione al P.V.C.: solamente i processi verbali da cui può scaturire un accertamento parziale ex art. 41 bis D.P.R. 600/1973 e 54, 4 comma, D.P.R. 633/1972 legittimano il ricorso all'adesione. Ciò determina alcune questioni rilevanti non solo dal punto di vista teorico, ma foriere di notevoli conseguenze pratiche.

L'identificazione delle caratteristiche proprie di un accertamento parziale e l'individuazione degli addebiti che possono essere contenuti in esso costituiscono infatti da sempre una fonte di dibattito per dottrina e giurisprudenza, soprattutto alla luce delle recenti innovazioni normative; quest'ultima in particolare appare alla continua ricerca di una linea di demarcazione certa e netta rispetto all'accertamento ordinario e a quello integrativo, la cui individuazione appare oggi ancor più necessaria proprio perché il legislatore del 2008 ha elevato la natura parziale dell'accertamento a presupposto imprescindibile per l'accesso al beneficio dell'adesione a P.V.C.

L'accertamento parziale rappresenta una deroga espressa al principio di tendenziale unicità e globalità dell'atto di accertamento, in quanto non pregiudica la possibilità di riversare in un atto successivo elementi già posseduti dall'Ufficio al momento dell'emanazione di esso. La giustificazione di tale deroga si fonda sull'esigenza di consentire all'Ufficio di procedere subito all'accertamento, in relazione a singoli aspetti della fattispecie tributaria, quando gli siano pervenuti elementi di particolare semplicità ed evidenza probatoria. Proprio questo è il tratto peculiare dell'accertamento parziale che si fonda sul c.d. automatismo argomentativo di determinate fonti di conoscenza, identificabili con determinate segnalazioni provenienti da soggetti esterni, quali la Guardia di Finanza, Enti e Amministrazioni Pubbliche o l'Anagrafe Tributaria: tali segnalazioni devono avere un contenuto elementare, facilmente percepibile, suscettibile di essere trasfuso in un avviso di accertamento, che non ha bisogno di essere preceduto da un'istruttoria a monte, nè richiede elaborazioni complesse, necessarie invece per gli accertamenti di tipo sintetico e induttivo.

Se questa era la ratio originaria dell'accertamento parziale, negli ultimi tempi, come accennato, si è assistito a un progressivo ampliamento della sfera di applicazione dell'accertamento parziale che appare sempre più sganciato dai presupposti e dalle finalità originarie, fino a diventare la modalità ordinaria di accertamento. Di fronte a tale sconfinamento, legittimato talvolta dalla giurisprudenza di legittimità, alcuni autori hanno sottolineato i rischi sottesi alla parzialità dell'attività generale di imposizione e all'assenza di criteri certi cui ancorare la distinzione tra accertamenti globali e parziali; l'esigenza di delimitare la sfera di applicazione del parziale non si collega solo a ragioni teoriche, puramente nominalistiche, ma alla presenza di notevoli differenze di disciplina, in primis la possibilità di aderire al P.V.C. La qualificazione di un accertamento come parziale ha dunque ricadute così decisive sulla sfera soggettiva del contribuente, ai fini dell'applicazione del relativo regime rispetto a quello proprio dell'accertamento ordinario o dell'accertamento integrativo, da non poter essere rimessa ad una scelta insindacabile dell'A.F. che, in assenza di parametri certi di riferimento, rischia di sfociare nel mero arbitrio.

Consapevole di tali difficoltà, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 55/2008, ha cercato di chiarire la portata applicativa dell'accertamento parziale che può generare un P.V.C. suscettibile di adesione, individuando innanzitutto la natura degli addebiti riportabili in un parziale: essi possono identificarsi solo con quei rilievi certi, idonei a soddisfare il requisito della prova diretta, basati su prove documentali e non di carattere meramente presuntivo, salvo eccezioni espressamente contemplate dalla legge, quali gli accertamenti da parametri e studi di settore. Al tempo stesso la Circolare esclude l'ammissibilità del ricorso a metodi presuntivi ed estimativi nell'ambito di un accertamento parziale, tali da richiedere, per loro natura, un'attività conoscitiva e di indagine di ampio respiro, caratterizzata dalla convergenza di una pluralità di elementi probatori verso un determinato rilievo, incompatibile con l'immediatezza e l'evidenza

dell' addebito richiesti nella logica dell' accertamento parziale. Al fine di preservare la ratio dell' istituto ed evitare il suo snaturamento, la Circolare medesima riporta tre casi in cui il rilievo non può essere riprodotto in un P.V.C. suscettibile di adesione:

1. presenza di elementi che portano a considerare determinate operazioni come elusive, ex art. 37 bis D.P.R. 600/73: in questi casi l' esistenza di eventuali violazioni può emergere solo a seguito della procedura partecipata di cui al comma 4;
2. contestazione di spese o altri componenti negativi ritenuti indeducibili ex art. 110, comma 10 T.U.I.R.: eventuali violazioni possono essere contestate solo dopo l' esperimento di apposita procedura prevista dal comma 11 del medesimo articolo;
3. elementi che potrebbero dare origine a rilievi solo se confermati da informazioni acquisibili mediante procedure complesse, come la richiesta di cooperazione internazionale, o all' esito di indagini finanziarie ex art. 32, comma 1, n. 7, del D.P.R. 600/73.

#### Segue. Conseguenze sul piano penale dell' adesione al verbale di constatazione.

Altro spunto di analisi sollecitato dall' introduzione dell' istituto dell' adesione ai processi verbali di constatazione attiene all' esame delle interferenze di tale procedimento con le indagini e il processo penale . Tale profilo appare di estremo interesse sia dal punto di vista operativo dell' A.F che, soprattutto, dal lato del contribuente, dovendo egli compiere un' attenta e consapevole valutazione comparativa costi- benefici offerti dall' adesione.

Le interazioni tra l' ambito tributario e quello processual-penalistico possono verificarsi in diversi momenti del procedimento di adesione:

- a) all' origine, nella misura in cui gli atti della procedura di adesione possano ( o debbano) costituire notizia di reato;
- b) nel successivo sviluppo, nella misura in cui gli atti del procedimento, in particolare l' adesione, possano costituire elemento valutabile sul piano probatorio in sede penale;
- c) nella fase finale, al fine di valutare se ed in che misura la definizione sulla base del verbale precluda, in ambito penale, l' accertamento di evasione di maggiore ammontare (c.d. effetto franchigia) e possa costituire un elemento idoneo ad attenuare le sanzioni criminali.

Sotto il primo profilo della valorizzabilità degli atti del procedimento di adesione al verbale quale notizia di reato, l' adesione non ostacola la trasmissione della notizia alla Procura della Repubblica da parte del pubblico ufficiale ex art. 331 c.p.p., qualora si realizzi il presupposto dell' obbligo della denuncia, ovvero dagli atti del procedimento risultino elementi che rendano verosimile il superamento delle soglie di punibilità previste per i reati tributari. La volontà del legislatore di non voler porre il contribuente che abbia aderito al riparo dall' obbligo di denuncia appare chiara se si confronta con il diverso trattamento riservato al contribuente accertato sulla base di studi di settore: in questo caso la norma stessa ( art. 10, comma 6, della Legge n. 146/98) esclude che gli importi accertati per il tramite di essi rilevino ai fini dell' obbligo di denuncia.

Preso atto di questo, il contribuente dovrà solo valutare se la sua eventuale adesione non peggiori il quadro probatorio a suo carico anche in sede penale: pare difficile negare infatti che l'intervenuta adesione aumenti la verosimiglianza di fondatezza dei rilievi mossi e possa influire sulla rilevanza della *notizia criminis*.

Il secondo profilo di interesse riguarda il valore probatorio che può assumere l' adesione del contribuente al P.V.C. all' interno del processo penale; pur non essendo

suscettibile di costituire una prova legale vera e propria contro il contribuente, atteso il principio del libero convincimento del giudice penale, è innegabile che l'acquiescenza prestata in sede di adesione alle risultanze del verbale contenente violazioni, di cui il contribuente si assume la responsabilità sul piano tributario, presenti una forte valenza indiziaria della fondatezza dei rilievi mossi. Come sottolineato da alcuni autori, l'adesione è una condotta che si colloca in una zona grigia, a confine tra una efficacia meramente suggestiva e una valenza propriamente probatoria: essendo connotata da questa natura ibrida, appare particolarmente insidiosa per il contribuente che dovrà sempre tener conto dei riflessi penalistici, sia pure indiretti, della sua opzione.

