

LUISS GUIDO CARLI
LIBERA UNIVERSITA' INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

A. A. 2012/2013

TESI DI LAUREA IN
Diritto tributario

**GLI ISTITUTI DEFLATIVI CON PARTICOLARE
RIFERIMENTO ALLA MEDIAZIONE
TRIBUTARIA**

RELATORE: Prof. Fabio Marchetti

CANDIDATA :Elvira Pullano
MATR: 097733

CORRELATORE (I): Prof.ssa Livia Salvini

CORRELATORE (II): Prof.ssa Laura Castaldi

INDICE

	Pag.
Premessa	1
I diversi strumenti deflativi	6
I singoli istituti deflativi	11
L'AUTOTUTELA TRIBUTARIA	11
L'ACQUIESCENZA	21
L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE	32
Gli effetti	32
La natura giuridica	46
LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI	54
LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	60
L'ADESIONE AI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE	76
L'ADESIONE AL CONTENUTO DELL'INVITO AL CONTRADDITTORIO	88
LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA OBBLIGATORIA	94
Premessa	94
Efficacia deflattiva della mediazione tributaria	98
Le principali criticità dell'istituto	103
La natura giuridica e le differenze della mediazione fiscale obbligatoria rispetto agli altri istituti deflativi	118
Atti emessi dall'agente della riscossione	118
La mediazione e gli atti accertativi con destinatari plurimi	126
Conclusioni	140

Allegati	143
Bibliografia	148
Ringraziamenti	152

PREMESSA

L'esame dell'evoluzione storico-giuridica degli istituti cosiddetti deflattivi del contenzioso tributario dimostra come il legislatore, dopo una prima iniziale apertura(1), abbia per lungo tempo fortemente diffidato di qualsivoglia forma "concordata" dell'obbligazione tributaria, mosso in ciò dall'illusorio(2) convincimento che la eliminazione di "qualsiasi margine di valutazione"(3) in testa all'Ufficio accertatore avrebbe più efficacemente combattuto deprecabili fenomeni corruttivi.

^^^^^^^^

- 1) *"L'istituto del concordato ha radici ed origini piuttosto lontane: tornando indietro nel tempo possiamo agevolmente rintracciare l'esistenza sin dal 1897, anno di emissione del regolamento n. 549 del 23 dicembre 1897; inoltre, i principi generali del concordato possono essere individuati nel T.U. n. 3269 del 30 dicembre 1923 e nell'art. 107 del regolamento n. 560 dell'11 luglio 1907; in materia di imposte di registro e successioni è da citare l'art. 14 del R.D.L. n. 1936 del 07 agosto 1936. E' comunque innegabile che l'archetipo per eccellenza dell'attuale concordato a regime rimane l'accertamento con adesione di cui al Testo unico delle imposte sul reddito del 1958, disceso dalla cosiddetta legge Tremelloni del 1956"* (**Bruno Patrizi-Gianluca Marini-Gianluca Patrizi**, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, Giuffrè, 1999, pag. 13).
- 2) *"Come se il cambiamento di una legge potesse modificare l'onestà o, se si vuole, la disonestà di una persona: anche privando il funzionario di margini valutativi, estirpando gli istituti di specie, un controllo fiscale comunque si tipizza per ampia discrezionalità in particolari momenti dello stesso, ad esempio, è libera la valutazione del verificatore che lo induce a ritenere più interessante l'analisi di determinati costi o ricavi della realtà aziendale rispetto ad altri"* (**Giangasparre Donato Toma**, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, CEDAM, 2012, pag. 278 sub nota 85).

Tale connaturata diffidenza, supportata anche dal fin troppo “mitizzato”(4) principio della indisponibilità dell’obbligazione tributaria(5) ha, tuttavia, cominciato fortemente a vacillare con le storiche riforme degli anni 90: prioritariamente ed in via generale, con l’entrata in vigore della legge n. 241/90 con la quale il legislatore ha voluto disciplinare i rapporti tra Amministrazione e cittadino improntandoli ai canoni della trasparenza, del dialogo e del rispetto del principio del contraddittorio e, secondariamente ma in modo più specifico, con l’entrata in vigore delle norme di cui alla legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), aventi, secondo alcuni Autori, natura e

^^^^^^

- 3) *“La riforma fiscale del 1973 sopprime gran parte delle forme di patteggiamento esistenti nell’ordinamento tributario italiano, allora correttamente definite con l’espressione concordato fiscale tra uffici e contribuenti. L’abolizione si riprometteva di combattere gli accordi illeciti tra funzionari e contribuenti con conseguenti fenomeni di corruzione e perseguiva l’illusione di eliminare dalla determinazione degli imponibili, grazie ad una determinazione puntigliosamente analitico-contabile, qualsiasi margine di valutazione”* (**Raffaello Lupi**, *Diritto tributario parte generale*, VIII edizione, Giuffrè, 2005, pag. 66).
- 4) *“Il tanto decantato dogma dell’indisponibilità tributaria costituisce ormai, a ben vedere, più il mito di un tempo lontano che un autentico principio informatore dell’attuale sistema”* (**Antonio Guidara**, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Giuffrè, pag. 70).
- 5) Sulla natura indisponibile del tributo si veda in dottrina **Falsitta**, *Funzione vincolata di riscossione dell’imposta e intransigibilità del tributo* in Riv. Dir. Trib., 2007, I, pag. 1057 nonché, in giurisprudenza, l’ormai datata e storica sentenza a Sezioni Unite della Cassazione del 9 luglio 1949 (in Giur. Civ. e comm., 1939, 1538 ss.) secondo cui l’indisponibilità è una diretta e logica conseguenza dell’indubbia natura pubblicistica dell’obbligazione tributaria.

e portata sub-costituzionale (cosiddetta “legge rafforzata”)(6).

Invero, come argomentato con indubbia specifica competenza dal Direttore Vicario dell’Agenzia delle Entrate,: *“In campo tributario 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. Con lo statuto del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) sono stati introdotti nell’ordinamento legislativo tributario elementi basilari di civiltà giuridica; in particolare, l’art. 10 della L. n. 212/2000 disciplina, nella materia tributaria, i principi della buona fede e della collaborazione nonché il principio dell’affidamento. Il termine “collaborazione”, che coincide sostanzialmente con i valori di “buon*

~~~~~

- 6) Una parte della dottrina sostiene che le disposizioni *de quibus* assumono valore di “legge rinforzata” indicando, con tale locuzione, una categoria di formazione giurisprudenziale, che viene riferita a tutte quelle norme destinate a restare in vigore fino a quando non intervenga una norma di pari rango che rechi espresse disposizioni abrogative o modificative. In questo senso **Carbone-Screpanti**: *“Le leggi rinforzate si pongono pertanto, nell’ambito della gerarchia delle fonti, in una posizione intermedia fra le norme di rango costituzionale e le altre fonti di rango primario: in altri termini, le norme connotate da questo particolare carattere sono da considerarsi superiori, e pertanto imm modificabili, rispetto a tutti i provvedimenti cui il legislatore non abbia attribuito questo carattere di fissità”.*

*andamento”, “efficienza” ed “imparzialità” dell’azione amministrativa tributaria (art. 97 Cost.), e con il principio secondo il quale i*

*contribuenti hanno il dovere di “concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva” (art. 53 Cost.) discende da una visione paritaria del rapporto tra contribuente e Fisco e trova puntuale riscontro, a titolo meramente esemplificativo, nell’accertamento per adesione, nella conciliazione giudiziale, nell’autotutela tributaria [...] Il maggiore coinvolgimento dei cittadini da parte dell’Amministrazione finanziaria consente quindi di incentivare il ricorso agli strumenti alternativi di risoluzione in nome dello spirito di collaborazione e buona fede, nonché, nel rispetto del canone della trasparenza che deve guidare l’attività amministrativa a seguito del processo di riforma avviato con la legge n. 241/90. L’ampliamento dell’ambito d’applicazione degli strumenti deflattivi facilita, infatti, la gestione dei rapporti con i contribuenti, rendendo meno problematica l’acquisizione dell’entrata fiscale in un tempo relativamente ridotto e senza aggravio di spese sia per il soggetto d’imposta che per l’erario”(7).*

La precipua e connaturata “incertezza”(8) delle norme tributarie

ΛΛΛΛΛΛΛΛΛΛ

- 7) **Marco Di Capua**, Direttore Vicario dell’Agenzia delle Entrate e Direttore Centrale Amministrazione, Pianificazione e Controllo, ne *“L’evoluzione degli istituti deflattivi del contenzioso nell’esperienza dell’Agenzia delle Entrate”*, Atti del Consiglio Nazionale A.N.T.I. 2009.
- 8) Sul tema della certezza/incertezza delle norme tributarie sia in relazione alle differenti tecniche legislative, sia in relazione alle diverse tipologie delle norme, sia con riferimento al rapporto tra principi e regole, si veda, in particolare **A. PARLATO**, *Leggi e norme nel diritto tributario*, Relazione tenuta nel corso del Convegno di Bologna del 14-15 dicembre 2007 su *“L’attualità dei principi nel Diritto tributario”*.







In definitiva, l'interesse dimostrato dal legislatore verso i singoli istituti deflattivi(14) si spiega, oltre che per i motivi di cui in premessa, anche in considerazione della *“massiccia sponsorizzazione degli strumenti de quibus portata avanti non solo dall’Agenzia delle Entrate, ma, in generale, dagli addetti ai lavori”*(15) sul presupposto che essi istituti costituiscono *“l’unico mezzo idoneo a conciliare al meglio le ragioni delle parti in causa, da un lato, consentendo al Fisco di ridurre drasticamente i tempi e i costi di definizione delle liti in sede contenziosa, e, dall’altro, riconoscendo al contribuente la possibilità di diminuire sostanzialmente le pretese erariali ottenendo un favorevole trattamento sanzionatorio”*(15).

Siffatta soluzione legislativa appare, del resto, in perfetta sintonia con la legislazione degli altri Paesi europei, *“presso i quali i rinvii alla fase giurisdizionale sono molto meno frequenti”*(16) come è dimostrato

^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^

14) *“Il termine istituti deflattivi del contenzioso tributario comprende l’insieme degli strumenti a disposizione del contribuente per comporre le liti sorte con l’Amministrazione finanziaria, prevenirne l’insorgere ovvero accelerarne il decorso [...] Si tratta di strumenti attraverso i quali il principio generale dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria viene sacrificato per potenziare il contraddittorio tra fisco e contribuente e giungere a forme di estinzione concordate delle ragioni erariali”* (Giancarlo Marzo, “Istituti deflattivi e mini sanzioni: novità”, Articolo del 10 aprile 2012 apparso sulla rivista telematica Altalex).

15) Giancarlo Marzo, Articolo citato sub n. 14.

16) Circolare Agenzia delle Entrate n. 25/E del 12 giugno 2012 sub punto 10.2.



Gli strumenti deflattivi richiamati dal Direttore dell’Agenzia delle Entrate sono, nell’attualità, complessivamente otto, di cui cinque storicamente consolidati, specificamente:

- 1) l’**Autotutela** (art. 2-*quater*, D.L.564 del 1994);
- 2) l’**Acquiescenza** (art. 15, D.Lgs. n. 218 del 1997);
- 3) l’**Accertamento con adesione** (art. 1 e segg., D.Lgs. n. 218 del 1997);
- 4) la **Definizione agevolata delle sanzioni** (art. 17, D.Lgs. n. 472 del 1997);
- 5) la **Conciliazione giudiziale** (art. 48, D.Lgs. n. 546 del 1992);

~~~~~

alternativi per la risoluzione delle controversie, quali la mediazione e l’arbitrato prima di agire in giudizio. Tale risoluzione rafforza la politica del ricorso a strumenti ADR avviata nel 2001 dal Governo britannico, il cui obiettivo è il decongestionamento delle aule dei tribunali riducendo i costi di giudizio, risparmiando altresì tempo, denaro e stress per tutte le parti, pubbliche e private. La decisione di rendere obbligatorio il ricorso alla mediazione da parte della pubblica amministrazione è stato il frutto dell’analisi del periodo 2001-2011, ove il ricorso a strumenti paragiurisdizionali ha permesso di quantificare un risparmio per i contribuenti di 360 milioni di sterline, pari a circa 430 milioni di euro. Il *The Treasury Solicitor’s Departement* (la nostra Avvocatura Generale dello Stato), che assiste oltre 180 amministrazioni centrali e altri organismi finanziati con fondi pubblici in Inghilterra e Galles, ha sostenuto con forza il ricorso costruttivo alla mediazione, contribuendo altresì alla diffusione e alla promozione della cultura del ricomponimento bonario delle controversie al di fuori delle aule di giustizia (Notizie tratte dall’Articolo del 28 marzo 2012 a firma di **Dario Zimmardi** intitolato “*Le potenzialità della mediazione nelle controversie della pubblica amministrazione*”, apparso sulla rivista telematica “MONDO ADR”).

18) 11 settembre 2012, Commissione Finanze Camera dei Deputati Audizione del Direttore dell’Agenzia delle Entrate sul d.d.l. recante la delega per la riforma fiscale.

altri due inseriti con l'intervento normativo del 2008 ma, comunque, riconducibili all'interno della più ampia categoria dell'accertamento con adesione (stante il loro inserimento all'interno del D.Lgs. n. del 1997), precisamente:

6) l'**Adesione ai processi verbali di constatazione** (prevista dal D.L. 112 del 2008 –introduzione del comma 1-*bis* all'art. 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997-);

7) l'**Adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio** (prevista dal D.L. n. 185 del 2008 –introduzione del nuovo art. 5-*bis* al D.Lgs. n. 218 del 1997);

ed infine, non certo per importanza,:

8) la **Mediazione tributaria obbligatoria**, introdotta in data assai recente con l'art. 39, comma 9, del D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, che ha inserito nel D.Lgs. n. 546 del 1992 (Contenzioso tributario) l'art. 17-*bis* disciplinante, per l'appunto, il nuovo istituto deflattivo.

I SINGOLI ISTITUTI DEFLATTIVI

A. L'AUTOTUTELA TRIBUTARIA

Pur avendo l'esercizio del potere-dovere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria trovato **esplicito riconoscimento legislativo**(19) e, quindi, regolamentare(20) soltanto a far data dal 1994; sicuramente detto istituto può (*rectius*: deve) essere considerato il più importante e datato(21) istituto deflattivo atteso che non è lecito fondatamente dubitare che esso trova la sua fonte primaria nel principio di imparzialità della Pubblica Amministrazione costituzionalmente garantito come "*mezzo di realizzazione dei principi racchiusi nell'art. 97, nonché nell'art. 53 della Costituzione*"(22).

Tale esplicito intervento legislativo si rese, a suo tempo, necessario

~~~~~

19) Art. 2-*quater* del Decreto Legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito nella Legge 30 novembre n. 656.

20) Decreto Ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37.

21) Già la Cassazione, con la sentenza n. 1333 del lontano 17 marzo 1989, aveva affermato la legittimità dell'utilizzo dell'istituto dell'autotutela pur in pendenza della lite a seguito di ricorso proposto dal contribuente.

Assai interessante nello specifico quanto statuito dal Consiglio di Stato nelle decisioni n. 682 del 14 maggio 1983 e n. 201 del 1 aprile 1992, in Cons. Stato 1983, I e 1992, I, 573.

22) **Eduardo Grassi**, "*Rinuncia in udienza all'appello dell'ufficio, diniego di autotutela e responsabilità aquiliana*", ne Rivista online della Scuola superiore dell'economia e delle finanze, Anno VII, Numero 2, Aprile-Settembre 2010.

non già con l'intento di introdurre un nuovo istituto deflattivo, del resto da oltre un biennio già codificato<sup>(23)</sup> bensì al fine di definitivamente *“superare le remore dei funzionari dell'Amministrazione stessa ad adottare provvedimenti di rinuncia ad entrate tributarie, nel timore di responsabilità contabile e/o disciplinare”* (Autore cit. sub nota 22).

Siffatto, pur all'epoca, comprensibile timore è da ritenersi ormai ragionevolmente insussistente ove si consideri quanto in soggetta materia, per l'appunto, disposto dall'art. 2-septies della Legge 30 novembre 1994, n. 656, in base al quale i funzionari chiamati in concreto ad esercitare il potere in questione rispondono patrimonialmente soltanto in caso di danni cagionati per dolo o colpa grave.

Tale “ombrello protettivo” risulta, come si vedrà in prosieguo, essere stato vieppiù allargato nell'ipotesi di definizione tramite utilizzo della “mediazione tributaria obbligatoria”.

Occorre premettere che nella consentita ed, in alcuni casi, necessitata<sup>(24)</sup> attività di autotutela, quella che rileva ai fini del

~~~~~

23) L'art. 68 del D.P.R. n. 287 del 1992 aveva considerato oggetto di autotutela gli atti propri degli Uffici finanziari riconosciuti *“... illegittimi o infondati ...”*.