Il terzo profilo da valutare concerne la possibilità per il contribuente di fare affidamento, una volta prestata adesione al verbale, sulla impossibilità di un ritocco verso l'alto dell'importo accertato in sede penale. Una simile preclusione a ben vedere non esiste e il contribuente non gode di alcuna garanzia in questo senso, in conformità con il sistema del c.d. doppio binario: esso, rendendo del tutto autonomi i percorsi seguiti dal giudizio tributario e da quello penale, da un lato assicura al contribuente la possibilità di una assoluzione in sede penale anche quando il debito tributario sia stato accertato definitivamente in ambito tributario, sconfessando le risultanze emerse in quest'ultima sede. Dall'altro lato comporta che quanto accertato in sede tributaria non può fare stato in senso favorevole al contribuente in ambito penale. Il principio del doppio binario, tuttavia, è stato progressivamente ridimensionato nel tempo, scalfito nella sua portata da quelle pronunce che ammettono una sempre più estesa circolazione del materiale probatorio da una sede all'altra: ne costituisce una dimostrazione evidente quella giurisprudenza che ha ritenuto di trarre indicazioni probatorie, nel giudizio tributario, dal patteggiamento sull'ipotesi delittuosa nel processo penale. Ciò rende evidente come scelte di strategia processual-penalistica possano avere ricadute sulla svolgimento del processo tributario. Allo stesso modo l'opzione di aderire al verbale deve essere adeguatamente ponderata, bilanciando i benefici tributari con le conseguenze (soltanto prevedibili sulla base di una valutazione prognostica) sul terreno penale derivanti dall'acquiescenza.

#### Segue. Elementi critici dell'adesione agli inviti al contraddittorio

Questo nuovo strumento deflattivo del contenzioso induce a riflettere innanzitutto su un dato di fondo: la modifica della natura giuridica dell'invito a comparire. Rispetto al tradizionale invito che, quale atto propulsivo del procedimento di accertamento con adesione, presentava contenuto e struttura variabili, la predeterminazione del contenuto imposta dalla norma trasforma l'invito a comparire in una vera e propria comunicazione/ preavviso di una bozza di provvedimento di accertamento, che contiene la rideterminazione della pretesa nel suo esatto ammontare (a differenza del p.v.c.) e la motivazione a fondamento della stessa.

Nonostante l'ampliamento del suo contenuto, dottrina e giurisprudenza sono concordi nel ritenere che l'invito non può essere comunque equiparato ad un vero e proprio avviso di accertamento e, come tale, mantiene la natura di atto endoprocedimentale, non autonomamente impugnabile.

Agli albori della sua introduzione si era prospettata la questione circa la possibilità di estendere l'applicazione dell'istituto al contribuente che, non avendo ricevuto originariamente l'invito a comparire, promuova la procedura classica di accertamento con adesione, dopo aver ricevuto la notificazione dell'avviso di accertamento, chiedendo appunto di ricevere l'invito a comparire. La conclusione,

pressoché unanime, cui si è giunti è che la definizione mediante adesione all' invito è possibile solo in epoca antecedente alla notifica dell' avviso; sarebbe, infatti, del tutto inconcepibile l' invio di un atto che contiene una bozza di accertamento ancora in fieri, quando, in realtà, l' avviso definitivo è già stato ritualmente notificato. L' invito al contraddittorio finirebbe per riprodurre, paradossalmente, il contenuto del prodotto finito, mascherando un atto impositivo vero e proprio.

#### 4. Autotutela tributaria

---

L'autotutela esprime il potere che l'ordinamento conferisce alla Pubblica Amministrazione di attuare le proprie determinazioni e di tutelare i propri beni, riesaminando la propria attività, illegittima o inopportuna, senza l'intervento dell'autorità giudiziaria. In ambito tributario, l'autotutela consiste nel potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di annullare un proprio atto che, dopo essere stato emesso, risulti illegittimo (in diritto) o infondato (nel merito), in ottemperanza ai principi di buon andamento e imparzialità della P.A. (art. 97 Cost.) e di capacità contributiva (art. 53 Cost.), richiamati dall'art. 1 della legge n. 212/2000, sullo «Statuto dei diritti del contribuente». L'istituto è attualmente disciplinato dall'art. 2-quater del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, che ha demandato a un successivo decreto ministeriale l'indicazione degli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento e di revoca<sup>40</sup>.

Può essere oggetto di autotutela qualunque atto emesso dall'Amministrazione finanziaria che sia illegittimo, errato o infondato<sup>41</sup>.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, presupposti per l'esercizio dell'autotutela sono: l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto nonché il concreto ed attuale interesse pubblico alla sua eliminazione. In particolare, l'illegittimità riguarda gli aspetti giuridici dell'atto, cioè eventuali violazioni di legge commesse nel procedimento di formazione dell'atto o nella emissione dell'atto stesso; l'infondatezza concerne gli aspetti di merito dell'atto, cioè eventuali vizi sostanziali conseguenti a erronee valutazioni dei presupposti, degli elementi e/o delle circostanze di fatto. Il concreto ed attuale interesse pubblico alla eliminazione dell'atto è inteso a “soddisfare l'esigenza di eliminare, per tempo, un contenzioso inutile ed oneroso”, assicurando contestualmente, l'esigenza (anch'essa pubblica) di imporre (al contribuente) “una tassazione in misura giusta...[e, dunque, essenzialmente in funzione della sua capacità contributiva]...e conforme alle regole dell'ordinamento<sup>42</sup>”. La posizione dell'Amministrazione sembra ricondurre il potere di autotutela di diritto tributario nel più ampio *genus* del potere di autotutela di diritto amministrativo, ove è pacifico che “I provvedimenti di autotutela

<sup>40</sup> V. D.M. 11 febbraio 1997, n. 37

<sup>41</sup> Tra questi rientrano non solo i tipici atti di imposizione, quali gli avvisi di accertamento, di rettifica, di liquidazione, i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni (amministrative), ma anche *ogni altro atto che incida negativamente nella sfera giuridica del contribuente* (come, ad esempio, i processi verbali di constatazione, il ruolo, gli atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso di imposte indebitamente versate, gli avvisi bonari, le comunicazioni ecc. Possono essere annullati in autotutela, inoltre, gli atti per i quali è prevista obbligatoriamente la proposizione del reclamo (vd. infra), rispetto ai quali la disciplina dei due istituti si sovrappone (tuttavia, solo la presentazione del reclamo diretto all'annullamento dell'atto sospende il termine per ricorrere, mentre l'istanza di autotutela non produce tale effetto).

<sup>42</sup> Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 8 luglio 1997 n. 197.

sono manifestazione dell'esercizio di un potere tipicamente discrezionale della p.a. che non ha alcun obbligo di attivarlo e, qualora intenda farlo, deve valutare la sussistenza o meno di un interesse che giustifichi la rimozione dell'atto, valutazione della quale essa sola è titolare<sup>43</sup>". Invero, in dottrina si è discusso se l'autotutela in materia tributaria possa essere ricondotta come *species* a *genus* nell'alveo dell'istituto elaborato dal diritto amministrativo e, quindi, se l'autotutela in ambito tributario costituisca esercizio di un potere discrezionale o vincolato<sup>44</sup>. Va, inoltre, ricordato che la Suprema Corte ha sostenuto in più occasioni la natura discrezionale dell'attività di autotutela<sup>45</sup>. Ad ogni modo, va notato che l'Amministrazione ha affermato che se è vero che l'Ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato (mentre è certo che il contribuente, a sua volta, non ha un diritto soggettivo a che l'ufficio eserciti tale potere), è tuttavia indubbio che l'ufficio stesso non possiede una potestà discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o no i propri errori. Infatti, da un lato il mancato esercizio dell'autotutela nei confronti di un atto patentemente illegittimo, nel caso sia ancora aperto o comunque esperibile il giudizio, può portare alla condanna alle spese dell'amministrazione con conseguente danno erariale; dall'altro, essendo previsto che in caso di "grave inerzia" dell'ufficio che ha emanato l'atto può intervenire in via sostitutiva l'organo sovraordinato, è evidente che l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'amministrazione non certo come una scelta opzionale che si può adottare o non adottare a propria discrezione, ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici<sup>46</sup>.