presente lavoro è la cosiddetta “autotutela non sostitutiva”(25) legittimamente azionabile, anche d’Ufficio(26), nella fase

~~~~~

24) Pur costituendo “***i provvedimenti di autotutela manifestazione dell’esercizio di un potere tipicamente discrezionale dell’amministrazione***” (Cons. Stato, sez. V, sent. n. 2548 del 3 maggio 2012), è dato rilevare il consolidamento giurisprudenziale del principio secondo cui l’inerzia (non già l’accoglimento o meno dell’istanza di autotutela) del formalmente richiesto Ufficio finanziario legittima il contribuente medesimo ad esperire la consequenziale azione risarcitoria essendo “***innegabile la responsabilità della P.A. qualora il provvedimento di autotutela non sia tempestivamente adottato [...] al punto di costringere il privato ad affrontare spese legali e d’altro genere per proporre ricorso e per ottenere per questa via l’annullamento dell’atto*** (per cui) ***la responsabilità della P.A. permane ed è innegabile***” (Cass., sent. n. 698 del 10 gennaio 2010).

Sull’ammissibilità di impugnare il silenzio dell’Amministrazione finanziaria per solli motivi di legittimità e non già di merito si è di recente pronunciata la Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 10020 depositata il 18 giugno 2012: “***contro il diniego dell’amministrazione di procedere all’esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la infondatezza della pretesa tributaria***”. Sulla stessa scia interpretativa altre precedenti sentenze (cfr., Cass., n. 11457/2010; n. 16097/20099).

25) L’autotutela cd. non sostitutiva è quella con cui si rimuove l’atto che realizzato la pretesa fiscale. L’autotutela cd. sostitutiva è quella diretta ad emandare l’atto di un vizio formale e quindi a ribadire (nei prescritti termini decadenziali) e a rafforzare la pretesa fiscale con l’emissione di un nuovo atto accertativo e/o impositivo.

Siffatta tutela sostitutiva non va confusa con il potere sostitutivo riconosciuto dalla legge all’Organo sovraordinato (Direzione Regionale) laddove il competente Ufficio operativo, pur formalmente, richiesto mantiene un atteggiamento di grave inerzia.

26) “***In presenza dei presupposti per l’esercizio del potere di autotutela –ai sensi dell’articolo 2-quater del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, e del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37 – il competente ufficio dell’Agenzia procede nel più breve tempo possibile all’annullamento –totale o parziale- dell’atto, anche in assenza di una richiesta in tal senso da parte***



successiva all'emanazione dell'atto accertativo e/o impositivo, il quale, per l'appunto, viene annullato stante la riconosciuta sua illegittimità o infondatezza per uno dei motivi (non tassativi) di cui al primo comma dell'art. 2 del Decreto del Ministero delle Finanze 11 febbraio 1997, n. 37 avente ad oggetto "*Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria*".

Precisato che l'istituto *de quo* viene dalla dottrina ulteriormente distinto in:

1. autotutela non-sostitutiva che elimina gli effetti di atti resisi definitivi(27) per mancata opposizione nel prescritto termine decadenziale;

^^^^^^^^

**dell'interessato, avendo cura di illustrarne dettagliatamente i motivi** " (Istruzione operative Prot. n. 2006/102639 del 28 giugno 2006, pag. 4 *sub* n. 3).

27) l'elencazione, chiaramente esemplificativa, di cui all'art. 2 del D.M. n.37 del 1997 prescinde dallo stato procedurale della pratica ben potendo l'Ufficio emettere il provvedimento autocorrettivo in pendenza di giudizio ovvero in presenza di definitività per omesso ricorso non esplicitando detta definitività alcun effetto sanante sull'eventuale ritenuta illegittimità dell'atto (cfr., ris. Min. n. 194/E del 14 luglio 1995).

L'unico limite all'esercizio dell'autotutela previsto dalla norma è costituito dalla presenza di un giudicato **sostanziale** e non già da una pronuncia di mero rito (inammissibilità, improcedibilità, ecc.) poiché quest'ultima, comportando, esclusivamente il disconoscimento di un presupposto processuale, non è idonea ad acquistare autorità di cosa giudicata.

2. autotutela non-sostitutiva che elimina gli effetti di atti contro cui è stato proposto ricorso ovvero sia ancora proponibile(28);

appare metodologicamente corretto che la nostra indagine si limiti all'esame di quest'ultima essendo evidente che soltanto tramite essa è possibile pervenire ad un risultato deflattivo del contenzioso tributario.

^^^^^^^^

***“La locuzione <sentenza passata in giudicato> da un punto di vista letterale è riferibile alle sole sentenze di merito, in considerazione del fatto che solo queste sono suscettibili di passaggio in giudicato “ (Cass., sent. n. 7116 del 30 luglio 1997).***

Alla luce di siffatte autorevoli argomentazioni appare lecito affermare che anche nel caso in cui sulla questione si sia formato un giudicato sostanziale (se, cioè, il contribuente ha impugnato l'atto e i giudici tributari, con decisione non più gravabile, hanno dato ragione all'Amministrazione finanziaria), è possibile annullare l'atto **sempreché** siano rinvenibili motivi di illegittimità del tutto diversi da quelli esaminati e respinti dagli aditi giudici.

28) Non appare superfluo sottolineare che, poiché l'autotutela è per l'Amministrazione una facoltà discrezionale, la presentazione di un'istanza non sospende i termini per la presentazione del ricorso al competente giudice tributario.

Appare, pertanto, necessario prestare attenzione a non far trascorrere inutilmente tali termini anche se ciò, come già evidenziato, non preclude all'Amministrazione finanziaria di comunque emettere un provvedimento di accoglimento in via di autotutela.

In presenza, tuttavia, di comportamento omissivo ovvero di rigetto da parte del pur richiesto Ufficio tributario, il contribuente che abbia fatto inutilmente trascorrere il termine decadenziale per ricorrere avendo “confidato” sulla pregressa presentazione dell'istanza di autotutela non avrà alcuna possibilità di contrastare nel merito quanto preteso con la notifica dell'atto accertativo e/o impositivo.

Sul punto ineccepibile appare l'*iter* argomentativo della Commissione Tributaria Regionale di Roma avendo statuito che la presentazione dell'istanza di autotutela non

Sotto quest'ottica acquistano pregnante e concreto significato le istruzioni operative in soggetta materia emanate, con effetto indubbiamente vincolante per i dipendenti Uffici(29), dall'Agenzia delle Entrate, la quale ebbe in varie occasioni a raccomandare di

- *“esaminare tempestivamente l'eventuale istanza di annullamento in autotutela, in modo da evitare la proposizione del ricorso”*(30) e ciò anche al fine di evitare gli eventuali effetti pregiudizievoli in ordine alle spese di giudizio(31) in presenza di richiesta di cessata materia

~~~~~

assume rilevanza sul decorso del termine perentorio per presentare il ricorso innanzi al giudice tributario. Detta istanza non assurge, invero, a una ipotesi di errore scusabile per la presentazione del ricorso intempestivo del contribuente non potendo i termini perentori essere disattesi poiché solo in materia penale sussiste l'ignoranza inevitabile (C.T.R. Roma, sent. n. 1 del 7 febbraio 2007).

29) le circolari interpretative, **“in quanto atti interni all'amministrazione stessa”**, sono **“inidonei ad incidere sulle posizioni giuridiche soggettive dei contribuenti”** ma sono **“certamente vincolanti per l'ufficio”** (Cass., sent. n. 2360 del 31 gennaio 2013).

30) Direttoriale prot. n. 21445/VII/05 del 12 ottobre 2005 della Direzione Regionale della Calabria.

31) Più precisamente la Consulta ha ritenuto che la compensazione *ope legis* delle spese di giudizio nel caso di cessazione della materia del contendere sia lesiva del principio di ragionevolezza e si traduca in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento (di regola, il ritiro dell'atto da parte dell'amministrazione) determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni.

del contendere (principio della cosiddetta “soccombenza virtuale”) atteso il contenuto della sentenza della Corte Costituzionale n. 274 del 12 luglio 2005 con cui è stata dichiarata l’illegittimità costituzionale dell’art. 46, comma 3, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (contenzioso tributario);

- procedere, *“in presenza dei presupposti per l’esercizio del potere di autotutela”*, all’emissione, *“nel più breve possibile”*, del consequenziale motivato provvedimento. *“Più in particolare, qualora la sussistenza dei presupposti per l’esercizio del potere di autotutela emerga in pendenza dei termini per la proposizione del ricorso alla Commissione tributaria provinciale, se possibile, l’annullamento d’ufficio va comunicato prima della proposizione del ricorso. L’eliminazione dell’atto, infatti, fa venir meno l’interesse all’instaurazione del procedimento giurisdizionale. Ove, invece, l’illegittimità dell’atto impugnato emerga a seguito dell’esame del ricorso notificato dal contribuente, se possibile, l’annullamento va comunicato prima del deposito del ricorso presso la Commissione tributaria provinciale”*(Direzione Centrale Normativa e Contenzioso prot. n. 2006/102639 del 28 giugno 2006).

Con la medesima sopra richiamata nota, l’Agenzia delle Entrate evidenzia come l’intervento della Consulta con la sentenza n. 274 del 2005 abbia accresciuta l’esigenza di *“ricorrere agli strumenti*

deflattivi del contenzioso (in particolare, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale ed autotutela tributaria) tutte le volte in cui ne sussistono i presupposti” evitando, per questa via “un eccessivo ed ingiustificato dispendio di risorse economiche” consentendo al soggetto pubblico di “utilizzare diversamente i propri funzionari, svincolandoli da un impegno finalizzato alla risoluzione di controversie definibili con un semplice provvedimento di autotutela. [...] L’applicazione dell’istituto in esame alleggerisce notevolmente la mole di lavoro delle Commissioni Tributarie, spesso chiamate a giudicare questioni che potevano essere risolte dall’Amministrazione in via autonoma, con soddisfazione di entrambe le parti in causa e conseguente miglioramento della funzionalità della giustizia tributaria”(32).

La disamina fin qui effettuata ha avuto, ovviamente, ad oggetto l’autotutela nella fase “postaccertativa” quale strumento deflattivo del contenzioso tributario.

~~~~~

32) **Giuseppe Vergoni**, “L’autotutela in diritto tributario” ne Rivista online della Scuola superiore dell’economia e delle finanze, Anno II, Numero 10, Ottobre 2005, pagg. 7/8.

Una parte della dottrina(33) ha tuttavia ritenuto “*che l’autotutela possa e debba trovare applicazione anche nella fase **preaccertativa** al fine di evitare l’emanazione d’atti d’accertamento illegittimi o infondati*” inserendo tra gli atti annullabili tramite detto istituto anche quelli squisitamente prodromici quali “*i processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di finanza ovvero da funzionari degli uffici finanziari, perché tali atti, com’è noto, sono notificati al contribuente ed hanno una **rilevanza esterna***”.

Una tale tesi, se pur suggestiva, appare, tuttavia, in netto e stridente contrasto con il tenore letterale della normativa regolamentare di riferimento la quale utilizza frasi di inequivoca portata (“**rinuncia all’imposizione**” “**in caso di auto accertamento**”).

Con ciò non si vuole *tout court* escludere che determinati “atti prodromici” all’accertamento fiscale non possano costituire oggetto di preventiva definizione con effetti indubbiamente deflattivi sul contenzioso tributario; ma ove detta preventiva definizione si dovesse concretizzare, in quanto ipotesi “transattiva” legislativamente prevista(34), l’ambito applicativo non è rinvenibile nell’istituto dell’autotutela bensì in quello, diversamente ed autonomamente disciplinato, della “adesione ai processi verbali di constatazione”.

~~~~~

33) S. Servidio, “L’autotutela nelle diverse fasi del procedimento”.

Detta “adesione” è stata considerata dalla stessa Amministrazione finanziaria come “**nuovo istituto**”(35) (deflattivo) introdotto, per l'appunto, dall'art. 5-*bis* del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla legge 6 agosto 2008, in virtù del quale il contribuente, destinatario di un processo verbale di constatazione, ha la facoltà di sollecitarne la definizione secondo la procedura ivi descritta.

Detto istituto deflattivo nonché quello analogo(36) rappresentato dall'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio formeranno in prosieguo oggetto di specifica ed autonoma disamina.

~~~~~

34) Art. 5-bis del decreto legislativo. n. 218/1997 introdotto dall'art. 83, comma 18, del decreto legge 25 giugno 2008 n. 112 convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

35) In tal senso, Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento – circ. n. 55/E del 17 settembre 2008.

36) “Tale istituto persegue il fine di semplificare la gestione dei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, ispirandoli a principi di reciproco affidamento, nonché di agevolare la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti, secondo criteri analoghi a quelli che hanno recentemente guidato l'intervento del legislatore nel disciplinare l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione (di cui all'art. 5-bis introdotto nel decreto legislativo n. 218 del 1997, ad opera dell'art. 83, comma 18, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella legge 6 agosto 2008, n. 133)” (circ. n. 4 del 16 febbraio 2009).

## **B. L'ACQUIESCENZA**

Qualora il contribuente ritenga, dopo attenta valutazione, che l'avviso di accertamento e/o di liquidazione tempestivamente notificatogli sia fondato su dati e valutazioni difficilmente contestabili, ha l'opportunità di ottenere una significativa riduzione delle sanzioni, sempreché:

- rinunci ad impugnare l'atto accertativo;
- rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione di cui si dirà in prosieguo;
- provveda a pagare (comportamento concludente)(37), entro il termine di proposizione del ricorso(38), la somma per come

~~~~~

37) Non essendo prevista alcuna pregressa formalità, il comportamento concludente si concretizza con l'integrale soddisfacimento delle pretese erariali mediante pagamento anche rateizzato (massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in massimo di dodici se le somme dovute superano i 51.645,69 euro) dell'importo dovuto. Entro dieci dal versamento (mod. F24 per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Irap, l'Iva e l'imposta sugli intrattenimenti e mod. F23 per l'imposta di registro e per gli altri tributi indiretti) dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente deve far pervenire all'Ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento.

38) Dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno è prevista la sospensione dei termini processuali del contenzioso tributario (cd. "periodo feriale"). L'istituto della sospensione trova applicazione nel procedimento dell'accertamento con adesione e

liquidata nell'atto di rettifica tenuto conto della codificata riduzione pari ad 1/6 delle sanzioni amministrative ivi irrogate(39).

Siffatta quantificata riduzione rientra nell'ipotesi della cosiddetta "**acquiescenza rinforzata**" resasi necessaria allo scopo "*di armonizzare l'istituto dell'acquiescenza ai nuovi istituti deflativi dell'adesione o agli inviti al contraddittorio*"(40).

Scopo, questo, perseguito e raggiunto dal legislatore tributario attraverso l'integrazione dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997 operata con l'inserimento del comma 2-*bis* contenuto nel D.L. 185 del 2008 (comma 4-*ter* dell'art. 27).

La disposizione così introdotta stabilisce la riduzione alla metà delle sanzioni previste in caso di rinuncia alla impugnazione, che dalla misura **ordinaria** pari ad un terzo di quelle irrogate passano così ad un sesto se l'avviso di accertamento o di liquidazione non è stato preceduto né dall'invito al contraddittorio formulato ai sensi dell'art. 5 o dell'art. 11 del D.Lgs. n. 218 del 1997 né da un processo verbale di constatazione non definito ai sensi dell'art. 5-*bis* del medesimo decreto legislativo.

~~~~~

della definizione in via breve delle sanzioni ma non si applica alla adesione al PVC ed all'invito al contraddittorio.

39) La sanzione da pagare non può essere, in ogni caso, inferiore ad un sesto della somma dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

In definitiva, l'effettuato coordinamento delle tre modalità di definizione anticipata dell'obbligazione tributaria ha posto in essere un sistema di cause ostantive specifiche rendendo ciascun istituto alternativo ai successivi *“in modo da dare al contribuente una **chance, e una sola, la prima che si verifica nell'iter accertativo amministrativo, di accedere ad un istituto connotato dalla massima premialità**”(41).*

La cosiddetta acquiescenza rafforzata di cui al comma 2-*bis* del più volte richiamato art. 15 ritorna, pertanto, applicabile solo nel caso in cui il contribuente, destinatario di un atto impositivo, non abbia avuto la possibilità di aderire al processo verbale di constatazione ovvero all'invito al contraddittorio, fattispecie, queste ultime, definibili con l'istituto *de quo* in modo potenzialmente ancora più favorevole al contribuente in quanto la riduzione ad un sesto viene calcolata sul minimo edittale e non già sulla sanzione comminata.

^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^

40) **Massimo Gabelli**, *“Caratteristiche dei nuovi istituti deflativi del contenzioso”* ne Il Fisco n. 1/2011, pag. 56.

41) **Massimo Gabelli**, *“Caratteristiche dei nuovi istituti deflativi del contenzioso”* ne il fisco nn. 1/2011, pag. 57.

Il pur significativo effetto premiale(42) (connesso alla collaborazione prestata dal contribuente alla celere definizione del rapporto tributario) non è stato sufficiente a rendere l'istituto in disamina particolarmente "attraattivo" stante che il contribuente deve prestare, per esplicita volontà legislativa, integrale adesione ai contenuti dell'accertamento fiscale.

Alla luce, tuttavia, delle disposizioni della manovra finanziaria del 6 luglio 2011 che hanno reso obbligatorio il pagamento del contributo unificato anche in ambito tributario nonché alla luce delle modifiche apportate, a far data dal 4 luglio 2009(43), al secondo comma dell'art. 92 del codice di procedura civile(44) secondo cui "*il giudice*

^^^^^^^^

42) Per un'analisi della *ratio* dell'effetto premiale che accompagna, storicamente, il concordato, **E. Marellò**, "*L'accertamento con adesione*", Giappichelli, Torino 2000, pagg. 183 e seguenti.

43) Nella Gazzetta Ufficiale n. 140 del 19 giugno 2009 è stata pubblicata la legge 18 giugno 2009, n. 69, recante "*Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile*", in vigore dal 4 luglio.

44) Le modifiche apportate dalla citata legge n. 69 del 2009 trovano applicazione nel processo tributario stante il rinvio disposto dall'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in virtù del quale "*I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*".

*può compensare, totalmente o parzialmente, le spese solo se ravvisa l'esistenza di gravi ed eccezionali ragioni"* (Cass., 14 febbraio 2013, n. 3724), i costi di un eventuale ricorso puramente dilatorio risultano ben più onerosi rispetto al passato.

Tali considerazioni, unitamente alla codificata esecutività<sup>(45)</sup> dell'avviso di accertamento, potrebbero rendere l'acquiescenza più appetibile rispetto al passato sempreché, ovviamente, i rilievi fiscali vengano dal contribuente ritenuti assai difficilmente contestabili in punto di diritto e in punto di fatto.