L'annullamento dell'atto illegittimo può essere disposto anche se pende un giudizio, anche se l'atto è divenuto definitivo per decorrenza dei termini di impugnazione e anche se il contribuente ha presentato ricorso e questo è stato respinto per motivi formali con sentenza passata in giudicato. L'unico limite all'esercizio dell'autotutela sia ha in presenza di una sentenza passata in giudicato che abbia pronunciato sul merito del rapporto tributario cui inerisce l'atto che si vorrebbe annullare<sup>47</sup>. Nel potere di annullamento dell'atto, inoltre, è «compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo e infondato», anche «anteriormente alla proposizione del ricorso». La presentazione di un'istanza di autotutela, tuttavia, non sospende i termini per l'impugnazione dell'atto di cui si chiede il riesame.

<sup>43</sup> Cons. Stato, Sez. VI, 1 aprile 1992, n. 201

<sup>44</sup> Per una ricostruzione delle tesi sostenute in dottrina, V. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino 2004; R. SCHIAVOLIN, *Autotutela*, in Falsitta – Fantozzi – Marongiu – Moschetti, Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo II, Accertamenti e sanzioni, Padova, 2011.

<sup>45</sup> Cfr. *ex multis*, Cass. SS.UU. 6 febbraio 2009, n. 2870

<sup>46</sup> Circ. Min. Fin. 5 agosto 1998, n. 198/S/2822/98/GCF/as

<sup>47</sup> Secondo L. MONTECAMOZZO, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario*, Egea, 2013, p. 222, ciò discende dai principi generali, poiché l'ordinamento italiano non consente all'autorità amministrativa di derogare a una sentenza e, dunque, non consente il ritiro di un atto che contraddica il contenuto di una sentenza passata in giudicato. Sul punto, con tono piuttosto critico, R. LUPI, in *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, pp. 167 ss., afferma che "...viste le condizioni in cui versa il sistema di contenzioso tributario, e la possibilità di decisioni assolutamente casuali e sbrigative...è da chiedersi quanto sia opportuno aver escluso la autotutela in presenza di giudicato di merito. Si tratta di un atto di omaggio all'autorità della giurisdizione, che talvolta potrebbe però paralizzare, per ragioni formali, un potere amministrativo che si rende conto di aver effettuato un accertamento sbagliato".

L'autotutela può essere attivata su istanza del contribuente, su sollecitazione del Garante del contribuente<sup>48</sup> ovvero in via autonoma dall'Ufficio finanziario, a prescindere da qualsiasi richiesta. Essa è disposta sempre dall'Ufficio "che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio" e - in caso di "grave inerzia" e "in via sostitutiva" - dalla Direzione regionale o compartimentale "dalla quale l'Ufficio stesso dipende"<sup>49</sup>. Va, inoltre, sottolineato che l'istanza di parte ha solo una funzione sollecitatoria e non produce alcun effetto sul decorso dei termini di decadenza e, in particolare, su quelli (perentori) per proporre il ricorso giurisdizionale avverso l'atto che si assume essere illegittimo o infondato.

L'annullamento dell'atto illegittimo comporta l'annullamento in via automatica degli atti ad esso consequenziali e l'obbligo di restituzione delle somme riscosse sulla base degli atti annullati. All'annullamento dell'atto viziato può seguire la sua sostituzione con un nuovo atto conforme a diritto, atteso che «l'esercizio del potere di autotutela non implica consumazione del potere impositivo, sicché, rimosso con effetto ex tunc l'atto di accertamento illegittimo o infondato, l'Amministrazione finanziaria conserva ed anzi è tenuta ad esercitare – nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto – la potestà impositiva<sup>50</sup>». Nel caso in cui sia stato instaurato un contenzioso, il ritiro dell'atto impugnato comporta, inoltre, l'estinzione del giudizio dinanzi alla commissione tributaria per cessazione della materia del contendere<sup>51</sup>.

#### Osservazioni critiche. Diniego di autotutela: natura e limiti del sindacato giurisdizionale

In riferimento all'istituto dell'autotutela in ambito tributario, uno dei profili di maggiore criticità concerne la natura e i limiti del sindacato giurisdizionale nei confronti del diniego- espresso o tacito- da parte dell'Amministrazione Finanziaria di procedere all'esercizio del potere di autotutela, sollecitato da apposita istanza del contribuente.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha precisato, con un orientamento pressoché uniforme<sup>52</sup>, che può essere proposta impugnazione soltanto al fine di dedurre profili di illegittimità del provvedimento stesso di diniego e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria, divenuta definitiva. Pertanto il contribuente che richiede all'Amministrazione Finanziaria di ritirare in via di autotutela un avviso di accertamento resosi definitivo, non può limitarsi ad eccepire, in sede di impugnazione del diniego, eventuali vizi dell'atto originario, la cui deduzione deve ritenersi definitivamente preclusa, ma deve prospettare l'esistenza di un interesse di rilevanza generale alla rimozione dell'atto: interesse che dovrà comunque essere specifico e puntuale, non potendo coincidere col mero ripristino della legalità violata. Qualora infatti l'intensità del sindacato fosse tale da consentire di rimettere in discussione il merito della pretesa tributaria cristallizzata nell'avviso, valutandone ex novo la fondatezza, si finirebbe per attribuire al contribuente uno strumento di tutela ulteriore, sostitutivo dei rimedi giurisdizionali ordinari non esperiti nei termini, non previsto dall'ordinamento.

<sup>48</sup> L'art. 13 della L. 212/2000, inoltre, attribuisce al Garante del contribuente «un potere di impulso, da esercitare presso gli uffici competenti» (Circ. n. 59/E/2001).

<sup>49</sup> DM n. 37/97, art. 1

<sup>50</sup> Cass. Sent. 20 ottobre 2011, n. 21719.

<sup>51</sup> Art. 46 del d.lgs. n. 546/1992

<sup>52</sup> Cfr. sentenze Corte di Cassazione 13 novembre 2012 n. 19740 e Corte di Cassazione Sez. Unite n. 2870/2009 e 3698/2009



Individuati dunque i confini dell' impugnativa del provvedimento di diniego, che non può mai dare accesso ad un sindacato diretto nei confronti del provvedimento impositivo sottostante, la Corte si è più volte soffermata sulla natura giuridica dell' autotutela tributaria, alla quale va riconosciuta una propria specialità rispetto all' analogo istituto di diritto amministrativo, in virtù della natura del rapporto tributario e della specifica disciplina normativa<sup>53</sup>. Anche in ambito tributario l' esercizio del potere di autotutela è connotato da ampi margini di discrezionalità( tecnica) che giustificano i limiti di sindacabilità del provvedimento di diniego: alla pari di tutti gli atti discrezionali, il controllo deve ritenersi circoscritto alla mera legittimità dell' operato dell' A.F., e non può estendersi al merito della scelta di non accogliere l' istanza di autotutela, non essendo ammissibile la sostituzione del giudice tributario all' Amministrazione nell' adozione di un atto a carattere discrezionale.

Pertanto, la posizione soggettiva del contribuente in ordine ad un atto di autotutela non costituisce diritto soggettivo perfetto, ma interesse legittimo a che il giudice valuti, sotto il profilo della legittimità, l' operato dell' Amministrazione, sia in ipotesi di diniego espresso che di mero silenzio opposti all' istanza. La natura di interesse legittimo attribuita alla situazione giuridica soggettiva in capo al contribuente che sollecita il potere di autotutela dell' A. F. aveva posto in origine il problema di individuare il plesso giurisdizionale competente a conoscere delle controversie concernenti il diniego di autotutela. Pur in assenza di un' indicazione espressa nell' art. 19 del D. lgs. 546/1992, la Cassazione a Sez. Unite del 2005 n. 16776, seguita da più recenti pronunce, ha stabilito che tali controversie sono sottratte alla giurisdizione amministrativa e devolute alla cognizione del giudice tributario in virtù della dilatazione che ha subito la giurisdizione tributaria; dopo la modifica dell' art. 2 del medesimo D. lgs. n. 546/92( avvenuta per opera della Legge n. 448/2001) essa infatti ha assunto carattere generale, attraendo nella propria sfera di competenza ogni genere di controversia che coinvolga un rapporto di matrice tributaria.