~~~~~

45) A partire dal 1° ottobre 2011 (il d.l. n. 78/2010 fa riferimento agli atti di accertamento *emessi* a partire dal 1° ottobre 2011) e con riferimento ai periodi di imposta in corso al 31/12/2007, l'atto di accertamento costituirà altresì titolo esecutivo e precetto. In particolare l'art. 29, comma 1, lett. a) del d.l. n. 78/2010 stabilisce che ***"l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA e il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602"***.

La successiva lett. b) sancisce che l'atto di accertamento di cui alla lett. a) diventa esecutivo *"decorsi sessanta giorni dalla notifica"* e deve *"espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, di concerto con il Ragionerie generale dello Stato"*.

Anche gli atti di contestazione con cui vengono irrogate solo sanzioni sono definibili per acquiescenza essendo riconosciuta, invero, al contribuente la possibilità di definire in detti casi le sanzioni irrogate con il pagamento, ovviamente entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di un terzo (non già un sesto) della sanzione indicata nel notificato provvedimento.

Detta possibilità è tuttavia preclusa nel caso di cosiddetto “controllo formale” emesso ai sensi e per gli effetti del secondo comma, lettera f), dell’art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, per le imposte sui redditi e l’Irap, e del secondo comma, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972, per l’Iva.

Tale preclusione appare condivisibile ove si consideri la più volte ribadita natura puramente “liquidatoria” dei provvedimenti *de quibus*, i quali, lungi dal poter essere considerati atti “impositivi” in senso tecnico, in quanto tali postulanti la rettifica della dichiarazione del contribuente, costituiscono, invece, atti “*di mera riscossione, ricognitivi di quanto indicato dal contribuente o dal sostituto nella dichiarazione*”(46).

Identica preclusione sussiste anche nei confronti di tutti quei provvedimenti sanzionatori emessi per mancata, incompleta o non

~~~~~

46) Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011, sub punto 4.2, pag. 17.

veritiera risposta alle richieste istruttorie formulate dall'Ufficio.

Sotto quest'ottica, pregnante significato assume il rilevante principio di diritto enucleabile da alcune sentenze rese dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, le quali, per l'appunto, hanno negato l'impugnabilità di tutti quei provvedimenti emessi dall'Amministrazione finanziaria costituenti solamente un "invito" a fornire "*eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi*" (Cass., SS.UU. n. 16428 del 26 luglio 2007 e Cass.. SS.UU., n. 16293 del 24 luglio 2007).

Conclusivamente, laddove concretamente applicabile, l'istituto della cosiddetta definizione agevolata delle sanzioni consente al contribuente di estinguere l'obbligazione nascente dalla violazione commessa pagando, entro un determinato termine, una somma a titolo di sanzione amministrativa di ammontare pari ad un terzo delle sanzioni irrogate.

Occorre, tuttavia, precisare che una siffatta definizione comporta l'estinzione dell'eventuale controversia soltanto con limitato riferimento ai profili sanzionatori derivanti dalla violazione delle norme tributarie, ferma restando, invero, la contestabilità in sede giudiziale degli aspetti legati al pagamento dell'imposta da cui è scaturita la sanzione.

Tale codificata possibilità comporta che l'istituto *de quo*, diversamente dagli altri fin qui esaminati, svolge una funzione deflattiva del contenzioso tributario pressoché insignificante lasciando, d'altra parte (come si evidenzierà in prosieguo), aperta l'annosa questione interpretativa relativa alla presunta non ripetibilità della sanzione a tale titolo versata.

Il pagamento in forma ridotta è attualmente disciplinato dall'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997, nel caso in cui l'atto contiene unicamente la contestazione delle sanzioni, e dall'art. 17, comma 2, dello stesso decreto, qualora la pretesa si riferisca sia al tributo che ai profili sanzionatori ad esso collegati (fattispecie, questa, che verrà autonomamente esaminata in prosieguo)

Questa procedura può rivelarsi vantaggiosa allorché il contribuente, credendo di essere nel giusto ma non avendone la certezza (diversamente da quanto avviene laddove il contribuente-ingiunto decida per l'acquiescenza), intenda bloccare le sanzioni ridotte versando il corrispondente ammontare, e, nello stesso termine di 60 giorni, proporre ricorso alla Commissione tributaria.

La definizione agevolata delle sanzioni comporta l'estinzione dell'obbligazione nascente dalla violazione commessa limitatamente ai profili sanzionatori derivanti dalla violazione delle

norme tributarie, ferma restando la contestabilità in sede giudiziale degli aspetti legati al pagamento dell'imposta.

A tale effetto si aggiungono ulteriori benefici, che consistono nell'impedimento dell'irrogazione delle eventuali sanzioni accessorie, e nell'irrelevanza delle violazioni contestate ai fini della recidiva contemplata dall'art. 7, comma 3, dello stesso D.Lgs. 472/97.

Nonostante i chiarimenti in soggetta materia forniti dall'Agenzia delle Entrate in occasione di *Telefisco 2010* (Circolare 12/E del 12 marzo 2010), permangono consistenti dubbi con riferimento ad eventuali pretese di rimborso avanzate dal contribuente in caso di positiva definizione del giudizio instaurato per la sola imposta.

Ciò posto, non appare lecito fondatamente dubitare che un'eventuale sentenza accertativa di *non debenza* del tributo avrebbe come logica conseguenza il venir meno del presupposto stesso della sanzione (mancato pagamento dell'imposta), ossia il titolo giuridico che ha consentito all'Erario di percepire i relativi importi.

Ciononostante, secondo la richiamata interpretazione di prassi, il perfezionamento della procedura *de qua* estinguerebbe



irrevocabilmente l'obbligazione tributaria con conseguente preclusione, per il contribuente, della possibilità di avanzare qualsivoglia pretesa restitutoria basata su un'eventuale sentenza favorevole pronunciata con riferimento all'imposta contestata.

Pertanto, secondo la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria, sicuramente vincolante soltanto per i dipendenti Uffici operativi (Cfr., Cass., sent. n. 2360 del 31 gennaio 2013), l'irrevocabilità del rapporto tributario connesso alla pena pecuniaria (in virtù di una scelta fatta dall'interessato e dalla rinuncia dello Stato a far valere ogni ulteriore pretesa), costituirebbe la contropartita della funzione premiale dell'istituto, caratterizzata dalla riduzione del pagamento della sanzione accordata al trasgressore, e, pertanto, giammai ripetibile.

La sopra richiamata prassi amministrativa ha formato, tuttavia, oggetto di attenta analisi critica basata sul presupposto motivazionale che l'asserita preclusione riferita ad eventuali pretese restitutorie del contribuente appare in netto e stridente contrasto con quanto sancito, nello specifico, dalle *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie* di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997:

*“La soluzione prospettata dall’Agenzia delle Entrate pare invero trascurare il disposto dell’art. 19, comma 6, del medesimo D.Lgs. n. 472 del 1997, che, in tema di esecuzione delle sanzioni, prevede che **<se in esito alla sentenza di primo o di secondo grado la somma corrisposta eccede quella che risulta dovuta, l’Ufficio deve provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza>**. Sicché, allo stato, il contribuente dinanzi alla notifica di un avviso di accertamento potrà decidere di definire in via agevolata le sanzioni, con tutti i benefici sopra visti, e impugnare l’avviso di accertamento solo in riferimento alla imposta, sapendo che, in caso di accoglimento del ricorso, la richiesta di rimborso delle somme versate a titolo di definizione agevolata della sanzione troverà il diniego dell’Amministrazione finanziaria. Certo, dinanzi a tale diniego, espresso o tacito, il contribuente potrà presentare ricorso dinanzi alla competente Commissione Tributaria Provinciale e, per esempio, eccepire la violazione del disposto di cui all’art. 19, comma 6, del medesimo decreto”(47).*

~~~~~

47) **Giancarlo Marzo**, “Istituti deflativi e mini sanzioni: novità”, Articolo del 10 aprile 2012 pubblicato su www.altalex.com.

C. L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

C.1 – gli effetti

Gli effetti dell'accertamento con adesione, disciplinato dall'art. 1 e seguenti del D.Lgs. n. 218 del 1997, sono particolarmente rilevanti sol se si consideri che l'Ufficio finanziario, autore dell'atto accertativo successivamente "concordato", non può più intervenire (nemmeno in via di tempestiva autotutela sostitutiva) a modificare l'imponibile per come concordato cui corrisponde, come contraltare, l'impossibilità per il contribuente di contestarne il contenuto dinanzi la competente Commissione tributaria.,

La preclusione all'esercizio di un'ulteriore, pur tempestiva, azione accertatrice da parte dell'Ufficio finanziario non costituisce, tuttavia, un divieto assoluto avendo, invero, il legislatore tributario ritenuto di dover contemperare l'interesse del contribuente a chiudere "la partita" con il fisco per un determinato periodo di imposta con l'interesse pubblico a recuperare a tassazione evidenti forme di evasione non percepibili al momento dell'adesione o a proseguire l'azione accertatrice quando l'atto posto a base della definizione abbia per sua natura effetti solo parziali.

E' la stessa legge, ovviamente, a prevedere in modo tassativo i casi in cui sono consentiti all'ufficio finanziario ulteriori accertamenti nei confronti del contribuente "concordatario".

L'ulteriore azione accertatrice, sempreché rispettosa dei termini decadenziali previsti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1973, è possibile solo nei seguenti casi:

- sopravvenuta conoscenza di elementi che consentono l'accertamento di un maggior reddito superiore al 50% di quello definito e comunque non inferiore ad € 77.468,53 (si tratta di condizioni che devono ricorrere congiuntamente)(48);
- presenza di accertamenti cosiddetti "parziali" effettuati ai sensi e per gli effetti dell'art. 41 *bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54, quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972;
- presenza di definizione "concordata" riferita ai soli redditi di partecipazione in società di persone, associazioni professionali o aziende coniugali; l'ulteriore azione

~~~~~

48) **Raffaello Lupi**, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario in Trattato di diritto* p. 162.

accertatrice è consentita in questi casi soltanto con limitato e specifico riferimento ai redditi diversi da quelli di partecipazione.

- sopravvenienza, dopo la definizione “concordata” della posizione personale di un socio limitatamente ai redditi diversi da quelli di partecipazione, di elementi accertativi comportanti un maggior reddito nei confronti della società, associazione o azienda coniugale di cui il contribuente “concordatario” fa parte.

La tassatività delle ipotesi legittimanti l'emissione del cosiddetto “accertamento sostitutivo e/o integrativo” rende assolutamente condivisibile quanto, in analoga circostanza, di recente argomentato da un attento Giudice di merito, secondo cui *“Il legislatore ha sostanzialmente previsto una deroga al principio di unicità e globalità dell'atto di accertamento, rigorosamente condizionata però proprio al fine di salvaguardare la concentrazione delle attività di verifica e di accertamento, scongiurando uno stillicidio di iniziative inquisitorie; diversamente, l'attività dell'ufficio per stadi gradualmente e successivi, equivarrebbe ad una realizzazione frazionata dell'atto di accertamento, in evidente e radicale contrasto con la globalità ed unicità dell'atto di*

*imposizione” (C.T.P. di Lecce, sent. n. 145 depositata il 29 gennaio 2013).*

*Invero, secondo il prefato Giudice, “In base alla citata norma (art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973) fino alla scadenza dei termini per la notifica degli avvisi di accertamento gli uffici possono integrare o modificare il precedente atto di accertamento mediante ulteriori avvisi, qualora siano emersi elementi nuovi dei quali deve essere fatta specifica indicazione, con la precisazione dei fatti o atti che hanno occasionato quella sopravvenuta conoscenza. E ciò all'evidenza sta a significare non solo che gli accertamenti integrativi non possono essere fondati sugli stessi elementi di fatto del precedente o dei precedenti accertamenti, ma altresì che la conoscenza dei nuovi elementi deve essere avvenuta in epoca successiva a quella in cui l'originario accertamento è stato notificato (cfr. ex plurimis, Cass. 17/01/2002 n.451)”(49).*

^^^^^^^^

49) *“In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il presupposto per l'integrazione o modificazione in aumento dell'avviso di accertamento, mediante notificazione di nuovi avvisi, e' costituito, ai sensi dell'art. 43, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi: ne consegue non solo che gli accertamenti integrativi non possono essere fondati sugli stessi elementi di fatto del precedente o dei precedenti accertamenti, ma altresì che la conoscenza dei nuovi elementi deve essere avvenuta in epoca successiva a quella*

In tema di accertamento sostitutivo di altro precedentemente emesso, la Suprema Corte di Cassazione ancora una volta ha ribadito (cfr., sent. n. 2531 del 22 febbraio 2002 e sent. n. 24620 del 20 novembre 2006) il principio di diritto, avente rilevanza anche al fine specifico che ne occupa, secondo cui *“l’esercizio di tale potere può aver luogo soltanto entro il termine previsto per il compimento dell’atto, non può tradursi nell’elusione o nella violazione del giudicato eventualmente formatosi (ovvero nella violazione di un accordo transattivo regolarmente sottoscritto, n.d.S.) sull’atto viziato e dev’essere preceduto dall’annullamento di quest’ultimo, a tutela del diritto di difesa del contribuente ed in ossequio al divieto di doppia imposizione in dipendenza dello stesso presupposto”* (Cass., sent. n. 6329 depositata il 13 marzo 2013).

Per completezza di trattazione, va comunque precisato che ulteriori accertamenti (sempreché, ovviamente, tempestivi secondo l’indirizzo giurisprudenziale sopra richiamato) sono sempre possibili anche in assenza di elementi sopravvenuti, quando l’accertamento

~~~~~

in cui l’accertamento originario e’ stato notificato.” (Massima tratta dal CED della Cassazione).

“definito” con l’esaminando istituto deflativo risulta essere stato basato sugli studi di settore(50).

Conseguentemente, soltanto in presenza di un pregresso accertamento effettuato con tale procedura e definito in adesione, è consentito all’Ufficio finanziario reiterare gli accertamenti nei confronti dello stesso contribuente con minori vincoli di quelli che esso Ufficio incontra quando l’adesione si riferisce ad atti di accertamento diversi da quelli basati, per l’appunto, sugli studi di settore.

Premesso, sotto l’aspetto procedurale, che la definizione per adesione può essere attivata d’ufficio prima della notifica dell’atto accertativo (art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 218 del 1997) ovvero su istanza del contribuente quale destinatario di un avviso di accertamento (art. 6 del citato decreto legislativo);

occorre evidenziare che in quest’ultima ipotesi si concretizza un ulteriore importante effetto costituito dalla sospensione dei termini di impugnazione per un periodo di 90 giorni decorrenti dalla data di

~~~~~

50) L’ampliamento del potere di reiterare l’accertamento basato sugli studi di settore ha trovato applicazione a partire dagli avvisi di accertamento emanati dal 1° gennaio 2005, anche in riferimento a periodo di imposta precedenti, in base a quanto disposto



di impugnazione per un periodo di 90 giorni decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza che può cumularsi, sussistendone le condizioni, con l'ulteriore termine di sospensione feriale che va dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno.

Giurisprudenza di merito assai recente ha, tuttavia, affermato che la domanda di adesione, pur tempestiva, non sospende i termini per ricorrere quando il Fisco ha già inviato l'invito finalizzato all'adesione.

A ricordare quanto stabilito dall'art. 6 del DLgs. 218/97 hanno provveduto i giudici della CTR romana(51) accogliendo il ricorso dell'Agenzia sul presupposto motivazionale che, pur non essendo il

~~~~~

dal comma 400 della Legge Finanziaria 2005 modificativo dell'art. 70 della Legge n. 342 del 2000).

51) *“A mente, quindi, degli artt. nn. 5. comma 1 bis e 6, DLgs. 218/1997, l'istanza di adesione presentata in data 03.07.2009 (successivamente, cioè, alla notifica dell'invito da parte dell'Ufficio, n.d.S.), non poteva produrre alcun effetto, né tanto meno la sospensione dei termini perché impedita dal precedente contraddittorio attivato dall'Ufficio; ne consegue che il termine per proporre ricorso scadeva il sessantesimo giorno successivo alla data di notifica dell'atto (04.05.2009). Risultando il ricorso prodotto il 12.11.2009, esso deve ritenersi intempestivo e pertanto va dichiarato inammissibile.”* (C.T.R. di Roma, sent. n. 14/39/13 del 21 gennaio 2013).

contribuente tenuto a rispondere alla convocazione dell'Ufficio, la sua mancata comparizione oppure l'esito negativo delle "contrattazioni", se, da un lato non comporta alcuna sanzione di tipo pecuniario, dall'altro, preclude al contribuente medesimo di avvalersi della sospensione dei termini per ricorrere.

In definitiva, il contribuente può attivare la procedura di adesione quando ha ricevuto la notifica di un atto di accertamento, presentando all'Ufficio una domanda in carta libera, sempre a condizione che non sia stato preceduto da un invito a comparire.

Siffatta argomentata conclusione appare ineccepibile atteso il sistema di cause ostative specifiche, già in precedenza attenzionato, che ha reso, in definitiva, ciascun istituto deflativo fin qui esaminato alternativo⁽⁵²⁾ ai successivi *"in modo da dare al contribuente una **chance, e una sola, la prima che si verifica***

~~~~~

52) *"del tutto ragionevole che al contribuente destinatario di un avviso di accertamento si consenta di esercitare la facoltà di formulare l'istanza di accertamento con adesione solo quando l'avviso di accertamento non sia stato preceduto dall'invito a comparire; infatti, consentirlo anche in presenza di un precedente invito a comparire significherebbe procedere all'inutile duplicazione di un contraddittorio già risultato infruttuoso (tanto da non aver impedito l'emissione dell'avviso di accertamento)"* (C.T.R. di Milano, sent. n. 43/15/12 del 2 aprile 2012).

*nell'iter accertativo amministrativo, di accedere ad un istituto connotato dalla massima premialità”(53). Sempre in tema di sospensione dei termini in presenza di un'istanza di definizione, assai interessante, non foss'altro per la sua provenienza, appare il principio di diritto enucleabile dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 17439 del 12 ottobre 2012 che ha ritenuto non operativa detta sospensione **soltanto** “in presenza di formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di definizione con adesione.”.*

Il Giudice della legittimità, rifacendosi alla sua giurisprudenza “(Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2857 del 24/02/2012; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3762 del 09/03/2012)” ha stabilito che “in tema di accertamento con adesione, la sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo per 90 giorni conseguente alla presentazione dell'istanza di definizione da parte del contribuente, così come previsto dall'art. 12 del DLgs. 19 giugno 1997, n. 218, non è interrotta dal verbale di constatazione del mancato accordo tra questi e l'Amministrazione finanziaria, poiché, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione, diretta a favorire il più possibile la composizione amministrativa

~~~~~

53) **Massimo Gabelli**, in articolo già citato *sub* nota n. 41.

della controversia, deve ritenersi che solo l'univoca manifestazione di volontà del contribuente possa escludere irrimediabilmente tale soluzione compositiva, attraverso la proposizione di ricorso avverso l'atto di accertamento, oppure di formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di definizione con adesione, facendo perciò venir meno la sospensione del termine di impugnazione. Ne consegue che, quando, nel corso del procedimento di definizione, sia intervenuto solo un verbale di constatazione di mancato accordo, ma non anche un provvedimento di rigetto dell'istanza, il ricorso del contribuente è tardivo solo se proposto oltre i 150 giorni dalla notifica dell'atto impositivo, ossia tenendo conto sia dei 60 giorni ordinariamente previsti per la presentazione del ricorso, sia dell'intero termine di sospensione”.

Siffatte autorevoli argomentazioni appaiono idonee a far ritenere prive di qualsivoglia pregio giuridico le conclusioni cui in soggetta materia è pervenuta la Commissione Tributaria Regionale di Venezia, la quale, avendo ritenuto puramente dilatoria la richiesta di adesione atteso il successivo comportamento del tutto omissivo del contribuente-istante, ha accolto l'eccezione in tal senso sollevata dal controdeducente Ufficio finanziario evidenziante la mancanza di una “*effettiva volontà*” a definire, tramite adesione, il notificato accertamento e concludendo che l'istanza di

accertamento con adesione era piuttosto da considerare una mera istanza di autotutela e, *“in quanto tale, insensibile di sospendere il termine per la prescrizione del ricorso di cui all’art. 21 del D.lgs. n. 546/92”*.

La portata “innovativa” di detta sentenza, non solo appare in netto e stridente contrasto con le argomentazioni esposte nelle sentenze della Cassazione sopra richiamate, ma, addirittura, viola apertamente il noto e generale principio dell’**affidamento** ove si consideri che è la stessa Amministrazione finanziaria a “notiziare” il contribuente destinatario dell’atto di accertamento che ***“Dalla data di presentazione dell’istanza, i termini per l’impugnazione dell’atto davanti alla commissione tributaria sono sospesi per tutti i coobbligati per un periodo di 90 giorni”*** senza nessuna ulteriore specificazione in merito alla “congruità” dei successivi suoi comportamenti.

Tale sentenza appare, del resto, oltremodo opinabile anche con riferimento alla regola, di indubbia portata sub-costituzionale, sancita dal legislatore nell’art. 10 della Legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) che vuole i rapporti tra contribuente e Fisco improntati al principio di collaborazione e della buona fede.

Un'ultima considerazione fa fatta in merito agli effetti che l'istanza di adesione produce sulla procedura di riscossione coattiva, la quale, analogamente a quanto avviene per la sospensione dei termini per impugnare, viene sospesa per un identico periodo durante il quale all'Agente della riscossione è preclusa qualsivoglia azione esecutiva, sia pure a titolo provvisorio o parziale, nei confronti del contribuente che abbia prodotto **tempestiva** e formale richiesta di accertamento con adesione.

Quest'ultima considerazione ci consente di affrontare un'altra importante, per gli eventuali effetti preclusivi, questione interpretativa relativa alla tempestività o meno dell'istanza di adesione trasmessa tramite servizio postale entro il termine decadenziale per ricorrere e pervenuta al competente Ufficio finanziario oltre detto termine.

Secondo un'ormai datata e per nulla condivisibile circolare della Direzione Regionale della Lombardia (n. 11 del 4 aprile 2001), nell'ipotesi di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione a mezzo servizio postale, deve aversi riguardo, agli effetti della tempestività dell'istanza, alla data di ricezione anziché a quella di spedizione.

La motivazione di tale scelta deriverebbe –a parere della prefata Direzione- dalla inesistenza di una specifica norma recettiva dell’opposto principio secondo cui, in tali ipotesi, assume rilevanza la data di spedizione.

Autorevole dottrina ha aspramente ed ineccepibilmente criticato le argomentazioni svolte nel citato documento di prassi nella primaria considerazione che il principio della ricezione risulta in contrasto con la natura stessa del termine perentorio ed è comunque privo nell’ordinamento giuridico di quel carattere di generalità che la circolare pretende invece di attribuirgli.

“Sotto il primo aspetto è pacifico, infatti, che il termine di presentazione dell’istanza di accertamento con adesione è fissato dal legislatore a pena di decadenza e si sostanzia nell’estinzione del diritto per effetto del mancato esercizio del diritto stesso nel termine stabilito dal legislatore. Qualora si assuma quale momento rilevante, ai fini della tempestività dell’atto quello della ricezione da parte del destinatario dell’atto medesimo, la decadenza si verificherebbe del tutto irragionevolmente non già per effetto del mancato esercizio del diritto da parte del titolare ma in conseguenza di un evento del tutto causale quale, appunto, il tempo più o meno lungo occorso per il recapito dell’atto a mezzo del servizio postale. Il riferimento alla data di spedizione non può

comunque considerarsi eccezionale e ristretto, quindi, ai casi espressamente previsti dal legislatore come del resto emerge dalla stessa giurisprudenza di legittimità in tema di: spedizione del regolamento preventivo di giurisdizione in materia di contenzioso elettorale: Cass. civ. 21 aprile 1982 n. 2465; spedizione del ricorso in tema di sanzioni amministrative per violazione del codice della strada: Cass. civ., sez. III, 27 luglio 2000 n. 9889; presentazione della domanda di partecipazione ad un concorso interno bandito da un ente pubblico economico: Cass. civ., sez. lav., 1 dicembre 2002 n. 10278.

L'infondatezza della tesi sostenuta nella circolare suddetta è, infine, resa manifesta dalla considerazione che nella materia tributaria l'art. 16, comma 5, D.lgs. n. 546 del 1992 dispone testualmente che <qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto>”(54).

^^^^^^^^

54) **G. Marini**, *Note minime in tema di spedizione a mezzo posta dell'istanza di accertamento con adesione*, in *Rassegna tributaria*, Eti De Agostani, n. 2/2002, pp. 502.

C.2 – sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione

Volendo prescindere dall'annosa(55) e "raffinata"(56) disputa dottrina sulla natura transattiva o meno(57) dell'accertamento con adesione, si ritiene che maggiore attenzione

~~~~~

55) Il problema è stato affrontato dalla dottrina già in epoca remota a seguito di alcune pronunce della Cassazione sul cosiddetto "concordato fiscale" previsto dal Testo Unico delle Imposte Dirette del 1958 il quale venne ritenuto dal Giudice della legittimità "un atto unilaterale di accertamento della base imponibile con la partecipazione del contribuente che vi presta adesione" (Cfr.: Cass. civ., sent. 8 febbraio 1978 n. 595, in *Riv. fisc.*, 1978, 121; Cass. civ., sent. 10 marzo 1975 n. 883, in *Boll. trib.*, 1975, 1460; Cass. civ., sez. Un., sent. 25 novembre 1969 n. 3821, in *Giur. imp.*, 1969, 285; Comm. Centr., dec. 16 novembre 1976 n. 13232, in *Comm. trib. centr.*, 1976, I, 74.).

56) "Questo dibattito, più che fissare in termini esatti la questione controversa (la natura giuridica del concordato), sembra essere un raffinato, quanto artificioso meccanismo di tecnica interpretativa finalizzato a risolvere pianamente la tematica dibattuta" (**Giancarlo Settimio Toto**, "Sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente ai sensi del D.L. Vo. n. 218/97, anche in raffronto alle nuove figure giuridiche del concordato preventivo" in Rivista online della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze, Anno VII, numero 2, Aprile-Settembre 2010, pag. 19).

57) **M. Stipo** propende per la tesi del modulo consensuale non contrattuale ("accordo pubblico") (cfr., "L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico ed il problema della natura giuridica", pag. 1231 e ss.; idem, "Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico" in *Rass. trib.*, 2000, I, 1740 e ss.). In tal senso anche **F. Gallo** (cfr.: "La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie, in *Rass. trib.*,

debba essere prestata alla natura o meno novativa della “**composizione amministrativa della controversia**” (Cass., sent. n. 17439 del 12 ottobre 2012) realizzatasi, per l'appunto, attraverso l'esaminando istituto deflativo.

A tale proposito si ritiene non si possa prescindere dal considerare alcuni effetti necessariamente consequenziali alla positiva conclusione dell'attivato *iter* procedimentale.

Una volta definito l'accertamento con adesione, mediante la fissazione del *quantum debeatur*, al contribuente non resta che eseguire (o, per usare lo stesso termine della legge, “*perfezionare*”) l'accordo, versando quanto da esso risulta, essendo normativamente esclusa la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, quella di impugnare il sotteso atto accertativo oggetto, per l'appunto, di “*composizione amministrativa*” con l'ulteriore consequenziale preclusione in ordine alla possibilità per il contribuente-concordatario di esperire qualsivoglia azione tesa alla

~~~~~

1994, 1205 e ss.; idem, “*La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 425 e ss.”). **G. Falsitta** è, invece, assertore della tesi “contrattuale transattiva” (cfr., “*Condono o concordato questo è il problema*”, in *Il Fisco*, 1995, 9543 e ss.; idem, “*Manuale di diritto tributario. Parte Generale*”, vol. I, 4° ediz., Padova, 2003, 428 e ss.)

ripetizione delle somme a tale titolo versate.

Sul punto con assoluta chiarezza, la Suprema Corte di Cassazione, secondo cui: *“in tema di imposte sui redditi, poiché avverso l'accertamento definito per adesione è preclusa ogni forma d'impugnazione, devono ritenersi improponibili anche le istanze di rimborso in quanto costituirebbero una surrettizia forma d'impugnazione dell'accertamento in questione che, invece in conformità alla ratio dell'istituto, deve ritenersi intangibile”* (Cass., sent. n. 19220 del 7 novembre 2012 nonché sentenze nn. 20732 del 2010; 10086 del 2009; 18962 del 2005).

Siffatta preclusione non è, tuttavia, da considerare in termini assoluti ben potendosi, invero, verificare l'ipotesi, sia pur residua, che la *“composizione amministrativa della controversia”* venga successivamente dichiarata, per qualsivoglia motivo, nulla o inefficace con conseguenziale insussistenza giuridica del *“novato”* presupposto impositivo.

A prescindere dalla diatriba dottrina e giurisprudenziale in merito alla configurabilità o meno nel diritto tributario dell'indebito

oggettivo(58) per come civilisticamente disciplinato (art. 2033); si è dell'avviso che in siffatta ipotesi il contribuente possa fondatamente

^^^^^^^^

58) *“La presenza di uno speciale regime di decadenza per l'indebito tributario previsto dalle singole leggi d'imposta o, in difetto, dalle norme sul contenzioso tributario (art. 16, comma sesto, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 e, ora, artt. 19, comma primo, lett. g, e 21, comma secondo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), impedisce l'applicazione dell'ordinario termine prescrizione di dieci anni stabilito per l'indebito di diritto comune”* (cfr. Corte cass. V sez. 6.9.2004 n. 17918; id. 12.7.2006 n. 15840), con la ulteriore precisazione che *“in tema di rimborso delle imposte sui redditi, l'indebito tributario è soggetto ai termini di decadenza o prescrizione previsti dalle singole leggi di imposta, qualunque sia la ragione della non debenza, quali l'erronea interpretazione o applicazione della legge fiscale, il contrasto con norme di diritto comunitario, ovvero uno <jus superveniens> con applicabilità retroattiva. A tal riguardo, il diritto al rimborso di un tributo non dovuto si qualifica come indebito oggettivo di diritto comune soltanto quando venga espunta dall'ordinamento o non debba essere applicata (per dichiarazione d'incostituzionalità o per contrasto col diritto comunitario) l'intera fattispecie del tributo”* (cfr. Corte cass. V sez. 17.3.2006 n. 5978 ; vedi Corte cass. V sez. 9.10.2003 n. 15108).

Si può, tuttavia, con pertinenza di argomentazioni *“ritenere che in concreto e nell'ipotesi di mancanza di disposizione speciale per il singolo tributo, l'obbligo dell'Amministrazione di restituire le somme indebitamente percepite debba comunque fondarsi sul principio dell'indebito oggettivo esplicitato nell'art.2033 C.C., non in quanto norma civilistica applicabile estensivamente, ma quale <principio generale normativo> richiamato e fatto proprio anche dall'ordinamento tributario con la*

pretendere la restituzione di quanto a suo tempo pagato a titolo di definizione “concordata”.

Tale convincimento appare, del resto, supportato in linea di principio dalla posizione assunta, sia pure in materia diversa (definizione delle liti fiscali pendenti), dalla stessa Amministrazione finanziaria, secondo cui:

“Ai sensi del comma 8 dell’art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, l’ufficio, qualora rilevi l’irregolarità della domanda di definizione o l’omesso integrale pagamento di quanto dovuto o della prima rata, notifica al ricorrente e deposita presso l’organo giurisdizionale il diniego della definizione della lite fiscale pendente. E’ sorta questione se in questi casi le somme pagate per definire la lite debbano essere rimborsate al contribuente, in

~~~~~

*disposizione frammentata di cui agli artt. 19 e 21 del D.Lgs. n. 546/92. E’ evidente infatti che nell’annoverare fra le fattispecie oggetto di ricorso avanti le Commissioni Tributarie anche il silenzio avverso le istanze di rimborso, il legislatore abbia inteso esplicitare il divieto per l’Amministrazione Finanziaria di percepire e trattenere importi non dovuti. La previsione si inquadra pienamente nel processo di adeguamento ai principi di trasparenza dell’azione amministrativa espressi dalle L.241/1990 e L.212/2000 con i rispettivi decreti di attuazione. (Maria S. Bonanno, “Indebito oggettivo nel diritto tributario: rassegna normativa e note” in diritto.it , maggio 2002).*

*considerazione del venir meno del presupposto del versamento per mancato perfezionamento della definizione.*

*Al riguardo si ritiene che dette somme debbano essere rimborsate al contribuente purché sussistano determinate condizioni.*

*E' necessario che il diniego non sia stato impugnato e che non pendano più i termini per impugnarlo. Infatti, solo il decorso del termine per l'impugnazione del diniego o il passaggio in giudicato della sentenza che statuisce in merito alla sua legittimità rendono certo il mancato perfezionarsi della definizione.*

*Sino a quel momento, quindi, le somme devono essere trattenute in attesa della definitività del diniego. Ciò anche in considerazione del fatto che nel caso dette somme vengano rimborsate, il giudice - qualora in sede di impugnazione del diniego ritenga valida la definizione - non potrebbe dichiarare estinto il giudizio in difetto dell'integrale versamento di quanto dovuto o della prima rata, richiesto dalla norma quale condizione imprescindibile per la definizione agevolata della lite.*

*Nel caso in cui, invece, il giudice abbia pronunciato sulla legittimità del diniego, il rimborso può essere effettuato - come sopra accennato - solo dopo il passaggio in giudicato di detta sentenza o, qualora la sentenza sia stata impugnata, solo se non sia stata*

*riproposta nei gradi successivi la questione relativa alla illegittimità del diniego.*

*Prima di procedere al rimborso vanno ovviamente effettuate le verifiche del caso, quale, ad esempio, quella relativa alla sussistenza dei presupposti per l'applicazione del cosiddetto fermo amministrativo di cui dell'art. 69, quinto comma, del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440 ovvero della compensazione volontaria di cui all'art. 28-ter) del DPR n. 602 del 1973." (circ. n. 4/E del 2 febbraio 2007).*

Conclusivamente, l'*intangibilità*, nell'accezione del termine sopra specificato, della definizione "concordata" con l'istituto *de quo* unitamente al potere riconosciuto all'Ufficio Finanziario di procedere, eventualmente, alla riscossione coattiva del *quantum* concordemente e validamente determinato, milita sicuramente a favore della tesi della cosiddetta "novazione oggettiva", altrove disciplinata (art. 1230 del Codice Civile), perché sussistenti nella fattispecie sia l'*animus novandi* sia l'*aliquid novi*(59).

^^^^^^

59) La novità dell'obbligazione (*aliquid novi*) è *requisito essenziale* della novazione, e deve riguardare un *elemento principale* del rapporto obbligatorio (es.: l'oggetto della

Con riferimento a quest'ultimo elemento, non pare superfluo sottolineare come la dottrina lo abbia considerato quale elemento distintivo rispetto al riconoscimento di debito.

Invero, secondo il diritto vivente della Cassazione la novazione, a differenza di quanto avviene nel riconoscimento di debito, si risolve in un mutamento sostanziale e qualitativo dell'oggetto, che perde la sua originaria individualità giuridica acquistandone una nuova (cosiddetta novazione reale), o nel mutamento del titolo del rapporto obbligatorio, che viene regolato in modo diverso dall'originario (cosiddetta novazione causale).