## 5. Acquiescenza

---

L'acquiescenza è quell'istituto a mezzo del quale il contribuente – che abbia ricevuto un avviso di accertamento o di liquidazione aventi ad oggetto le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro e l'imposta di successione e donazione<sup>54</sup> – accetta integralmente le contestazioni contenute nell'avviso di accertamento o di liquidazione con contestuale riduzione delle sanzioni, tipicamente nei casi in cui i dati e le valutazioni in esso contenute siano difficilmente contestabili. L'istituto trova la sua fonte normativa nell'art. 15 del d.lgs. n. 218/97, che ha disciplinato in modo unitario e uniforme le conseguenze della definizione degli avvisi di

<sup>53</sup> Cfr. art. 2 quater del D. lgs. n. 564/94 e D.M. n. 37/97

<sup>54</sup> L'ambito di applicazione: coincide – quanto alle imposte sui redditi e all'IVA – con quello dell'accertamento con adesione, dato che il contribuente può definire con l'acquiescenza gli avvisi di accertamento e di liquidazione relativi a violazioni concernenti dette imposte, comprese quelle connesse al contenuto delle relative dichiarazioni; non, invece, gli avvisi bonari collegati al controllo automatico delle dichiarazioni ex art. 36-bis del d.p.r. 600/73 (cfr. art. 2, co. 5, d.lgs. n. 218/97). Quanto alle imposte indirette diverse dall'IVA, l'art. 15 del d.lgs. 218/97, a differenza dell'accertamento con adesione, richiama solo alcune di tali imposte ovvero l'imposta di registro e l'imposta sulle successioni e donazioni.

accertamento o di liquidazione delle principali imposte erariali a seguito di omessa impugnazione e rinuncia alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. L'acquiescenza "*presuppone l'accettazione in toto dell'accertamento così come formulato dall'ufficio*"<sup>55</sup>. L'acquiescenza è, dunque, un comportamento concludente (incompatibile con la volontà di impugnare l'atto) che si concretizza nel versamento – nel termine per l'impugnazione – degli importi scaturenti dall'atto, tenendo conto delle riduzioni spettanti e al fine di ottenere tali riduzioni.

L'acquiescenza si realizza, pertanto con il "comportamento concludente" del contribuente che – a seguito della notifica dell'avviso di accertamento/liquidazione – non deve presentare nessuna richiesta all'Ufficio, ma deve:

- rinunciare ad impugnare l'atto con ricorso alla commissione tributaria provinciale<sup>56</sup>;

- rinunciare a formulare istanza di accertamento con adesione;

- versare, entro il termine stabilito per la presentazione del ricorso (sessanta giorni dalla notifica dell'atto più eventuale periodo di sospensione feriale), le somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni (ridotte): in un'unica soluzione oppure, se opta per la forma rateale, corrispondendo la prima rata entro lo stesso termine. Pertanto, l'acquiescenza si perfeziona con il versamento dell'unica o prima rata del totale dovuto entro il termine per la proposizione del ricorso.

A seguito del perfezionamento dell'acquiescenza, conseguono effetti premiali **sia sotto il profilo sanzionatorio** (in particolare, l'accettazione dell'atto comporta la riduzione delle sanzioni irrogate a 1/3. Se l'avviso di accertamento o di liquidazione non è stato preceduto da un invito a comparire o da un processo verbale di constatazione definibile ex art. 5-bis al quale il contribuente non abbia aderito – entrambi di contenuto uguale quanto a imponibile e/o a imposte, all'atto impugnabile), le sanzioni irrogate sono ridotte a 1/6<sup>57</sup>. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore, rispettivamente a 1/3 o a 1/6 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relativi a ciascun tributo. E', inoltre, prevista la preclusione della applicazione delle sanzioni tributarie accessorie, che pur essendo espressamente prevista «solo» per la definizione ex art. 16, co. 3, d.lgs. n. 472/1997, viene considerata estensibile anche nelle ipotesi di definizione del procedimento di accertamento del tributo ai dell'art. 15 d.lgs. 218/97<sup>58</sup>), **sia sotto il profilo penale** (applicabilità dell'attenuante penale ex art. 13 del d.lgs. n. 74/2000); consegue, inoltre, anche una limitazione all'ulteriore azione accertatrice, mutuando la disciplina dell'accertamento con adesione<sup>59</sup>. Pertanto, in seguito alla definizione dell'accertamento per mancata impugnazione, l'accertamento diventa, in principio, intangibile, poiché l'Amministrazione finanziaria non può più

<sup>55</sup> Nota D.R.E. Sicilia 29 ottobre 1999, n. 99/50685

<sup>56</sup> Artt. 6, comma 2 e 12, comma 1, d.lgs. 218/97. La formulazione della proposta di accertamento a seguito di accessi, ispezioni o verifiche di cui all'art. 6, comma 1, invece, non preclude la possibilità di usufruire della riduzione delle sanzioni stabilite dall'art. 15. Circ. n. 235/E/1997

<sup>57</sup> Se il contribuente, pur avendo ricevuto tali atti, non ha ritenuto, allora, di definirli con la riduzione ad un sesto potrà ancora procedere alla definizione in acquiescenza, ma con il pagamento di un terzo. Circ. n. 4/E/2009.

<sup>58</sup> Circ. 23/E/1999

<sup>59</sup> V. art. 15, comma 2, del d.lgs. n. 218/97, con il quale il legislatore ha sostanzialmente equiparato gli effetti conseguenti all'acquiescenza a quelli conseguenti alla definizione a seguito dell'accertamento con adesione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto. Oltre alla definitività dell'accertamento viene mutuata anche la rilevanza della definizione per i contributi previdenziali e assistenziali correlati agli imponibili tributari, con il beneficio della inapplicabilità di sanzioni e interessi;

intervenire per modificare il reddito accertato e il contribuente non può più impugnarlo salvo alcuni casi tassativamente previsti dall'art. 2, comma 4, del d.lgs. n. 218/97. In particolare, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice è consentita quando:

- sulla base della sopravvenuta conoscenza è possibile accertare un maggior reddito superiore al cinquanta per cento di quello definito e comunque non inferiore a 77.468,53 euro;
- la definizione per acquiescenza ha riguardato un accertamento parziale;
- la definizione per acquiescenza ha riguardato esclusivamente i redditi derivanti dalla partecipazione in società di persone o associazioni professionali di cui all'art. 5 TUIR, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- se, successivamente alla definizione per acquiescenza della posizione personale del socio, associato o coniuge, è stato accertato un maggior reddito nei confronti della società di persone, dell'associazione professionale o dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria.

Gli ulteriori accertamenti, inoltre, sono sempre possibili, anche in assenza di elementi sopravvenuti, quando l'accertamento "definito" è basato sugli studi di settore<sup>60</sup>.

#### Osservazioni critiche

A seguito dell'introduzione dei nuovi strumenti deflattivi sopra esaminati (adesione a processo verbale di constatazione; adesione all' invito al contraddittorio) si è reso necessario operare un restyling dell' istituto classico dell' acquiescenza, per adeguare la riduzione delle sanzioni alle nuove ipotesi di adesione. Ispirato dal principio che la consistenza dell' abbattimento del carico sanzionatorio deve essere direttamente proporzionata alla tempestività dell' adesione nei vari momenti in cui si articola l' accertamento, il legislatore ha graduato l'entità dei benefici, prevedendo accanto all' acquiescenza con riduzione ordinaria, una nuova forma di acquiescenza, definita rinforzata .

La prima prevede la riduzione ordinaria delle sanzioni ad 1/3 di quanto irrogato, ai sensi dell' art. 15 del D.lgs n- 218/97, applicabile a chi rinuncia ad impugnare l' avviso di accertamento, senza aver sfruttato l' opportunità di aderire all' invito al verbale, beneficiando in tal modo di un' attenuazione maggiore del carico sanzionatorio.

La seconda, che costituisce una novità, è definita acquiescenza con riduzione rinforzata: a seguito dell' introduzione dei nuovi istituti dell' adesione al p.v.c. e all' invito a comparire, è stato inserito dal D.L. n. 185/2008 il comma 2 bis dell' art. 15, che ha previsto la riduzione delle sanzioni ad 1/6 dell' irrogato, concessa a chi non ha avuto opportunità di aderire al processo verbale o all' invito a comparire ( stante la non obbligatorietà dell' invito da parte dell' A.F.) e ha accettato la pretesa del Fisco alla prima occasione in cui gli è stata prospettata tale possibilità.

La novella dell'art. 15 era nata, secondo le intenzioni del legislatore, proprio per porre rimedio alla disparità di trattamento che si sarebbe determinata tra contribuenti destinatari dell' invito, che, qualora avessero aderito, avrebbero potuto accedere alla consistente riduzione di 1/6 delle sanzioni e gli altri che, privati, in assenza dell' invito, dell' opportunità di aderire ( in base ad una scelta facoltativa, rimessa esclusivamente all' A.F.) avrebbero potuto usufruire dell' acquiescenza ordinaria quale unico strumento a disposizione per accettare la pretesa erariale ed evitare il contenzioso.

---

<sup>60</sup> Cfr. art. 70, l. 342/2000

Tuttavia, nonostante il tentativo del legislatore di differenziare gli effetti dell'acquiescenza per ragioni di equità e giustizia, modulando i benefici in funzione della possibilità offerta al contribuente di aderire alla pretesa fiscale nelle fasi pregresse del procedimento di accertamento, la disparità di trattamento appare solo attenuata<sup>61</sup>, ma non eliminata in radice: l'acquiescenza rinforzata infatti comporta una riduzione in misura pari ad 1/6 della sanzione in concreto irrogata (che può ben essere superiore al minimo edittale) e non ad 1/6 del minimo edittale, come previsto per l'istituto dell'adesione all'invito al contraddittorio e al processo verbale di constatazione.

## 6. Mediazione tributaria

---

L'introduzione nel nostro ordinamento dell'istituto della mediazione tributaria (e del reclamo), la quale è avvenuta ad opera del d.l. 6 luglio 2011, n. 98<sup>62</sup>, che ha inserito all'interno del d.lgs. n. 546/92, l'art. 17-bis, ha il dichiarato intento di deflazionare le controversie concernenti atti impositivi di valore non elevato mediante una fase, preventiva e obbligatoria, di contraddittorio tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria<sup>63</sup>. La ratio dell'istituto in esame è, dunque, quella di sottoporre ai giudici pretese impositive di importi ridotti solo a seguito di un tentativo di composizione amichevole e di una ulteriore analisi nel merito in via amministrativa<sup>64</sup>. In particolare, la mediazione tributaria consiste nel tentativo di una mediazione risolutiva della potenziale controversia, degli atti di valore non elevato, emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a partire dal 1° aprile 2012. Attraverso tale istituto, il contribuente interessato propone all'Ufficio accertatore una composizione della controversia in via preventiva: l'istituto sembra, pertanto, riconducibile al *genus* dell'«accertamento con adesione»<sup>65</sup>.

Per quanto riguarda il valore della controversia, l'art. 17-bis, limita il proprio ambito applicativo alle controversie di valore non superiore a ventimila euro<sup>66</sup> e richiama l'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546/1992 in base al quale il valore della lite è da determinarsi con riferimento alla sola imposta, al netto degli interessi e della sanzione irrogata. Tale norma dispone, altresì, che in caso di controversie aventi ad oggetto l'irrogazione delle sanzioni il valore della lite è costituito dalla somma di queste ultime. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 3 agosto 2012 è intervenuta chiarendo occorre presentare reclamo con eventuale proposta di mediazione anche nel caso in cui al contribuente sia notificato un atto impositivo, rientrante nel novero di quelli cui è applicabile la disciplina di cui all'art. 17-bis, il cui valore ex art. 12, comma

---

<sup>61</sup> Cfr. R.C. GUERRA, «La riduzione degli sconti premiali sulle sanzioni tra ragioni di cassa e aspirazioni di riforma», in *Corriere Tributario*, n. 1/2011

<sup>62</sup> Art. 39, comma 9.

<sup>63</sup> Cfr. Relazione al disegno di legge di conversione del d.l. n. 98/2011

<sup>64</sup> Conformemente a quanto indicato dalla Relazione governativa al d.l. n. 98/2011, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 marzo 2012, n. 9/E ha ulteriormente confermato la finalità degli istituti del reclamo e della mediazione specificando che:

<sup>65</sup> R. LUNELLI, F. RAVASIO, A. MISSONI, L. LUNELLI, op. cit., p. 252

<sup>66</sup> Oggetto del reclamo e della mediazione sono dunque gli atti impugnabili, emessi dall'Agenzia delle entrate, di valore inferiore a ventimila euro, ossia l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione, il provvedimento che irroga le sanzioni, l'iscrizione a ruolo (ma non la cartella esattoriale), il rifiuto espresso o tacito a istanze di rimborso e il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata dei rapporti tributari.

5, del d.lgs. n. 546/1992 sia superiore a 20.000 euro ma che sia stato, entro il termine per l'impugnazione, annullato parzialmente in autotutela, portando così la pretesa a un valore inferiore alla predetta soglia. L'Amministrazione finanziaria ha chiarito, infatti, che, ai fini dell'applicazione dell'art. 17 bis, occorre fare riferimento al valore della controversia al momento dell'impugnazione<sup>67</sup>. Nel caso in cui l'atto impositivo non accerti un maggior reddito, ma ridetermini una minore perdita, il valore della lite è determinato dall'imposta teorica che si ottiene applicando le aliquote vigenti nel periodo di imposta oggetto di verifica alla perdite rettificata<sup>68</sup>. Nel caso, invece, di controversie instaurate con l'impugnazione del rigetto, espresso o tacito, alla restituzione di imposte indebitamente versate, il valore della lite è determinato dall'imposta richiesta a rimborso al netto degli accessori. La limitazione di valore prevista dall'art. 17-bis comporta, come immediato corollario, l'inapplicabilità degli istituti del reclamo e della mediazione alle cause di valore indeterminabile<sup>69</sup>.

Per quanto riguarda il profilo soggettivo, l'obbligo di proporre reclamo con eventuale proposta di mediazione è previsto per tutti i soggetti che si vedono notificare un atto impugnabile, emesso dall'Agenzia delle Entrate, dal valore non superiore a ventimila euro. Non sono previste, dunque, limitazioni soggettive o oggettive ad eccezione di quella concernente il valore della controversia.

La mediazione si combina indissolubilmente con l'obbligo che il contribuente ha di notificare all'Agenzia delle Entrate, entro il termine per il ricorso, un reclamo, ovvero una proposta di riesame dell'atto (di accertamento), per appurarne la legittimità e il fondamento che, per le sue caratteristiche, si presenta del tutto identico ad un vero e proprio ricorso. La proposta di mediazione potrà essere introdotta nel reclamo/ricorso. L'art. 17-bis, dunque, ha posto in capo al soggetto che intende impugnare un atto impositivo emesso dall'Agenzia delle Entrate l'obbligo di presentare, contestualmente al ricorso, reclamo per l'annullamento per l'atto. E' poi facoltà del contribuente inserire una motivata proposta di mediazione<sup>70</sup>.

Il procedimento è, dunque, introdotto con un'istanza di reclamo da presentare all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (Direzione Provinciale o Regionale) che ha emanato l'atto impugnato entro il termine (perentorio) di 60 giorni dalla notifica dell'atto, salvo che intervenga la sospensione feriale dei termini e la (eventuale) sospensione di 90 giorni che consegue alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione (a meno che l'Ufficio non abbia invitato il contribuente, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, al contraddittorio di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 218/1997). L'istanza di reclamo si configura come un «ricorso amministrativo» il cui contenuto esprime i possibili sviluppi – amministrativo o processuale – dell'istituto<sup>71</sup>.

<sup>67</sup> Coerentemente, la circolare n. 33/E ha precisato che nel caso in cui l'annullamento parziale in autotutela di un atto che contenga una pretesa superiore a ventimila euro avvenga in seguito alla proposizione del ricorso da parte del contribuente non si applica l'art. 17 bis poiché al momento dell'impugnazione il valore della controversia era superiore alla soglia per l'applicazione degli istituti in parola.

<sup>68</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate 9 marzo 2012, n. 9/E

<sup>69</sup> Ad es. le cause relative all'impugnazione di un atto di diniego o di revoca di un'agevolazione o di un atto relativo a diritti catastali. La circolare n. 33/E ha annoverato, tra i provvedimenti di valore indeterminabile non soggetti alla disciplina dell'art. 17-bis, anche quelli che dispongono la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio di attività a seguito di violazioni relative alla mancata emissione di ricevute o scontrini fiscali.

<sup>70</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate 9 marzo 2012, n. 9/E

<sup>71</sup> R. LUNELLI, F. RAVASIO, A. MISSONI, L. LUNELLI, op. cit., p. 254. Nella forma, l'atto deve necessariamente contenere i requisiti che ne consentano la trasformazione in «ricorso giurisdizionale»,

Nel caso in cui l'atto di reclamo contenga una proposta di mediazione, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni sulla conciliazione giudiziale. La eventuale proposta di mediazione, a differenza del reclamo (che deve avere la «forma» del ricorso giurisdizionale) può essere redatta in forma libera. Al reclamo si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del processo tributario richiamate dalla norma: quelle sull'assistenza tecnica, sul contenuto dell'atto, sulla natura degli atti impugnabili, sulle modalità e termini di proposizione del ricorso e sulla costituzione in giudizio (quale atto necessario per incardinare il processo) dell'ex reclamante divenuto ricorrente.