~~~~~

prestazione). Una conferma di questa tesi è costituita dall'art. 1231, secondo il quale non producono novazione le modifiche accessorie.

D. LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SOLE SANZIONI

COMMUNATE CONTESTUALMENTE ALL'ATTO

ACCERTATIVO

Ai sensi del secondo comma dell'art. 17 del decreto legislativo 10 dicembre 1997, n. 472, il contribuente destinatario, contestualmente(54) all'avviso di accertamento o di rettifica, di un provvedimento di "*irrogazione immediata*"(55) delle sanzioni può definirlo(56) con il pagamento, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di un importo pari, nell'attualità, ad un terzo di quelle concretamente irrogate e "*comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo*".

^^^^^^^^

54) La definizione agevolata delle sanzioni disciplinata dal terzo comma dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/97 (autonomo atto di contestazione di violazione di norme tributarie) è stata esaminata nel paragrafo relativo all'acquiescenza.

55) Senza, cioè, la previa constatazione della sanzione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo.

il procedimento di "irrogazione immediata" delle sanzioni tributarie, di cui all'articolo 17 del DLgs. n. 472/1997, è divenuto ormai obbligatorio, con la contestuale scomparsa dell'atto di contestazione delle sanzioni previsto, invece, dal precedente articolo 16.

56) Con effetto ovviamente liberatorio anche nei confronti di eventuali coobbligati: "*La definizione puo' essere attuata da ognuno dei soggetti destinatari del provvedimento e produce, in punto di estinzione dell'obbligazione anche solidale, gli effetti propri*

Siffatta definizione (“*riferita esclusivamente alle sanzioni e non comporta[nte] acquiescenza rispetto al tributo.*”)(57) esclude, a parere dell’Amministrazione finanziaria, qualsiasi forma di ripetibilità di quanto versato all’Erario dal contribuente liberamente in tal senso determinatosi(58).

Sul tema non si può non rinviare alle argomentate perplessità già in precedenza manifestate in tema di definizione agevolata ex terzo comma dell’art. 16 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 ribadendo, nello specifico, il personale convincimento secondo cui il giudicato successivamente formatosi sulla non debenza del tributo rende senza causa la ritenzione della sanzione sia pure “oblata”, con l’effetto di legittimare la pretesa restitutoria.

~~~~~

*dell’adempimento*” (Circolare del 10/07/1998 n. 180 - Min. Finanze - Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III).

57) Circolare ministeriale n. 180/1998 citata *sub nota precedente*.

58) Commissione Tributaria Regionale di Milano, sent. n. 81/12/10 depositata il 14 maggio 2010, secondo cui: “*La definizione agevolata di cui all’art. 17 citato, scelta liberamente dal contribuente, si sottrae ad ogni possibilità di ripetizione ... Le sanzioni così definite non sono più ripetibili e, una volta pagate, non possono essere rimborsate. Il pagamento in misura ridotta della sanzione ha infatti definito irrevocabilmente il profilo sanzionatorio diversamente del rapporto tributario, relativo alle imposte richieste che è proseguito autonomamente, come nel caso di specie, a seguito di contestazione del contribuente*”. Analogamente, in precedenza, altro Giudice di merito secondo cui: “*Le sanzioni irrogate rimangono definitivamente ed irreversibilmente acquisite dal Fisco, a prescindere dall’esito del ricorso sui rilievi*

Si ritiene possa militare a favore di detta tesi l'indubbia posizione teleologica della comminata sanzione rispetto al contestato (nell'*an debeat*) avviso di accertamento o di rettifica: il venir meno, a seguito di giudicato, di quest'ultimo, inteso quale presupposto impositivo, non potrà non comportare la sua inefficacia (*ex tunc*) con riferimento a qualsivoglia conseguenziale e collegata sanzione.

*“Sicché, allo stato attuale, il contribuente dinanzi alla notifica di un avviso di accertamento potrà decidere di definire in via agevolata le sanzioni, con tutti i benefici sopra visti, e impugnare l'avviso di accertamento solo in riferimento alla imposta, sapendo che, in caso di accoglimento del ricorso, la richiesta di rimborso delle somme versate a titolo di definizione agevolata della sanzione troverà il diniego dell'Amministrazione finanziaria. Certo, dinanzi a tale diniego, espresso o tacito, il contribuente potrà presentare ricorso dinanzi alla competente Commissione Tributaria Provinciale e, per*

~~~~~

principali che hanno dato luogo all'irrogazione delle sanzioni” (C.T.P. di Bergamo, sent. n. 64 del 20 novembre 2008).

In senso preclusivo parte della stampa specializzata: **Sandro Cerato** (*“Partita chiusa sulle sole sanzioni”*, ne *Il Sole24Ore* del 31 gennaio 2011, pag. 49), secondo cui: *“il perfezionamento della definizione agevolata preclude la possibilità di avanzare pretese di rimborso in caso di eventuale sentenza favorevole, dal momento che estingue l'obbligazione tributaria riferita alle sanzioni”*.

*esempio, eccepire la violazione del disposto di cui all'art.19, comma 6, del medesimo decreto”(59) n. 742 del 1997 portante, per l'appunto, l'obbligo dell'Ufficio a “**provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza**” favorevole al contribuente.*

Quid iuris nel caso in cui l'Ufficio finanziario riconosca, melius re perpensa, la sussistenza di errori nel notificato avviso di accertamento?

Sul punto, meritoriamente ed ineccepibilmente, l'Amministrazione finanziaria, secondo cui:

“Qualora l'Ufficio, anche a seguito di deduzioni prodotte dall'interessato, accerti che sono stati commessi degli errori nella redazione del processo verbale di constatazione [ovvero nell'avviso di rettifica, n.d.S.], sia per motivi di buona amministrazione, può correggere tali errori, secondo i dettami dell'autotutela, ripetendo, se necessario, ex novo, la contestazione stessa. Non sembra giusto, infatti, precludere alla parte la possibilità di fruire della definizione agevolata (pagamento di un quarto delle sanzioni irrogate [misura riduttiva all'epoca vigente, n.d.S.] sulla base dell'

~~~~~

59) **Giancarlo Marzo**, in op. cit., pag. 9.

*esatto importo dovuto, a causa di un errore compiuto dall'Amministrazione"* (Ministero Finanze – Dipartimento Dogane – Servizi Doganali – circolare n. 292 del 23 dicembre 1998)

La definizione agevolata fin qui esaminata riguarda, ovviamente, le sanzioni di natura non penale e non è applicabile con riferimento alle sanzioni risultanti da liquidazioni eseguite ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973, le quali, tuttavia, possono essere definite con la particolare procedura prevista per l'omesso versamento(60).

^^^^^^^^

60) L'omesso o insufficiente pagamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi e dell'Iva, nonché l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute alla fonte operate dal sostituto d'imposta, possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:

- dell'imposta dovuta;
- degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
- della sanzione in misura ridotta.

Per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011 la sanzione è pari:

- al **3%**, se il pagamento viene eseguito entro 30 giorni dalla scadenza prescritta (ravvedimento breve);
- al **3,75%**, se si paga con un ritardo superiore a 30 giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui la violazione è stata commessa (ravvedimento lungo) .

Inoltre l'istituto (parzialmente) deflativo *de quo* non è ammesso, per esplicita volontà legislativa, con riferimento alle sanzioni previste in caso di indebita compensazione di crediti inesistenti.

Invero, l'art. 10, comma 1, lettera a), numero 8, del Decreto Legge numero 78 del 2009, integrando l'articolo 27, comma 18, del Decreto Legge numero 185 del 2008, ha, tra l'altro, previsto(61) che per le nuove sanzioni in ambito di indebita compensazione **non si applica la definizione agevolata** stabilita dagli articoli 16, comma 3 e 17 comma 2 del Decreto Legislativo numero 472/1997.

~~~~~

Inoltre, per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, l'art. 23, comma 31, del decreto legge n. 98/2011, ha previsto la possibilità di ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta. In particolare, la sanzione si riduce allo 0,2% per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di trenta giorni dalla scadenza.

Il ravvedimento non è valido se manca il pagamento anche di uno solo degli importi dovuti (imposta, interessi, sanzioni).

61) "Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del **decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472**"

E. LA CONCILIAZIONE TRIBUTARIA GIUDIZIALE

Si premette, in linea di principio, che non appare lecito fondatamente dubitare né dell'effetto novativo né della natura "negoziale" dell'istituto deflativo codificato nell'art 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992 nonostante sul punto siano rinvenibili, come si vedrà in prosieguo, pur autorevoli dissensi.

Nel ribadire quanto in analoga circostanza già in precedenza evidenziato (accertamento con adesione), determinante valenza assumono le argomentazioni **nello specifico** svolte dal Giudice della legittimità, il quale inequivocabilmente ebbe a precisare che *"Una volta che l'accordo abbia avuto luogo, il giudice si troverà di fronte ad un assetto negoziale paritariamente formato avente natura novativa rispetto alle pretese originarie di ciascuna"* (Cass., sent. n.21325 del 3 ottobre 2006) ponendo così fine ad una speciosa tesi, spesso in passato sostenuta nei propri atti difensivi dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui(62) l'atto scaturente dall'accordo concretizza

~~~~~

62) Argomentazione posta a base del ricorso in Cassazione proposto dal Ministero delle finanze e dall'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di San Donà di Piave avverso la sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale del Veneto. Ricorso rigettato dal Giudice della legittimità con la sentenza *de qua* anche alla luce del

un atto pur sempre autoritativo con la partecipazione (“adesione esterna”) di soggetto ritenuto posto in posizione “*non paritetica in quanto l’oggetto della controversia avrebbe rapporti di diritto pubblico che non sarebbero liberamente disponibili*”.

La natura transattiva della conciliazione, più volte autorevolmente ribadita (cfr., Cass., sent. n. 14300 del 19 giugno 2009; Cass., sent. n. 21325 del 3 ottobre 2006; Cass., sent. n. 8455 del 2005), risulta anche di recente riconosciuta da un Giudice di merito<sup>(63)</sup> sulla base dei “*seguenti inoppugnabili dati normativi*”:

- 2) *il verbale di conciliazione è titolo per la riscossione delle somme dovute (co. 3’);*
- 3) *il mancato pagamento anche di una sola delle rate concordate legittima l’iscrizione a ruolo (co. 4’);*
- 4) *nell’ipotesi di conciliazione maturata prima della fissazione della data di trattazione del ricorso, il giudice tributario (il*

~~~~~

rilevante principio di diritto enucleabile dalla sentenza n. 433 del 2000 resa dalla Corte Costituzionale.

63) Commissione Tributaria Regionale di Palermo Sezione Staccata di Catania, sent. n. 21/18/13 depositata il 6 dicembre 2012 con la quale è stata, altresì, evidenziata “*la necessità della distinzione fra effetto sostanziale (che richiede l’adempimento) e effetto processuale (estinzione), che non è procrastinabile se non al prezzo di neutralizzare le*

presidente del collegio) dichiara l'estinzione (co. 5')".

Sul punto già da tempo, del resto, la stessa Amministrazione finanziaria, la quale, sia pure in tema di riscossione (sgravio del ruolo a seguito di conciliazione ex art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992), ebbe inequivocabilmente a precisare che *"lo sgravio in esame non presenta anomalie, in quanto costituisce l'effetto di un indebito sopravvenuto: il debito tributario, per la cui iscrizione a ruolo ricorrevano a suo tempo i presupposti di legge, perde il suo titolo se viene conclusa la mediazione giudiziale. Del resto, analogo fenomeno si verifica in tutte le altre ipotesi (ad es., esito del contenzioso favorevole al ricorrente e intervenuta sanatoria) in cui, in un momento successivo a quello in cui è legittimamente sorto il titolo esecutivo fiscale, sopravviene un elemento che modifica la situazione originaria"* (Ministero Finanze – Dipartimento Entrate Riscossione Serv. II – risoluzione 21/03/1997 n. 49).

Gli istituti deflativi esaminati nei paragrafi precedenti presuppongono tutti la rituale e tempestiva notifica di un avviso di accertamento e/o di liquidazione emesso dall'Amministrazione finanziaria; l'istituto

~~~~~

*disposizioni indicate, segnatamente quelle sub 3) Cass. 18.4.2007 n. 9222 ibid. Cass. 20..9.2006 n. 203869".*

deflattivo che ora si esamina presuppone altresì il regolare “radicamento” della procedura contenziosa secondo le regole dettate dal decreto legislativo n. 546 del 1992 disciplinante, per l’appunto, il contenzioso tributario(64).

Secondo tale disciplina, perché si possa parlare di regolare “radicamento” non è sufficiente la trasmissione e/o la consegna del ricorso (in originale) entro il codificato termine decadenziale all’Ufficio che ha emesso l’atto impugnato (convenuto dal punto di vista processuale; attore dal punto di vista sostanziale)(65), ma è necessario che il contribuente-ricorrente nei trenta giorni successivi

~~~~~

64) Gli Organi della giustizia tributaria sono Organi di giustizia “specializzata” e non già Organi di giustizia speciale atteso il divieto in tal senso contenuto nella Carta Costituzionale.

65) La posizione del contribuente e dell’Amministrazione finanziaria nel giudizio di prima istanza appare fondamentale ai fini della corretta individuazione dell’onere probatorio sulle parti gravanti. Invero: “L’accertamento fiscale è provvedimento autoritativo con il quale l’Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l’opportunità di esperire l’impugnazione giudiziale, nell’ambito della quale l’Ufficio finanziario è tenuto a passare dall’allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del contribuente, fornendo la dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto, in applicazione del principio dettato dall’art. 2697 cod. civ.” (Cass., Sez. 5, sent. n. 8136 del 23 maggio 2012).

alla ricezione(66) del predetto ricorso da parte del convenuto Ufficio depositi (a pena di inammissibilità)(67) presso la Segreteria dell'adita Commissione il fascicolo di parte contenente, tra l'altro, copia conforme del ricorso a suo tempo inviato o notificato all'Ufficio finanziario.

ΛΛΛΛΛΛΛΛΛΛ

66) Se il contribuente notifica il ricorso all'Ufficio a mezzo raccomandata (senza busta) con avviso di ricevimento, i trenta giorni, sospesi eventualmente nel periodo feriale, per la costituzione in giudizio in Commissione provinciale decorrono dalla data di ricezione della raccomandata e non da quella dell'invio. A chiarirlo, in modo auspicabilmente definitivo, è la Corte di Cassazione con la sentenza n. 9173 depositata il 21 aprile 2011, che dovrebbe aver posto fine ad una lunga diatriba che aveva visto orientamenti contrapposti anche in seno alla stessa Sezione tributaria della Suprema Corte.

Anche nella fattispecie in esame viene, pertanto, applicato il principio del cosiddetto doppio binario.

Invero, a norma dell'art. 20 del contenzioso tributario il ricorso può essere proposto mediante notifica con ufficiale giudiziario, consegna diretta all'Ufficio (che rilascia ricevuta) o con plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento.

Orbene, in quest'ultimo caso, ai fini del rispetto del termine decadenziale di sessanta giorni per la proposizione del ricorso, detto ricorso si intende proposto al momento della spedizione; mentre, ai fini della tempestività della costituzione in giudizio del contribuente-ricorrente, rileva la data di ricezione da parte dell'Ufficio del plico contenente il ricorso in originale.

Si ritiene che in tal modo si sia posto fine ad una giurisprudenza in passato assai ondivaga stante la sussistenza di alcune sentenze che hanno ritenuto, al fine specifico che ne occupa, *dies a quo* la data di spedizione (cfr., Cass., sent. n. 20266/2004; n.14246/2007; n. 1025/2008) mentre altre hanno ritenuto rilevante la data di ricezione (cfr., Cass., 12185/2008).