Una volta proposto, il reclamo viene esaminato e trattato, nell'ambito della Direzione provinciale o regionale destinataria, da una apposita struttura, diversa ed autonoma rispetto a quella che ha emanato l'atto contestato. L'Ufficio valuta la correttezza ed ammissibilità dell'istanza alla luce dei requisiti indicati dall'art. 17-bis del d-lgs. 546/1992 e considera la possibilità di:

- accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto;
- accogliere, se presente, la proposta di mediazione e invitare il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo senza particolari formalità;
- non accogliere né il reclamo né la mediazione e, nel caso, formulare una diversa proposta di mediazione oppure invitare il contribuente a un contraddittorio per valutare se esistono condizioni per un accordo.

In mancanza di una proposta di mediazione formulata dal contribuente, l'ufficio può formularne una propria tenendo a mente:

- l'incertezza delle questioni controverse<sup>72</sup>;
- il grado di sostenibilità della pretesa<sup>73</sup>;
- il principio di economicità dell'azione amministrativa<sup>74</sup>.

Se a seguito di tali valutazioni, l'Ufficio ritiene sussistenti i presupposti per la mediazione, formula la proposta, che può contenere la rideterminazione della pretesa oppure confermare integralmente il tributo contestato, consentendo al contribuente di accettare la mediazione al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate<sup>75</sup>. Nel caso in cui né il contribuente né l'ufficio ritengano di esporsi

perché, con la presentazione dell'istanza, l'azione giudiziaria è già esercitata e, al contribuente che intenda attivare il contenzioso, resta solo «l'ordinario onere della costituzione in giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale (Circ. n. 9/E/2009). Nella sostanza, il reclamo ha un contenuto «minimo», dato dalla motivata richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto; e un contenuto «eventuale», che comprende, innanzitutto, una motivata proposta di mediazione diretta ad un ridimensionamento della pretesa; e, secondariamente, può estendersi ad ulteriori richieste, tra cui quella di svolgimento di un contraddittorio e quella di sospensione degli effetti dell'atto.

<sup>72</sup> In tal caso, l'Ufficio terrà conto dell'(eventuale) consolidato orientamento della Corte di Cassazione su (analoghe) «questioni di diritto». Se la sua pretesa contrasta con tale orientamento «si rende opportuno favorire un accordo di mediazione; è però esclusa la possibilità di mediare in relazione a questioni risolte in via amministrativa con apposito documento di prassi, cui gli Uffici devono necessariamente attenersi anche nella gestione delle relative controversie, a nulla rilevando l'eventuale contrario orientamento della giurisprudenza cui l'Amministrazione non abbia ancora prestato adesione». Circ. n. 9/E/2012.

<sup>73</sup> In questo caso, l'ufficio terrà conto dell'orientamento, su analoghe «questioni di fatto», della giurisprudenza di merito della circoscrizione in cui ha sede l'ufficio, «a condizione che [tale orientamento] sia condiviso o, nella negativa, a condizione che non possa essere utilmente contrastato con ricorso per Cassazione».

<sup>74</sup> Quanto al principio di economicità, inteso come ottimizzazione economica delle risorse e dei procedimenti, va valutata l'opportunità di procedere alla mediazione in caso di scarsa sostenibilità della pretesa, anche tenendo conto del rischio di soccombenza nelle spese di lite.

<sup>75</sup> Cfr. Circ. 9/E/2012; 33/E/2012

comunicando formalmente una proposta di mediazione, il funzionario dovrà convocare il contribuente per un contraddittorio di cui può essere data notizia anche tramite posta certificata.

La mediazione si conclude con la sottoscrizione da parte del contribuente o dell'ufficio di un apposito atto che deve contenere la indicazione degli importi dovuti dal contribuente o dall'Ufficio (nel caso di rimborso) e delle modalità di versamento (compresa la eventuale rateizzazione) o di restituzione (nel caso di rimborso). Entro il termine perentorio di venti giorni dalla conclusione della mediazione, il contribuente deve effettuare il versamento di quanto dovuto; in questo modo si realizza il perfezionamento della procedura. A seguito del perfezionamento, l'atto impugnato diviene definitivo e non più contestabile e trova applicazione la disciplina della conciliazione giudiziale. In mancanza di pagamento, invece, la mediazione non si perfeziona e l'atto originario continuerà a produrre i suoi effetti.

Per quanto concerne i profili premiali dell'istituto, per la mediazione è previsto un aspetto premiale legato, principalmente alla riduzione delle sanzioni irrogate. Il comma 8 dell'art. 17-bis richiama le disposizioni della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992. Dunque in caso di positivo perfezionamento della procedura di mediazione, le sanzioni sono dovute nella misura del quaranta per cento delle somme irrogabili con riferimento alle imposte confermate nel procedimento di mediazione. Le sanzioni non potranno comunque essere inferiori al 40% del minimo edittale.

Occorre poi considerare che non sono frequenti i casi di contestazioni di natura penale per gli importi per i quali sono applicabili gli istituti del reclamo e della mediazione, ossia per le controversie di valore non superiore a ventimila euro. Tuttavia, come noto l'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rubricato "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" non prevede alcuna soglia minima per la contestazione del reato ed è pertanto possibile l'incriminazione anche con riferimento a violazioni di importi non elevati. Per quanto si ritenga che l'ipotesi delineata costituisca un caso di mera accademia, occorre specificare che poiché viene espressamente richiamata la disciplina della conciliazione giudiziale ex art. 48 del decreto sul processo tributario, anche il reclamo e la mediazione, se perfezionate, danno luogo alle circostanze attenuanti di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000. Quest'ultima norma dispone che le pene previste per i delitti disciplinati dal citato decreto n. 74/2000 sono diminuite fino a un terzo e non è prevista l'applicazione delle pene accessorie di cui all'art. 12 del citato decreto se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti oggetto di contestazione in sede penale sono stati estinti a seguito di pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Qualora il reclamo non sia accolto o se la procedura di mediazione non si conclude positivamente, il contribuente deve costituirsi in giudizio dinanzi alla competente commissione tributaria. In assenza dei presupposti per l'annullamento dell'atto o per la conclusione della mediazione, l'Ufficio comunica al contribuente il provvedimento di diniego (atto non impugnabile) dove deve esporre le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa tributaria nonché dove sono descritte le attività svolte nella fase di mediazione<sup>76</sup>. La procedura del reclamo e della mediazione differisce di novanta giorni il termine per la costituzione in giudizio dinanzi alla competente

---

<sup>76</sup> Cfr. Circ. 9/E/2012

commissione tributaria poiché il reclamo per l'annullamento dell'atto con l'eventuale proposta di mediazione produce gli effetti del ricorso solo decorso il termine di 90 giorni previsto per il contraddittorio con l'ufficio o una volta notificato il provvedimento di rigetto da parte dell'Agenzia delle Entrate. E a partire da questi due momenti decorre il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio dinanzi alla Commissione tributaria. Occorre rilevare che la sospensione feriale dei termini disposta dall'art. 1 della L. 7 ottobre 1969, n. 742 non opera se il termine di novanta giorni previsto all'art. 17 bis ricade nell'intervallo temporale dal 1 agosto al 15 settembre, in ragione del fatto che i novanta giorni disposti dall'art. 17 bis in argomento per il contraddittorio con l'ufficio sono un termine amministrativo e non processuale. Il contribuente, dunque, non dovrà costituirsi in giudizio entro trenta giorni dalla notifica del ricorso con contestuale reclamo nel caso in cui non sia accolto il reclamo o non sia conclusa positivamente la procedura di mediazione; o dal giorno in cui al contribuente è stato notificato il provvedimento con cui l'Agenzia delle Entrate respinge il reclamo o la proposta di mediazione.

Si ricorda, infine, che allo scopo di perseguire con maggiore efficacia lo scopo deflattivo del contenzioso, il legislatore, al comma 10 del citato art. 17-bis, ha dettato una disciplina specifica per le spese di giudizio, prevedendo un particolare aggravio, pari al cinquanta per cento, in capo al soccombente, per aver portato a conoscenza dei giudici una controversia che avrebbe potuto trovare composizione in sede amministrativa.