Sul punto, **Francesco Falcone** e **Antonio Iorio**: *“Con la recente sentenza, la Cassazione, dando atto del difforme orientamento, aderisce a quello che ritiene costituzionalmente orientato e favorevole al contribuente, in base al quale la costituzione deve avvenire entro i trenta giorni dalla ricezione del ricorso e non dalla spedizione del*

Al fine, pertanto, di favorire la definizione di una controversia, non più potenziale, ma già ritualmente e tempestivamente avviata presso la competente Commissione tributaria provinciale, evitando le lungaggini e le spese(68) del pur attivato *iter* contenzioso, il legislatore ha introdotto nel sistema fiscale l'istituto della conciliazione giudiziale, quale meccanismo di chiusura della vertenza

~~~~~

*plico. Ciò perché deve prevalere l'articolo 16 del dlgs 546/1992, secondo cui i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto. Poiché il termine della costituzione in giudizio ha inizio dalla proposizione (notificazione) del ricorso, esso, secondo i giudici, non può che decorrere dalla data di recapito dell'atto al destinatario. A nulla rileva poi che tra i documenti da depositare nella costituzione in giudizio non sia menzionata la ricevuta di ritorno del plico, ma quella della spedizione. Tale circostanza sta solo a significare che il contribuente può costituirsi in giudizio anche prima, e indipendentemente. Aderendo alla tesi contraria, vi sarebbe una palese illogicità rispetto alla notificazione attraverso ufficiale giudiziario (tramite servizio postale), per la quale è pacifica la decorrenza del termine dalla data di ricezione dell'atto e non della spedizione" (in Il Sole24Ore del 22 aprile 2011, pag. 33).*

67) Il termine per la costituzione in giudizio del controdeducente-Ufficio non è, invece, previsto in modo perentorio per cui nessuna preclusione è rinvenibile in tale fase del giudizio in testa al convenuto Ufficio finanziario, il quale, del resto, oltre che difendersi in udienza nel caso in cui è stata chiesta la discussione pubblica della vertenza, potrà legittimamente controdedurre fino a dieci giorni prima dell'udienza (cosiddetta costituzione tardiva dell'Ufficio finanziario).

68) **Giuseppe Siragusa**, presidente provinciale Lapet di Bari,: *"l'inasprimento dei costi per accedere al contenzioso e l'accelerazione della riscossione a mezzo dell'esecutività degli avvisi di accertamento sono solo alcune delle ragioni del successo degli istituti deflativi del contenzioso tributario" (Italia Oggi, 6 aprile 2013 pag. 37).*

e conseguenziale compensazione delle spese di giudizio.

Gli aspetti premiali di detta chiusura possono così sintetizzarsi:

- si chiude definitivamente la partita con il Fisco, se la conciliazione è totale;
- le spese del giudizio, come già precisato, restano compensate;
- le pene previste sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie;
- dal 1° febbraio 2011 le sanzioni sono ridotte al 40% delle somme irrogabili in base al tributo conciliato. La riduzione non può comunque essere inferiore al 40% dei minimi previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo;
- in caso di cumulo delle sanzioni per violazione continuate, si applicherà una sanzione unica solo per le sanzioni indicate nell'atto di contestazione o nel provvedimento di irrogazione;
- la regola del cumulo giuridico si applicherà solo alle imposte dirette anche se le violazioni interessano altri tributi.

Pur apparendo allettanti i vantaggi derivanti da tale definizione, l'istituto risulta essere stato utilizzato con grande parsimonia forse anche a causa del fatto che tale definizione è, nell'attualità, "*confinata nel solo giudizio di primo grado*"(69) e per di più utilizzabile solo in

*limine litis* non oltre, cioè, la prima seduta davanti all'adita Commissione tributaria.

La forma della conciliazione, sebbene articolata, non presenta particolari aspetti problematici.

Essa può essere proposta dalla stessa Commissione adita che, d'ufficio, può prospettare alle parti contendenti il tentativo di conciliazione ovvero dalle parti stesse senza che ciò comporti effetti vincolanti nei confronti del contribuente-istante, il quale, se l'accordo per qualsivoglia motivo non viene raggiunto, può sempre proseguire nell'attivato *iter* contenzioso senza alcun pregiudizio sul merito della questione.

~~~~~

69) *“L’obiettivo, anche in questo caso, è l’efficientamento della tutela giurisdizionale, obiettivo che passa non solo dal potenziamento delle risorse umane disponibili (professionalizzazione della magistratura tributaria e sua redistribuzione territoriale) ma anche dalla riduzione del carico di lavoro dei collegi giudicanti. In linea con gli interventi normativi degli ultimi tempi, è da salutare con favore il ricorso agli istituti deflativi del contenzioso che la legge intende incoraggiare, prevedendo, in particolare, l’introduzione di procedure pregiudiziali per la soluzione delle controversie di modestà entità ed estendendo uno degli istituti deflativi più importanti - la conciliazione giudiziale (ad oggi confinata nel solo giudizio di primo grado) - anche alla fase successiva e al*

Occorre fin d'ora precisare che per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, la mediazione, oggetto di specifica successiva disamina, è alternativa alla conciliazione giudiziale.

In base al comma 1 dell'art. 17-*bis* del Contenzioso tributario, infatti nelle controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza ovvero di mancata conclusione della mediazione “è esclusa la conciliazione giudiziale”.

Tale scelta legislativa non ha tenuto in alcun conto la “estensione” di tale istituto auspicata dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate in occasione della sua audizione alla Commissione Finanze della Camera di cui *sub* nota n. 69.

Ciò doverosamente precisato, occorre vedere come “operativamente” si svolge il procedimento conciliativo.

Le forme di conciliazione previste sono due: in udienza e fuori udienza.

La prima, può essere attivata secondo le seguenti modalità:

- il contribuente o l'Ufficio, con domanda di discussione in pubblica udienza depositata (se non già richiesta con l'atto

~~~~~

*giudizio di revocazione.*” (Roma 11 settembre 2012, Commissione Finanze Camera dei Deputati, Audizione del direttore dell'Agenzia delle Entrate dr. **Attilio Befera** su Legge delega per la riforma del sistema fiscale, pag.5).

introduttivo del giudizio) presso la Segreteria dell'adita Commissione entro dieci giorni precedenti la trattazione, può chiedere di conciliare in tutto o in parte l'instaurata controversia;

- l'Ufficio, dopo la data di fissazione dell'udienza di trattazione e prima che questa si sia svolta, può depositare una proposta scritta già concordata con il ricorrente;
- il Giudice tributario, con intervento autonomo, può invitare le parti a conciliare la controversia.

Se l'accordo, comunque innescato, viene raggiunto (parzialmente o totalmente), viene redatto un verbale, in udienza, contenente i termini della conciliazione e liquidazione delle somme dovute.

Nel personale convincimento che anche tale specifica definizione assume, per i motivi già evidenziati nei paragrafi precedenti, natura negoziale con effetti novativi, non può sottacersi quanto nello specifico evidenziato, con indubbia maggiore autorevolezza, dalla Suprema Corte di Cassazione con alcune sentenze che, tuttavia, danno l'impressione di essere in contrasto con i principi di carattere generale enucleabili da altre sentenze nel presente lavoro in precedenza richiamate a sostegno della natura "novativa" di **qualsivoglia "composizione amministrativa della controversia"**(70).



Sugli esiti processuali dell'accordo siffattamente raggiunto si sono, invero, pronunciati i Giudici di piazza Cavour con la sentenza n. 9219 del 21 aprile 2012, la quale, inserendosi sulla scia interpretativa tracciata dalla sentenza n. 3560 del 2009, ebbe ad individuare le conseguenze processuali della conciliazione sottoscritta dalle parti e onorata, poi, solo parzialmente rimarcandone la natura non negoziale ed escludendo, in particolare, qualsivoglia effetto novativo(71).

Sebbene dotata di meno autorevolezza, non pare inopportuno sottolineare che la Commissione Tributaria Regionale per la Sicilia ebbe in soggetta materia ad evidenziare la necessità, al fine specifico che ne occupa, di una preliminare distinzione: *“Occorre quindi distinguere tra effetto sostanziale, che richiede l'adempimento, ed effetto processuale, estinzione del giudizio, che*

~~~~~

70) Cassazione, sent. n. 17439 del 12 ottobre 2012 resa in tema di accertamento con adesione.

71) Con la sentenza *de qua* i Giudici della legittimità, evidenziando l'aspetto della norma (art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992) che definisce la conciliazione perfezionata con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia (non più richiesta), hanno inteso indicare la necessità della concorrenza di entrambi questi elementi affinché la Commissione di prima istanza possa dichiarare estinto il processo.

Con altra sentenza si è affermato che la conciliazione tributaria giudiziale costituisce una fattispecie a formazione progressiva caratterizzata *“dall'identità temporale della sua perfezione e della sua efficacia e che solo nel momento in cui la conciliazione*

non è procrastinabile. Di conseguenza, in presenza di un verbale di conciliazione, la Commissione Tributaria deve dichiarare l'estinzione del giudizio. Il verbale di conciliazione costituisce titolo esecutivo per la riscossione delle somme dovute e quindi il mancato pagamento dell'intera somma o di una rata legittima l'iscrizione a ruolo. L'Ufficio, pertanto, deve iscrivere a ruolo la somma che risulta dalla conciliazione e non l'originario debito ormai transatto” (C.T.R. per la Sicilia, sent. n. 29 gennaio 2013 n. 21 già in precedenza richiamata, Massimata in CeRDEF).

Detta sentenza è, del resto, da ritenere argomentativamente in linea con il principio già da tempo enunciato, nella specifica materia che ne occupa, dalla Suprema Corte di Cassazione, secondo cui:

“La verifica di legalità dell'accordo conciliativo da parte del giudice è meramente estrinseco, ciò proprio in ragione della riconosciuta sua natura negoziale. Ne deriva, se non altro implicitamente, che l'accordo raggiunto dalle parti è un accordo che non consente di differenziare l'apporto di ciascuna parte né di sindacare distintamente la proposta o l'accettazione che ciascuna abbia

~~~~~

*raggiunge la perfezione/efficacia si estingue il rapporto giuridico tributario sostanziale e, pendente una controversia giudiziale, si produce la cessazione della materia contendere” (Cass., sent. n. 11125 del 3 luglio 2012).*

*formulato.*” (Cass., sent. n. 21325 del 3 ottobre 2006, Massimata in CeRDEF).

Precisato che per le conciliazioni giudiziali e per quelle non ancora perfezionate alla data del 6 luglio 2011, la “*manovra correttiva*” (comma 19 dell’art. 23 del DL n. 98 del 2011 convertito dalla Legge n. 111/2011) ha soppresso l’obbligo di garanzia anche nel caso in cui l’ammontare complessivo delle rate successive alla prima è superiore a cinquantamila euro;

occorre evidenziare che è stato riconosciuto possibile conciliare anche le vertenze derivanti da richieste di rimborso nei casi in cui il contribuente ha preferito pagare (non già come riconoscimento di debito) per poi contestare davanti al Giudice la illegittimità delle pretese dell’Amministrazione finanziaria.

In tema di rimborso e conciliazione giudiziale un Giudice di merito è andato ben oltre, affermando che:

*“Il diritto al rimborso di un maggior credito non evidenziato nella relativa dichiarazione dei redditi non e' precluso quando oggetto della conciliazione sia stata la controversia relativa ad un accertamento parziale e non l'intero anno d'imposta. Non e' consentito presentare dichiarazione integrativa a proprio favore oltre*

*il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ma e' legittima l'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 DPR 602/1973."* (C.T.R. per il Lazio, sent. n. 77 del 26 giugno 2009, Massimata in CeRDEF).

La definizione fuori udienza (cosiddetto rito abbreviato) si articola sui seguenti passaggi procedurali:

- l'accordo extra-giudiziale viene, per l'appunto, a concretizzarsi una volta che le parti abbiano formalizzato le condizioni sulla base delle quali ritengono sia possibile chiudere la controversia;
- in questa ipotesi, lo stesso Ufficio, sino alla data di trattazione in camera di consiglio ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, può provvedere a depositare presso la Segreteria dell'adita Commissione una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito;
- se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il Presidente dell'adita Commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio;
- la proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale. Il decreto è comunicato alle parti e il

versamento dell'intero o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di comunicazione;

- nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile, il Presidente della Commissione fissa la trattazione della controversia con proprio provvedimento che depositerà in Segreteria entro dieci giorni (termine non perentorio) dalla data di presentazione della proposta;
- se il Giudice accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta di pagamento conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo, alle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta.

Milita a favore della tesi "novativa" della conciliazione (nella sua duplice possibile procedura) anche la circostanza che il pagamento(72) della rata successiva alla prima abilita (*rectius*: obbliga) l'Ufficio finanziario a procedere all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.

~~~~~

72) il versamento delle somme dovute per la conciliazione delle controversie tributarie è effettuato presso qualsiasi Agente della Riscossione, Banca o Ufficio postale, utilizzando il modello F24 per le imposte dirette, per Irap, per le imposte sostitutive e

Come precisato dalla stessa Amministrazione finanziaria (sito internet – Agenzia delle Entrate – Documentazione – Conciliazione giudiziale) *“per le imposte dirette, l’Irap, le imposte sostitutive è consentito effettuare, mediante il modello F24 la compensazione di tutte le somme dovute per l’effetto della conciliazione giudiziale con i crediti d’imposta spettanti al contribuente. Non è possibile compensare, invece, le imposte dovute per effetto della conciliazione giudiziale che si versano con il modello F23”, per esempio, Imposta di Registro.*

ΛΛΛΛΛΛΛΛΛΛ

per l’Iva; il modello F23 per le altre imposte indirette. In detti modelli devono essere indicati gli appositi codici tributo reperibili sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate nonché il codice atto relativo all’istituto conciliativo a cui si è aderito.

F. L'ADESIONE AI PROCESSI VERBALI DI **CONSTATAZIONE**

Gli istituti deflattivi fin qui esaminati presuppongono tutti la rituale e tempestiva notifica di un avviso di accertamento e/o di liquidazione, l'istituto che ora si esamina (unitamente a quello che formerà oggetto di esame nel prossimo paragrafo) è carente di tale presupposto atteso che la "definizione concordata" riguarda in tale ipotesi, non già un atto finale dell'attivato *iter* accertativo, bensì un atto avente natura "endoprocedimentale"(73) ed, in quanto tale, non autonomamente impugnabile.

Il fatto che tale atto istruttorio non sia ritenuto autonomamente impugnabile non comporta che il suo contenuto non possa formare oggetto di contestazione: vi osterebbe l'art. 24 della Carta Costituzionale.

Invero, l'affermato carattere "endoprocedimentale" di qualsivoglia

~~~~~

73) Trattasi senz'altro di atto endoprocedimentale "essendo sfornito di autonomia il cui contenuto e le cui finalità consistono nel reperimento e nell'acquisizione degli elementi utili ai fini dell'accertamento" (Cass., SS.UU., sent. n. 20318 del 20 settembre 2006).

processo verbale non pregiudica, con riferimento ad esso, la posizione del contribuente, il quale, una volta “esternizzata” la compiuta attività istruttoria tramite la notifica del consequenziale avviso di accertamento, potrà, in via “differita”, adire la competente Commissione tributaria provinciale.

Sul punto, con assoluta chiarezza anche la stessa Amministrazione finanziaria, secondo cui **“l’attività istruttoria è sindacabile – in via differita – innanzi a tale giudice speciale solo contestualmente all’impugnazione dell’atto conclusivo del procedimento di accertamento”** (Circ., n. 32/E del 2006) e ciò in linea, con la consolidata giurisprudenza del Consiglio di Stato in detta circolare esplicitamente richiamata (specificamente, la storica sentenza n. 264 del 7 aprile 1995) **“sulla cui base gli atti relativi alle indagini possono essere eventualmente sindacati nella successiva fase contenziosa una volta che l’atto finale di esercizio della pretesa tributaria sia contestato davanti alle Commissioni tributarie competenti”**.

Dopo la necessariamente sintetica, ma sicuramente opportuna, premessa sulla natura e sulla tutela giurisdizionale del Processo Verbale di Constatazione redatto dalla Guardia di Finanza ovvero dai funzionari dell’Agenzia delle Entrate, bisogna esaminare



l'istituto deflativo *de quo* sotto l'aspetto più propriamente operativo per come enucleabile dal disposto di cui all'art. 5-bis che (tramite l'art. 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla L. 6 agosto 2008, n. 133) ha, per l'appunto introdotto l'Istituto della cosiddetta *adesione ai processi verbali di constatazione* redatti a seguito di verifica fiscale.

Come precisato da un attento commentatore<sup>(74)</sup> “*Lo strumento de quo non ha natura partecipativa in senso proprio ma è volto alla definizione dell'obbligazione prima della notifica dell'avviso di accertamento e, dunque, senza contraddittorio con l'Amministrazione* (come, invece, avviene negli istituti di “definizione concordata” esaminati in precedenza, n.d.S.).

In quanto “*L'istituto non realizza quella necessaria <dialettica> volta alla determinazione della base imponibile in funzione della capacità contributiva del soggetto passivo in quanto al contribuente è consentito solo di accettare <in toto> i risultati della verifica* (analogamente a quanto previsto per la definizione agevolata delle sole sanzioni comminate contestualmente all'atto accertativo esaminata *sub lettera D.*, n.d.S.), *nella prospettiva del*

~~~~~

74) **Giancarlo Marzo**, in Articolo già citato, pag. 6.

beneficio della riduzione delle sanzioni e del pagamento rateizzato delle somme dovute senza garanzia, a prescindere dall'importo dovuto."

In concreto, se il contribuente ritiene "conveniente" esercitare tale facoltà, ha diritto alla riduzione (dal 1° febbraio 2011) delle sanzioni pari a **1/6** del minimo edittale ossia alla metà della misura "premiale" prevista con riferimento all'Istituto dell'accertamento con adesione e, come sopra precisato al pagamento rateizzato(75).

Appare, tuttavia, opportuno precisare che non tutti i processi verbali di constatazione sono definibili con l'istituto *de quo*, ma solo quelli che:

- hanno come conseguenza l'emissione di un accertamento parziale(76);
- contengono la constatazione di violazioni "sostanziali" con

^^^^^^

75) E' possibile pagare con un massimo di otto rate trimestrali di pari importo oppure dodici rate se le somme dovute sono superiori ad euro 51.645,69.