#### Osservazioni critiche. Profili costituzionali

Non v'è dubbio che in un sistema tributario come il nostro caratterizzato da un'elevata propensione al contenzioso che non ha riscontri negli altri Stati Europei, l'introduzione della disciplina del reclamo- mediazione, volta ad istituzionalizzare il dialogo preventivo tra Fisco e contribuente, rappresenta un passo in avanti fondamentale nel tentativo di affrontare le controversie tributarie in un'ottica nuova. L'obiettivo dichiarato del nuovo istituto è quello di porsi come rimedio di natura amministrativa alla proliferazione del contenzioso e alle lungaggini del processo tributario che costituiscono un vero e proprio *vulnus* all'attuazione del principio costituzionale del giusto processo<sup>77</sup>. Alla luce anche dei risultati conseguiti nei principali Paesi Europei, che prima di noi hanno già sperimentato con successo forme diverse di pregiudiziali amministrative, il nuovo istituto, mutuando le esperienze maturate all'estero, consente di affrontare le vicende tributarie da una prospettiva diversa.

L'intenzione, sicuramente lodevole, di introdurre un efficace strumento di composizione stragiudiziale delle controversie che abbia nell'immediato un impatto deflattivo sul contenzioso tributario, determinando una riduzione dei carichi pendenti presso le Commissioni Tributarie, non può però obliterare gli aspetti più delicati della novella legislativa, soprattutto dal punto di vista della sua compatibilità col quadro costituzionale. Alcuni dei possibili profili di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria, rilevati dalla dottrina all'indomani della sua introduzione<sup>78</sup>, sono stati di recente ripresi da tre diverse Commissioni Tributarie Provinciali che hanno sollevato la questione di legittimità costituzionale in relazione a diversi parametri. Di seguito

<sup>77</sup> Cfr. V. BUSA, "Le nuove prospettive della mediazione tributaria", in *Corriere Tributario* n. 11/2012

<sup>78</sup> Cfr. G. MARINI, "Profili costituzionali del reclamo e della mediazione", in *Corriere Tributario*, n. 12/2012



analizzeremo sinteticamente le censure contenute nelle ordinanze di rimessione alla Corte Costituzionale, tenendo presente che allo stato attuale la Corte non si è ancora pronunciata. Né indicazione alcuna può essere tratta dalla dichiarazione di incostituzionalità pronunciata nei confronti della mediazione c.d. civile e commerciale sia perché essa, ad onta dell' identità nominalistica, presenta(va) una disciplina completamente diversa, sia perché la Corte ha censurato la mediazione obbligatoria sotto il profilo della compatibilità con gli artt. 76 e 77 Cost., sancendone l' incostituzionalità per eccesso di delega, senza entrare nel merito della scelta legislativa di subordinare l' accesso alla giustizia al previo esperimento del tentativo obbligatorio di mediazione ( quale condizione di procedibilità della domanda introduttiva del giudizio).

Profili di incostituzionalità dell' istituto rilevati dalla dottrina e sollevati finora dalle Commissioni Tributarie:

A) La parità dei diritti: il reclamo, inteso quale meccanismo di filtro all' accesso alla giustizia tributaria, è obbligatorio solamente per gli atti emessi dall' Agenzia delle Entrate di valore non superiore a 20 mila euro, notificati a partire dal 2 aprile 2012, ma non per gli altri. L' esclusione appare ai giudici remittenti irrazionale, contraria al principio di uguaglianza, nonché lesiva dei diritti del contribuente e non giustificabile sul piano della tutela di posizioni giuridiche soggettive che devono essere garantite in modo uniforme, a prescindere dall' importanza della lite parametrata, in maniera del tutto arbitrario, al valore dell' atto in contestazione (C.T.P. Campobasso, ordinanza n. 75/2/2013).

La limitazione del procedimento di mediazione ai soli atti emessi dall' Agenzia delle Entrate pone un ulteriore problema qualora venga impugnata la cartella di pagamento sia per vizi propri ( contro Equitalia), sia per questioni di merito ( contro l' Agenzia delle Entrate). Posto che la disciplina del reclamo- mediazione prevede la sospensione di 90 giorni per la costituzione in giudizio solo per gli atti dell' Agenzia, l' agente della riscossione potrebbe eccepire la tardività del deposito, creando in tal modo un vuoto di tutela quando il contribuente intenda far valere vizi propri della cartella.

Per superare l'*empasse* una soluzione innovativa è stata recentemente proposta dalla Commissione Tributaria di Reggio Emilia: essa consiste nel dichiarare una inammissibilità limitata, ossia solo per mancata presentazione dell' istanza di reclamo e non per il decorso dei 90 giorni. Questa interpretazione consentirebbe comunque alla parte di costituirsi in giudizio entro 30 giorni e far presente al giudice che è pendente la fase di mediazione presso l' Agenzia, per le questioni di merito eccepite in sede di impugnazione della cartella.

B) Omessa presentazione del reclamo: l' art. 17 bis sancisce l' inammissibilità del ricorso non preceduto dalla presentazione del reclamo; pertanto l' omissione del reclamo non comporta la sola sospensione del giudizio, con obbligo di avvio della procedura amministrativa, ma determina la decadenza del contribuente dal diritto a ricorrere, con conseguente definitività della pretesa tributaria. Tale conclusione è destinata a sollevare, anche in dottrina, dubbi di costituzionalità della disciplina, a causa della preclusione definitiva che ne deriva all' azionabilità del diritto, già censurata in altre occasioni dalla Consulta. La Corte in numerose occasioni ha avuto modo di soffermarsi sulla distinzione tra condizioni di ammissibilità/ proponibilità della domanda introduttiva del giudizio ( come quella in esame) e mere condizioni di procedibilità e sulle diverse conseguenze che esse producono sulla sorte del processo.

In presenza di una condizione di procedibilità, il mancato esperimento del tentativo di conciliazione/ mediazione, una volta rilevato d' ufficio o su istanza di parte, non

impone alla parte di presentare ex novo la domanda, ma le consente di conservare gli effetti della domanda già proposta, determinando soltanto la sospensione del giudizio in corso per il tempo necessario ad espletare il tentativo di conciliazione<sup>79</sup>. L'effetto prodotto da tale condizione dunque è soltanto il differimento dell'accesso alla giustizia, che, come più volte ribadito dalla Corte Cost., può essere ritenuto ammissibile purché giustificato da esigenze di ordine generale, o superiori finalità di giustizia, o ancora da particolari interessi sociali o da pericoli di abusi. La stessa Corte ha progressivamente fissato alcuni principi in tema di c.d. giurisdizione condizionata, precisando da un lato che la compressione del diritto di difesa, derivante dall'introduzione di un filtro obbligatorio, deve essere sempre bilanciata dall'interesse ad un miglior funzionamento della giustizia nel suo complesso; dall'altro che il legislatore, ogni qual volta intenda subordinare l'azionabilità del diritto a oneri, condizioni o restrizioni, è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale praticamente impossibile o eccessivamente difficoltosa, in conformità ai principi costituzionali di cui agli artt. 24 e 113 Cost.<sup>80</sup>.

La disciplina in esame, invece, appartiene al *genus* delle condizioni di proponibilità, sancendo l'inammissibilità del ricorso non preceduto dalla presentazione del reclamo. La conseguenza dell'omessa presentazione del reclamo non è dunque la mera sospensione del giudizio, con obbligo di avvio della procedura amministrativa e differimento dell'accesso alla giustizia, ma la ben più pesante preclusione definitiva all'azionabilità del diritto, cui segue la definizione della causa con sentenza dichiarativa di improponibilità e la definitività della pretesa tributaria. Ciò pare suscitare dubbi di legittimità costituzionale sulla scorta anche di tutte quelle pronunce della Corte che hanno censurato le condizioni di proponibilità della domanda, ritenendole troppo gravose con riferimento ai parametri sopra individuati<sup>81</sup>.

C) L'imparzialità della decisione: non appare rispettata la necessaria terzietà del soggetto chiamato a dirimere le controversie in sede di reclamo, essendo comunque organico all'A.F. che ha emanato l'atto oggetto di contestazione (pur costituendo l'Ufficio che esamina il reclamo un'articolazione interna distinta e autonoma, sotto il profilo organizzativo, da quella che ha curato l'istruttoria dell'atto)

In base anche ai principi comunitari in materia di mediazione, l'organo cui essa è affidata deve essere totalmente estraneo e terzo rispetto alle parti, non potendo ammettersi il ruolo di mediatore in capo ad una delle parti coinvolte nella controversia (C.T.P. Benevento, ordinanza n. 126/7/201)

D) Durata del processo: Violazione dell'art. 111 Cost. e dell'obbligo di assicurare la ragionevole durata del processo: l'accesso alla tutela giurisdizionale può essere differito fino a 285 giorni dalla notifica dell'atto originario (60 g. dalla notifica + 90 per accertamento con adesione + 45 per la sospensione feriale dei termini + 90 di reclamo) cui vanno aggiunti ulteriori 30 g. per la costituzione in giudizio) con grave vulnus all'esercizio del diritto di difesa ex art. 24 Cost. (C.T.P. Campobasso, ordinanza n. 75/2/2013)

E) Inaccessibilità della tutela cautelare: l'art. 17 bis del D.lgs. n. 546/92 sarebbe incostituzionale nella misura in cui esclude l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale nel lasso temporale occorrente per l'obbligatorio esperimento del

<sup>79</sup> Cfr. C. PUNZI, "Disegno sistematico dell'arbitrato", Padova, 2012, p. 33 e ss.

<sup>80</sup> Cfr. sentenze Corte Cost. n. 406/1993 e n. 251/2003

<sup>81</sup> Cfr. C. ATTARDI, "Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute sulla teoria generale del processo tributario", in Corriere Tributario n. 18/2013

reclamo, in contrasto con quanto disposto dagli artt. 3, 24, 111 Cost., sotto il profilo dell'irrazionalità e della disuguaglianza di trattamento tra atti impositivi soggetti alla procedura di reclamo/mediazione e gli atti esclusi.

Il contribuente, nelle more della fase di esame del reclamo, non può avvalersi neanche della sospensiva ( art. 47 D. lgs. n. 546/92) perchè non ha potuto depositare il ricorso in Commissione Tributaria e la fase processuale non si è ancora avviata ( C.T.P. Perugia, ordinanza n. 18/2/2013).

Consapevole di tale inconveniente, l' Agenzia delle Entrate, nella prima circolare esplicativa in materia di mediazione n. 9/2012, ha proposto una soluzione operativa al fine di colmare in via interpretativa il vuoto di tutela creatosi: in tali casi sarebbe possibile applicare analogicamente l' art. 2 *quater*, comma 1 bis, del D.L n. 564/1994 in materia di autotutela tributaria, in virtù della ratio affine esistente tra il riesame dell' atto in sede di reclamo e in sede di autotutela; tale disposizione recita che " nel potere di annullamento o revoca deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell' atto che appaia illegittimo o infondato".

F) Rimborso delle spese di lite e violazione del principio di uguaglianza tra le parti: le regole relative all' assistenza tecnica ricevuta dal contribuente in sede di predisposizione del reclamo/mediazione sono le medesime valevoli per la proposizione diretta del ricorso. Pertanto, mentre l' accoglimento del reclamo non comporta alcuna riduzione di costi per il contribuente rispetto all' ordinario annullamento dell' atto impugnato in sede giurisdizionale, di contro l' A.F. beneficia del vantaggio di evitare il pagamento delle spese di giudizio annullando, nella fase amministrativa di riesame dell' atto, la pretesa illegittima o infondata. Ciò pone dubbi di compatibilità costituzionale con il canone di ragionevolezza e uguaglianza, ex art. 3 Cost.

## 6. Conciliazione giudiziale

---

La conciliazione giudiziale è un istituto di natura processuale, disciplinato dall'art. 48 del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, che presuppone l'esistenza di un processo pendente in primo grado ritualmente istaurato e che ha lo scopo di definire, totalmente o parzialmente, il giudizio. La conciliazione trova la sua matrice nelle disposizioni che disciplinano l'analogo istituto del processo civile (artt. 185 e 420 c.p.c.). Invero, si può sostenere che in entrambi gli ordinamenti la conciliazione ha un contenuto assimilabile ad un accordo di carattere processuale, nel senso che nel processo si verifica l'effetto più immediato ed irreversibile, quello, *id est*, di chiusura del processo per cessazione della materia del contendere<sup>82</sup>.

Possono formare oggetto dell'accordo conciliativo tutte le controversie tributarie – sia di fatto che di diritto – devolute alla giurisprudenza tributaria, che si trovino nella fase processuale del primo grado di giudizio, ad eccezione delle controversie aventi per oggetto la irrogazione delle sanzioni amministrative e, a seguito della introduzione dell'istituto del reclamo/mediazione, quelle di valore non superiore a ventimila euro relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati al contribuente a partire dal 1° aprile 2012, che non riguardino controversie sul recupero degli aiuti di Stato ex art. 47-bis del d.lgs. n. 546/92. Pertanto, la conciliazione è proponibile solo nelle

---

<sup>82</sup> M. DI CAPUA, op. cit., p. 20

controversie davanti alla Commissione tributaria provinciale e non oltre la prima udienza. In ogni caso, è fatta salva all'Amministrazione finanziaria la possibilità di revocare il provvedimento in via di autotutela.

Tale istituto può riguardare sia la controversia nel suo insieme, sia solo alcuni suoi aspetti: in questo caso il contenzioso proseguirà, nei modi ordinari, limitatamente alle sole questioni non conciliate e può avere ad oggetto solo il *quantum* ma non può estendersi all'*an* dell'obbligazione tributaria in base al principio di indisponibilità e in forza dell'art. 48, comma 3, del d.lgs. n. 546/92. È, dunque, solo in caso di conciliazione totale che l'istituto ha natura propriamente deflattiva del contenzioso.

La conciliazione può avvenire secondo due modalità: in udienza (cd. conciliazione lunga) o fuori udienza (cd. conciliazione breve). Nel primo caso, la conciliazione può essere avviata su iniziativa delle parti o dello stesso giudice e, se l'accordo viene raggiunto e/o confermato, viene redatto un verbale, in udienza, contenente i termini della conciliazione e la liquidazione delle somme dovute. La conciliazione fuori udienza, invece, viene formalmente avviata dopo che è intervenuto l'accordo tra ufficio e contribuente. L'ufficio, prima della fissazione dell'udienza, provvede a depositare presso la segreteria della commissione tributaria provinciale una proposta di conciliazione, alla quale il contribuente abbia preventivamente aderito, con l'indicazione dei contenuti dell'accordo. In entrambi i casi, in presenza di esito favorevole, la procedura conciliativa si conclude con la redazione di un processo verbale che si perfeziona con la pronuncia giurisdizionale di convalida dell'intesa raggiunta dalle parti. *“Solo tale pronuncia può rendere efficace e pienamente legittima la “disponibilità” di un diritto altrimenti irrinunciabile. Risulta, quindi, fondamentale il ruolo del giudice, che non si limita a ratificare quanto già deciso dalle parti, bensì agisce quale garante dei principi costituzionali di legalità e imparzialità, il cui rigoroso rispetto impedirebbe – in assenza di pronuncia giudiziale – il ricorso alla procedura conciliativa<sup>83</sup>”*.

La conciliazione si perfeziona, e produce i suoi effetti, solo se il contribuente provvede al versamento delle somme dovute (in un'unica soluzione o in forma rateale, senza obbligo di prestazione della garanzia) entro il termine perentorio di venti giorni dalla redazione del verbale di conciliazione, se avviene «in udienza», ovvero dalla comunicazione alle parti, se avviene «fuori udienza». Se l'importo dovuto a seguito della conciliazione giudiziale non viene versato (entro il suddetto termine) o è inferiore a quello dovuto, la conciliazione non si perfeziona, con rilevanti effetti pregiudizievoli anche sul rapporto giuridico sostanziale e processuale sottostante (alla materia oggetto di conciliazione) dato che *«solo nel momento in cui la conciliazione raggiunge la perfezione/efficacia si estingue il rapporto giuridico tributario sostanziale e, pendente una controversia giudiziale, si produce la cessazione della materia del contendere<sup>84</sup>»*.

Se la conciliazione si perfeziona, ne conseguono effetti premiali sia sotto il profilo sanzionatorio (riduzione delle sanzioni amministrative tributarie al quaranta per cento, peraltro ricalcolate sulla base dell'imposta rideterminata in sede di conciliazione. Ad ogni modo, la misura delle sanzioni non può essere inferiore al quaranta per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relativi a ciascun tributo) sia sotto il profilo penale (applicabilità dell'attenuante penale ex art. 13 del d.lgs. n. 74/2000).

<sup>83</sup> M. DI CAPUA, op. cit., p. 21

<sup>84</sup> C. Cass. Sent. 3 luglio 2012, n. 11125