76) Gli accertamenti parziali sono quelli emessi sia ai fini imposte dirette (art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973) sia ai fini IVA (art. 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972).

riferimento esclusivamente(77) alla normativa in materia di imposte sui redditi, Irap e di imposta sul valore aggiunto.

~~~~~

77) *“possono formare oggetto di adesione soltanto i processi verbali che contengono la constatazione di violazioni “sostanziali” alla normativa in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto basata su elementi che consentono di stabilire l’esistenza* *di:*

- redditi imponibili non dichiarati, totalmente o parzialmente; deduzioni, esenzioni e agevolazioni in tutto o in parte non spettanti; imposte o maggiori imposte non versate, escluse le ipotesi di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973;*

- imposta sul valore aggiunto non dichiarata, totalmente o parzialmente; detrazioni in tutto o in parte non spettanti; imposta o maggior imposta sul valore aggiunto non versata, escluse le ipotesi di cui all’art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.*

*Solo alle suddette violazioni consegue, infatti, la facoltà di procedere all’accertamento parziale ai sensi dei citati articoli 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Si ritiene, inoltre, che l’istituto operi anche qualora il processo verbale contenga la constatazione di violazioni, analoghe a quelle innanzi menzionate cui può conseguire l’accertamento parziale ex art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, concernenti l’imposta regionale sulle attività produttive, nonché l’addizionale regionale o comunale all’IRPEF, le imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, quelle per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi. Tale scelta è peraltro conforme a quanto già precisato con riferimento all’istituto dell’accertamento con adesione dalla circolare 8 agosto 1997 n. 235/E del Dipartimento delle Entrate (par. 1.2). Il nuovo istituto trova applicazione anche con riguardo ai contributi previdenziali che vanno determinati nella dichiarazione dei redditi, per il cui*

Nessuna particolare difficoltà per accedere a tale “preventiva” definizione.

Per aderire, invero, al processo verbale di constatazione è sufficiente una semplice comunicazione del contribuente all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente e, se diverso, all'Organo che ha redatto il verbale. Ovviamente, se il relativo processo verbale è stato redatto dall'Ufficio, per la definizione è sufficiente la presentazione di una sola comunicazione.

La richiesta deve essere effettuata, **entro 30 giorni** dalla data di consegna del processo verbale di constatazione, utilizzando l'apposito modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Può essere presentata sia a mezzo posta, con raccomandata con avviso di ricevimento, sia consegnandola direttamente ai soggetti

~~~~~

accertamento l'art. 1, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, prevede che trovino applicazione le disposizioni in materia di imposte sui redditi. In conformità al disposto dell'art. 2, comma 5, del decreto legislativo n. 218 del 1997, sui contributi oggetto di definizione non sono dovute sanzioni ed interessi.” (circ. n. 55/E cit.).

destinatari, che rilasciano apposita ricevuta. Alla comunicazione va allegata fotocopia di un documento di identità o di riconoscimento in corso di validità.

L'adesione al processo verbale di constatazione ha come conseguenza l'emissione di un "atto di definizione dell'accertamento parziale", contenente gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale. L'atto è notificato al contribuente **entro 60 giorni** dalla data di presentazione della richiesta.

La notifica dell'atto di definizione determina l'obbligo in capo al contribuente di versare le somme dovute, come risultanti dallo stesso. Il mancato pagamento delle somme definite comporta la loro iscrizione a ruolo.

Alla luce della sensibile riduzione prevista per tale definizione e dei possibili riflessi in termini di lesione del principio di uguaglianza (con riferimento agli accertamenti non preceduti dalla redazione di processo verbale di constatazione) il legislatore tributario ha ritenuto necessario introdurre (con D.L. n. 185 del 2008 convertito

dalla L. n. 2 del 2009) l'Istituto della cosiddetta *adesione agli inviti al contraddittorio dell'Ufficio*, estendendo allo stesso il medesimo trattamento sanzionatorio previsto, per l'appunto, in caso di Processo Verbale di Contestazione.

Come precisato dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 55 del 17 settembre 2008 l'Istituto definitorio in disamina trova la sua giustificazione nel "*dichiarato intento di semplificare la gestione dei rapporti con l'Amministrazione fiscale ispirandoli ai principi di reciproco affidamento, e di agevolare il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti*" evidenziando come "*Alla definizione anticipata la legge collega importanti vantaggi per il contribuente, che fanno da contrappeso al vantaggio per l'Amministrazione di definire in tempi più rapidi l'accertamento fondato sul processo verbale di constatazione, avendo acquisito in via preventiva l'assenso del contribuente ed evitando, in tal modo, la fase dell'eventuale contraddittorio.*".

Considerato che l'Istituto *de quo* rappresenta "*una particolare species*" del più ampio "*genus dell'accertamento mediante adesione*

~~~~~

78) "*La collocazione nel corpus normativo del **decreto legislativo n. 218 del 1997** sancisce la precisa appartenenza al genus dell'accertamento mediante adesione del contribuente del nuovo istituto introdotto dall'art. 5-bis, il quale in definitiva rappresenta una particolare species, caratterizzata dalla anticipazione della adesione*

del contribuente”(78) col cui ambito applicativo coincide perfettamente.

Va, tuttavia, evidenziato che l’Istituto deflattivo in disamina presenta, rispetto all’accertamento con adesione, profili innovativi suoi propri introdotti dal legislatore soprattutto al fine di velocizzarne al massimo la conclusione.

Gli elementi discriminanti e maggiormente significativi dell’adesione ai verbali di contestazione sono rappresentati dall’assenza del contraddittorio e dall’accettazione integrale della pretesa tributaria nel senso e nei limiti correttamente individuati dall’Amministrazione finanziaria, secondo cui tale “accettazione” *“si traduce, di fatto, nel riconoscimento della effettiva sussistenza delle sole violazioni < sostanziali >, di cui si e' detto nel precedente par. 2 (evidenziando come solo tali violazioni consentano di procedere ad un accertamento, ancorché parziale). In concreto, quindi, l'adesione può riferirsi esclusivamente agli imponibili ed alle imposte (così come ai maggiori imponibili o imposte) oggetto*

~~~~~

*(al momento della constatazione delle violazioni che innescano l'accertamento) così' come del perfezionamento della definizione (al momento della notifica dell'atto di definizione). Tale appartenenza ha come immediata e rilevante conseguenza l'estensione alla definizione ex art. 5-bis di tutti gli effetti che il **decreto legislativo n. 218 del 1997** collega alla ordinaria definizione dell'accertamento parziale, in materia di imposte sui redditi e di IVA.” (Circ. n. 55 del 17 settembre 2008).*

delle violazioni < sostanziali > constatate, con distinto e necessario riguardo a tutti i periodi d'imposta interessati dalle violazioni medesime (e non solo a taluni di essi). L'adesione può peraltro concernere soltanto i periodi d'imposta per i quali, all'atto della consegna del processo verbale di constatazione, siano già scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni, dato che solo per essi e' possibile procedere, sulla base del verbale stesso, all'accertamento parziale. Il principio testé enucleato ha come importante corollario l'esclusione dall'ambito di applicazione della norma di tutto ciò che, pur appartenendo ai contenuti del processo verbale di constatazione, non ha diretta attinenza con quanto può formare oggetto precipuo dell'adesione, nei sensi appena chiariti.” (Circ. n. 55/2008 cit.).

La definizione dei verbali rileva, infine, anche sotto l'eventuale aspetto penale con effetti del tutto analoghi a quelli derivanti dalla cosiddetta adesione ordinaria(79).

~~~~~

79) Sotto quest'ottica concreto e rilevante significato assume la recente sentenza resa dalla Suprema Corte di Cassazione, la quale, pur precisando che l'accertamento con adesione non vale come prova ai fini della determinazione del *quantum* dell'imposta evasa e della punibilità dell'evasore, ha ritenuto che nel caso di accertamento con adesione scatta l'attenuante speciale in favore del contribuente che ha già trovato l'accordo con il Fisco in sede amministrativa (cfr., Cass., sent. n. 17706 del 18 aprile 2013).



Infatti, nel caso in cui i rilievi contenuti nel Processo Verbale di constatazione abbiano determinato la comunicazione della notizia di reato alla competente Autorità giudiziaria con l'instaurazione del conseguente processo penale, l'estinzione dell'obbligazione tributaria rende operante l'attenuante di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000 in virtù del quale *“le pene previste ... sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie ... se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari ... sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”* anche di futura introduzione.

Quest'ultimo aspetto è stato, invero, opportunamente chiarito con la Circolare n. 154 del 4 agosto 2000 avendo essa precisato che *“In virtù della formula normativa <aperta>, devono ritenersi applicabili tutte le tipologie di di definizione dei rapporti tributari, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza da parte del contribuente e il ravvedimento, nonché tutte quelle, eventuali, **di futura introduzione**”*.

Non v'è dubbio, pertanto, che nel caso di comportamenti del contribuente aventi rilevanza penale, Egli avrà un ulteriore valido motivo per tempestivamente accedere alla speciale procedura conciliativa codificata nell'art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 218 del 1997.

## **G. LA DEFINIZIONE DELL'INVITO A COMPARIRE**

La speciale, e “preventiva” (nell’accezione del termine già evidenziata), procedura conciliativa ora in disamina risulta, unitamente all’Istituto di cui al paragrafo precedente, essere stato inserito dal legislatore tributario del 2008 nell’ordinaria disciplina dell’accertamento con adesione tant’è che il suo ambito applicativo coincide quasi perfettamente con quello della definizione raggiunta, per l’appunto, attraverso l’Istituto dell’accertamento con adesione.

Tale constatazione ha fatto sì che l’Amministrazione finanziaria, nel fornire ai propri dipendenti Uffici le istruzioni operative per la corretta applicazione dell’esaminando Istituto (Circ. n. 4 del 16 febbraio 2009), ha ritenuto metodologicamente corretto(80) rinviare alle direttive a suo tempo emanate con la Circolare n. 235 del 1997 emessa, per l’appunto, con riferimento all’accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale.

^^^^^^^

80) “La evidenziata collocazione tra le disposizioni di cui al **decreto legislativo n. 218 del 1997** rileva particolarmente ai fini della delimitazione dell'ambito applicativo del nuovo istituto, che coincide perfettamente con quello della definizione successiva alla instaurazione del contraddittorio (valgono, pertanto, al riguardo, le precisazioni a suo tempo offerte dalla circolare 8 agosto 1997, n. 235, al par. 1)” (Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento- circ. n. 4 del 16 febbraio 2009 sub 2.1).

Si è già avuto modo di evidenziare che l'introduzione della "definizione dell'invito a comparire" è stata ritenuta necessaria dal legislatore soprattutto al fine di evitare una non consentita lesione del principio di uguaglianza (con riferimento agli accertamenti non preceduti dalla redazione di processo verbale di constatazione): *"L'introduzione di questa nuova forma di definizione ha l'obiettivo di parificare la situazione del contribuente destinatario di p.v.c. cui è offerta la possibilità di definire le violazioni con riduzione delle sanzioni, a quella del contribuente nei cui confronti la formulazione di una maggiore pretesa non passa per l'esecuzione di una verifica"*(81).

Dal punto di vista temporale va evidenziato che detto Istituto (introdotto, lo si ripete, dal Decreto Legge n. 185 del 2008) si applica agli inviti al contraddittorio emessi:

- dal 1° gennaio 2009, se riguardano imposte dirette e Iva;
- dal 29 gennaio 2009, se relativi a imposte indirette diverse dall'Iva (imposta di registro, sulle successioni, sulle donazioni, eccetera).

^^^^^^

81) **Paola Rossi**, "Novità in tema di accertamento", Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 19 gennaio 2009, slide n. 7.

Poiché, come già evidenziato, gli aspetti premiali dell'Istituto *de quo* sono identici a quelli derivanti dall'adesione ai processi verbali, si ritiene, al fine di evitare ridondanti ripetizioni, di dover fare esplicito rinvio a quanto sul punto precisato nel paragrafo precedente.

Giova soltanto conclusivamente evidenziare che l'adesione ai contenuti dell'invito prevede un'ipotesi preclusiva che rende tale istituto deflativo di fatto alternativo a quello dell'adesione ai processi verbali di constatazione.

Sul punto con assoluta chiarezza l'Amministrazione finanziaria:

#### *"2.2 Cause di esclusione*

*Il nuovo comma 1-quinquies dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, prevede una specifica ipotesi preclusiva della possibilità di definizione dei contenuti degli inviti al contraddittorio. La norma stabilisce, infatti, che le disposizioni di cui ai commi 1-bis, 1-ter e 1-quater <non si applicano agli inviti preceduti dai processi verbali di constatazione definibili ai sensi dell' art. 5-bis, comma 1, per i quali non sia stata prestata adesione e con riferimento alle maggiori imposte ed altre somme relative alle violazioni indicate nei processi verbali stessi che consentono l'emissione degli accertamenti di cui all'art. 41-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'art. 54, quarto comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.>*

*Il nuovo istituto deflativo non può dunque operare nell'ipotesi in cui sia stato in precedenza consegnato un processo verbale di constatazione e, pur sussistendone i presupposti, gli interessati non abbiano effettuato l'adesione ai contenuti dell'atto, ai sensi dell'art. 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997. Tale preclusione, naturalmente, opera limitatamente alle maggiori imposte ed alle altre somme relative alle violazioni constatate nel citato verbale che consentono l'emissione degli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.*

*In altri termini, l'accertamento parziale delle imposte o maggiori imposte oggetto di violazioni constatate mediante processo verbale può essere definito solo con l'adesione al detto atto (ai sensi dell'art. 5-bis), e non anche mediante adesione (ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis) all'eventuale invito al contraddittorio che l'Ufficio ritenga di emettere per cercare comunque la condivisione del contribuente in sede di contraddittorio (in tal caso, infatti, la definizione può avvenire solo secondo le ordinarie modalità).*

*Va da sé che il contribuente, qualora lo ritenga opportuno, può presentare istanza per la formulazione della proposta di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, comma 1 del decreto*

*legislativo n. 218 del 1997, secondo le ordinarie modalità e con le agevolazioni previste dall'art. 2, comma 5, dello stesso decreto.*

*Si ritiene, peraltro, che la preclusione in parola non operi qualora l'invito si discosti dai contenuti del processo verbale, con specifico riguardo agli imponibili e/o alle imposte oggetto delle violazioni constatate. In concreto, quindi, se l'Ufficio ritiene che la pretesa impositiva debba riguardare imponibili o imposte di entità diversa da quella risultante dal processo verbale (definibile ex art. 5-bis del decreto legislativo n. 281 del 1997), l'invito conseguentemente emesso resterà definibile, per adesione, ai sensi dell'art. 5, comma 1-bis (anche ove si tratti di imponibili e/o imposte inferiori a quelle oggetto delle violazioni constatate).” (Circ. n. 4/E del 16 febbraio 2009).*

Per quanto riguarda i risultati concreti raggiunti con gli Istituti *de quibus*, si ritiene sufficiente riportare quanto sulla specifica questione rappresentato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Dr. Attilio Befera, in occasione della sua audizione, in data 17 aprile 2013, in Commissione Speciale per l'Esame di Atti del Governo:

*“Nell'esercizio 2012, circa 234.000 contribuenti hanno utilizzato gli istituti dell'adesione (compresa l'adesione ai contenuti dei processi verbali di constatazione e l'adesione ai contenuti degli inviti al*

*contraddittorio) e dell'acquiescenza per definire circa 265.000 accertamenti emessi ai fini della imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP. Per quanto riguarda le somme riscosse correlate agli istituti definatori della pretesa tributaria e agli istituti deflativi del contenzioso, nel 2012 sono stati incassati 4,3 miliardi di euro attraverso l'utilizzo del modello F24" con esclusione, quindi, dei versamenti effettuati tramite modello F23 utilizzabile per le altre imposte indirette diverse dall'Iva.*



## **H. LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA OBBLIGATORIA**

### **H.1 - Premessa**

L'Istituto in disamina, pur essendo di recente codificazione, è quello che appare sicuramente più interessante sia in termini di risultati attesi e conseguiti sia in termini di sottesi problemi interpretativi che hanno dato luogo a stimolanti dispute dottrinarie soltanto in minima parte giurisprudenzialmente verificate in considerazione dell'assoluta novità nel sistema tributario italiano di un siffatto Istituto definitorio.

Sotto l'aspetto squisitamente interpretativo particolare importanza, come si avrà modo di evidenziare in prosieguo, assume il fatto che analogo Istituto deflativo altrove successivamente codificato(82) ha subito l'intervento tranciante della Corte Costituzionale(83).

~~~~~

82) Mediazione prevista dal D.Lgs. 4 marzo 2010 n. 28 finalizzata alla "*conciliazione di una controversia civile e commerciale vertente su diritti disponibili*" (come recita l'art. 2 di detto decreto n. 28).

83) La Corte Costituzionale (con la sentenza 24 ottobre-6 dicembre 2012 n. 272 in Gazz. Uff. 12 dicembre 2012, n. 49 – Prima serie speciale) ha dichiarato la illegittimità

Nell'ambito degli strumenti deflativi del contenzioso tributario, accanto agli Istituti in precedenza esaminati, per effetto di quanto disposto dall'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011 n. 98, convertito con modificazioni dalla Legge 15 luglio 2011 n. 11(84), figura da poco più di un anno anche quello del **“reclamo-mediazione”** (d'ora in avanti denominato *“mediazione tributaria”* o solo *“mediazione”*) riferibile agli atti notificati a partire dal 1° aprile 2012 per come esplicitamente disposto dal comma 1 del citato art. 39 per il quale *“Le disposizioni di cui al comma 9 si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012”*.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 25/E del 19 giugno 2012, *“La ratio del nuovo istituto è quella di prevedere*

^^^^^^^^

costituzionale dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 28 del 2010 che aveva disciplinato la conciliazione obbligatoria di controversie civili e commerciali).

84) Tale disposizione legislativa ha inserito nel D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione delle delega al Governo contenuta nell'art. 30 della Legge 30 dicembre 1991 n. 413) l'art. 17-bis rubricato, per l'appunto, *“Il reclamo e la mediazione”* obbligatoriamente attivabile, a pena di inammissibilità rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate. Per quanto riguarda la dicitura gli *“atti emessi dall'Agenzia delle Entrate”* è necessario, come si vedrà in seguito, che essa venga interpretata alla luce di quanto disposto dall'art. 23-*quater* del D.L. 6 luglio 2012, n. 95.

sistematicamente un contraddittorio col contribuente prima dell'instaurazione del contenzioso, al fine di verificare sempre in via preventiva la possibilità di definire la lite potenziale senza le lungaggini e gli oneri(85) del contenzioso giurisdizionale.”.

Tale intento si evince, del resto, dalle espresse intenzioni del legislatore, in quanto, come si legge nella relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 98 del 2011, esso “*introduce un efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato emessi dall’Agenzia delle Entrate*”.

Premesso che il *quantum* riscosso a seguito di “mediazione” non

~~~~~

85) Nelle controversie *de quibus* la legge, come ulteriore ostacolo all’attivazione della procedura giurisdizionale, ha previsto che la parte soccombente in tale sede è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al cinquanta per cento delle spese del procedimento disciplinato dal citato art. 39. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la Commissione tributaria può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi da esplicitamente indicare nella motivazione della sentenza.

Inoltre, nell’ipotesi di esito infruttuoso del procedimento di reclamo/mediazione, è dovuto, in sede di deposito presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale, il contributo unificato.

L’istanza presentata, all’Ufficio non è, invece, assoggettabile all’imposta di bollo poiché tale istanza è da ricondurre tra gli atti esenti di cui all’art. 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642. Così anche l’eventuale procura conferita al rappresentante o al difensore.

può certamente considerarsi esaltante né, del resto avrebbe potuto essere diversamente, atteso *“il valore non elevato”* delle vertenze con tale Istituto definibili;

per quanto riguarda, invece, l'effetto deflativo sul contenzioso tributario, i dati fin'ora monitorati risultano oltremodo soddisfacenti tanto da far affermare(86) al Direttore dell'Agenzia delle Entrate che è necessario continuare a lavorare al processo tributario *“anche alla luce dei risultati positivi ottenuti con l'utilizzazione dell'istituto della mediazione, che ha ridotto il ricorso alla Commissione tributaria”*.

*“Se i risultati saranno confermati -ha spiegato- chiederemo che il livello della mediazione venga elevato così da ridurre ulteriormente l'impatto sulle commissioni tributarie [per cui] proporremo di ampliare la soglia dei 20mila euro”*.

~~~~~

86) Forum nazionale su *“Nuovi strumenti di lotta all'evasione. Difesa del contribuente e orientamento della giurisprudenza. Redditest, spesometro e redditometro”*

H.2 – Efficacia deflattiva della mediazione tributaria

Su FiscoOggi.it del 9 febbraio 2013 si evidenzia come, alla luce dei dati monitorati al 31 dicembre del 2012, l'obiettivo sia stato centrato atteso che *“In media, due contribuenti su tre, dopo la fase amministrativa, non hanno instaurato controversia”* con conseguenziale *“conflittualità ridotta e niente lungaggini e costi del contenzioso”*(87).

Ciò in ottemperanza a quanto nello specifico precisato nell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2012-2014 del Ministro dell'economia e delle finanze con il quale, fra i punti per il miglioramento dell'efficacia dell'attività di prevenzione e contrasto all'evasione al fine del recupero della base imponibile non dichiarata, è stata, per l'appunto, individuata la *“diminuzione della conflittualità nei rapporti con i contribuenti mediante un attento esame preventivo della sostenibilità delle controversie e assicurando ulteriore impulso agli istituti deflativi del contenzioso grazie al nuovo istituto della mediazione, introdotto dall'art. 39, comma 12, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98”*.

^^^^^^^^

promosso dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Napoli ivi tenutosi in data 22 aprile 2013.

Come da prospetto allegato *sub* n. 1, a fronte di **47.740** istanze presentate (in tale graduatoria spiccano la Direzione Regionale della Sicilia con 8.508 istanze e quella della Campania con 8.228 istanze) ne sono state esaminate nel merito **23.395** con una percentuale di “lavorazione” pari al 49,0%(88) mentre altre 5.233 risultano ancora in corso di lavorazione essendo, alla prefata data del 31 dicembre 2012, pendente il codificato termine di novanta giorni per la conclusione del procedimento.

Le istanze definite ammontano a **11.658**, pari, pertanto al 49,8%(89) di quelle esaminate. Quelle rigettate, invece, sono **6.504**, pari al 27,8% delle istanze esaminate.

Ciò che appare assai importante ai fini del presente lavoro è l'indice di definizione che, in effetti, è sicuramente ben superiore a quello sopra indicato (49,8%) in quanto occorre includere nel numeratore del rapporto anche le istanze interessate da proposte di mediazione in corso e i provvedimenti di diniego per i quali i contribuenti

~~~~~

87) **Giovanni Francescone**, “*Mediazione tributaria: obiettivo centrato*”, in FiscoOggi del 9 febbraio 2013.

88) Ben al di sotto, tuttavia, degli obiettivi di *budget* assegnati per il 2012 agli Uffici operativi che avrebbero dovuto esaminare il 90% delle istanze di mediazione notificate a partire dal 2 aprile 2012. “*Ma se si prende in esame solo il numero delle procedure già concluse, la percentuale di successo è del 64%*” (**Valerio Stroppa**, “*Mediazione, fisco snello, Ridotto di un terzo il contenzioso tributario*”, su ItaliaOggi del 12 febbraio 2013 pag. 23).

ometteranno di costituirsi in giudizio il che comporta, ovviamente, un ulteriore effetto deflativo sia pure “indirettamente” conseguito.

In effetti, *“Per conoscere con precisione l'indice di definizione occorre, invero, attendere l'esito delle numerose proposte di definizione e l'esito delle numerose proposte di mediazione ancora in corso e, in definitiva, conoscere quante delle istanze di mediazione presentate si trasformeranno in ricorso. Da una parziale ricognizione riferita alle istanze per le quali il termine di costituzione in giudizio è già scaduto, si è riscontrato che mediamente due contribuenti su tre non hanno instaurato la controversia. La proficuità della gestione della mediazione è confermata anche dalla riduzione del flusso delle nuove controversie relative ad atti dell'Agenzia delle Entrate: il numero complessivo dei ricorsi presentati in Ctp nel corso del 2012 è inferiore del 30% circa (vedasi prospetto sub allegato n. 2) rispetto al 2011 (circa 50.000 ricorsi in meno).*

*Limitatamente all'ultimo bimestre, nel quale la mediazione è entrata a regime, la riduzione rispetto al corrispondente periodo del 2011 è del 46,4%.”(90).*

^^^^^^

90) Articolo a firma di **Giovanni Francescone** in FiscoOggi già cit.

Tali soddisfacenti risultati sono senz'altro il frutto del “dinamismo operativo” posto in essere dall'Amministrazione finanziaria la quale ha, per l'appunto, coinvolto gli Ordini professionali promuovendo la stesura di specifici protocolli di intesa successivamente firmati a livello territoriale dai rappresentanti delle sedi regionali e provinciali dell'Agenzia delle Entrate in tal senso “sollecitati” dal livello centrale.

Ciò ha consentito alle strutture territoriali di porsi sulla falsariga(91) dell' **“accordo per massimizzare le potenzialità del nuovo istituto”** firmato, a livello di vertice, dall'Agenzia delle Entrate ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili finalizzato a *“Realizzare una proficua collaborazione nella gestione della mediazione tributaria per migliorare i rapporti tra contribuenti rappresentati dai commercialisti e l'Amministrazione, attraverso il raggiungimento di soluzioni rapide, condivise, legittime e trasparenti.*

~~~~~

91) *“Il protocollo d'intesa nazionale farà da cornice ai diversi accordi che verranno stipulati tra le direzioni provinciali dell'Amministrazione e le sedi locali dell'ordine dei Dottori Commercialisti”* (Comunicato stampa congiunto del 24 luglio 2012)

E' questo uno dei principali obiettivi del protocollo d'intesa tra l'Agenzia delle Entrate e il Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili, firmato a Roma dal direttore dell'Agenzia, Attilio Befera, e dal presidente del Consiglio nazionale, Claudio Siciliotti.

Il nuovo accordo apre la strada a una collaborazione virtuosa tra i due attori, orientata alla cooperazione in sede amministrativa, alla diffusione della conoscenza del nuovo istituto e alla realizzazione di un osservatorio(92) che consenta di monitorare l'andamento della mediazione tributaria”(Comunicato stampa congiunto del 24 luglio 2012).

~~~~~

92) Per il monitoraggio sull'andamento della mediazione tributaria risulta, allo stato, essere stato costituito l'apposito osservatorio da:

- Direzione Regionale della Liguria con provvedimento n. 2012/25858 del 27 novembre 2012;
- Direzione Provinciale di Trento come da comunicato stampa del 14 gennaio 2013;
- Direzione Provinciale di Forlì-Cesena con provvedimento dell'1 marzo 2013;

### **H.3 – Le principali criticità dell’Istituto – Orientamento dottrinario e giurisprudenziale**

L’indubbia efficacia deflativa dell’Istituto in disamina non vuol certamente significare che esso sia privo di criticità e di aspetti interpretativi assai problematici.

Tutt’altro.

In estrema sintesi le principali criticità sono:

- I. la prescrizione a condizione di inammissibilità rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio;
- II. la mancata compiuta “terzietà” dell’Organo incaricato di gestire il procedimento di reclamo e mediazione;
- III. l’assenza di una tutela cautelare effettiva e compiuta nelle more del procedimento;
- IV. la previsione di un regime di rimborso delle spese del procedimento di mediazione e reclamo nel solo caso di insuccesso dell’invocato Istituto.

La rilevanza delle sopra enunciate criticità impone un loro specifico esame alla luce delle posizioni in merito assunte, nel pur breve periodo di riferimento, dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

## I. In merito alla codificata inammissibilità del ricorso non preceduto dal reclamo/mediazione

un profilo di illegittimità costituzionale si è ritenuto ravvisabile con riferimento al secondo comma dell'art. 17-*bis* più volte citato, laddove la presentazione del reclamo si sostanzia in una condizione di inammissibilità del ricorso, andando a precludere, in caso di mancata presentazione dell'istanza, qualsivoglia attività giudiziale in violazione a quanto disposto dal primo comma dell'art. 24 della Carta Costituzionale, secondo cui *“tutti possono agire in giudizio in difesa dei propri diritti e interessi legittimi”*.

*“Si tratta del c.d. <diritto di azione> per il quale il Costituente ha previsto un espresso riconoscimento costituzionale allo scopo di impedire che un qualsivoglia legislatore potesse o comunque possa privare, in maniera arbitraria, alcune posizioni giuridiche soggettive”*(93).

~~~~~

93) **Maurizio Villani**, *“Reclamo e mediazione tributaria: profili di incostituzionalità”*, Articolo del 4 marzo 2013, pag. 2, su sito Altalex.

L'Autore citato *sub nota n. 93* ha, altresì, ipotizzato una “*violazione del diritto ad un giusto processo (art. 111 Cost.)*” sul presupposto motivazionale che la procedura della mediazione “*rischia di dilatare eccessivamente i tempi di introduzione del giudizio tributario*”.

Inoltre, “*l’obbligatorietà di tale istituto, anche se per ragioni diverse, è già stata dichiarata incostituzionale in materia civile, conseguentemente, è auspicabile che la medesima censura si abbia anche in ambito tributario, dove, peraltro, l’espletamento di tale procedura è prevista a pena di inammissibilità della successiva fase giudiziaria*”(94).

L’autorevolezza delle censure *de quibus* non esime un giudizio di non condivisione, atteso che:

in altri Paesi europei, aventi principi costituzionalizzati pressoché identici a quelli dell’Italia, è prevista già da tempo una fase pre-giurisdizionale obbligatoria.

^^^^^^^^

94) **Alessandra Rizzelli e Maurizio Villani**, “*Mediazione tributaria: sollevata questione di legittimità costituzionale. Commissione Tributaria Provinciale Perugia, ordinanza 07.02.2013 n° 18*”, *Atalex*, 19 marzo 2013.

In Spagna: bisogna proporre il reclamo ai Tribunali economico-amministrativi regionali e locali, inquadri, sebbene non dipendenti gerarchicamente, nel Ministero dell'Economia. Se il valore definito supera un certo limite, la decisione è impugnabile presso il Tribunale economico-amministrativo centrale a Madrid. Le sentenze sono poi impugnabili in Cassazione.

In Germania: il reclamo ordinario e straordinario verso l'Organo gerarchicamente superiore dell'Amministrazione finanziaria è sempre obbligatorio a prescindere dal valore della lite. Il ricorso al Giudice tributario è ammesso, analogamente a quanto previsto in Italia, solo quando l'accordo non sia stato raggiunto. E' ammesso il ricorso anche contro l'inerzia del Fisco in caso di mancata risposta in un tempo ragionevole.

- Il riferimento alla nota sentenza della Corte Costituzionale n. 272 del 24 ottobre-6 dicembre 2012, resa in materia di conciliazione di controversie civili e commerciali, invocato dai citati commentatori per ulteriormente supportare il loro convincimento sulla presumibile illegittimità costituzionale anche della mediazione tributaria, non appare del tutto convincente.

A prescindere che sono gli stessi Autori a doverosamente precisare che l'invocata sentenza di incostituzionalità è stata resa “*per ragioni diverse*”; non può non sottacersi che altrettanto autorevole dottrina ha considerato i due istituti (la mediazione civile e quella tributaria) assolutamente “non paragonabili” attese le loro sostanziali specificità.

Espone con chiarezza le distinzioni tra “mediazione civilistica” e “mediazione tributaria” il professor Francesco Pistolesi, secondo il quale “*il procedimento di mediazione in ambito civilistico e quello di reclamo e mediazione in materia tributaria hanno in comune, oltre ad una parziale identità terminologica, soltanto le finalità di contribuire alla riduzione delle pendenze processuali. Per tutto il resto ... siamo in presenza di istituti aventi un assetto ed una disciplina profondamente diversi. Ciò che determina, fra l'altro, l'impossibilità di fare riferimento al d.lgs. n. 28/2010 per regolare, ricorrendo all'analogia, eventuali lacune emergenti dal regime delineato dall'art. 17-bis cit.*”(95).

~~~~~

95) **Francesco Pistolesi**, “*Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*”, in Rassegna Tributaria n. 1 del 2012, pag. 65 ss.).

Siffatte ineccepibili argomentazioni consentono di affermare che non è possibile applicare *tout court* gli stessi ragionamenti che hanno condotto la Corte Costituzionale a dichiarare la illegittimità costituzionale dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 28 del 2010 (in materia di conciliazione di controversie civili e commerciali) alla mediazione in campo tributario, e ciò soprattutto per quanto attiene al profilo, per l'appunto, della obbligatorietà del ricorso/istanza.

Sulla stessa scia interpretativa si è posto il Consiglio Nazionale del Notariato con lo Studio n. 72-2013/T sulla "*Mediazione tributaria ed imposta principale <postuma>*" approvato dalla Commissione Studi Tributarî l'8 febbraio 2013. Tale interessante Studio è stato ritenuto necessario per il corretto espletamento dell'attività notarile a seguito dell'allargamento, sotto il profilo oggettivo, dell'operatività, a decorrere dal 1° dicembre 2012(96), della mediazione tributaria per effetto della integrazione nell'Agenzia delle Entrate dell'Agenzia del Territorio disposta dall'art. 23-*quater*

~~~~~

96) La data del 1° dicembre 2012 è quella infatti di prevista incorporazione dell'Agenzia del Territorio nell'Agenzia delle Entrate, a tenore del comma 1 dell'art. 23-*quater* del citato D.L. n. 95 del 2012.

del D.L. 6 luglio 2012, n. 95 inserito nella Legge di conversione 7 agosto 2012, n. 15.

Sul punto è intervenuta con opportuni e specifici chiarimenti l'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 49 del 28 dicembre 2012.

- Pur apparendo condivisibili le perplessità in merito alla concreta eventualità di accumulare un eccessivo ritardo nell'ottenere giustizia giudiziale per effetto della codificata tempistica, non si ritiene che ciò possa, di per sé soltanto, costituire valida e congrua motivazione per ipotizzare una violazione del diritto ad un giusto processo (art. 111 Cost.).

II. In merito alla mancata compiuta “terzietà” dell’Organo incaricato di gestire il procedimento di reclamo e mediazione

chiamati a gestire il nuovo Istituto della mediazione tributaria sono i nuovi Uffici legali⁽⁹⁷⁾ delle Direzioni provinciali o le analoghe strutture delle Direzioni regionali proprio per assicurare quei requisiti di “*diversità*” e “*autonomia*” che, per esplicita volontà legislativa (quinto comma dell'esaminando art. 17-*bis*), devono contraddistinguere la struttura competente

a decidere sulle istanze di mediazione rispetto all'Organo che ha proceduto ad effettuare l'atto accertativo reclamabile.

Sul punto, tuttavia, consistenti e numerose le note critiche basate, essenzialmente, sulle seguenti considerazioni:

a) *“Un difetto da rimuovere è l'assenza di terzietà di chi deve accogliere il reclamo o di chi deve accettare la mediazione o proporla. Non è affatto sufficiente pensare che la terzietà venga garantita dal fatto che la pratica viene affidata a un funzionario diverso da quello che ha trattato l'accertamento”*(98);

^^^^^^

97) L'istruttoria relativa al procedimento di mediazione è attribuita ad apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti impugnabili. Tali strutture sono gli Uffici legali istituiti presso ciascuna Direzione regionale o provinciale e il Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate. Per gli uffici provinciali – Territorio dell'Agenzia il riferimento è costituito da apposite strutture di staff, alle dirette dipendenze del direttore. L'Ufficio legale (o la struttura di staff), all'esito dell'istruttoria, può accogliere, anche parzialmente, o rigettare l'istanza ovvero può formulare una proposta di mediazione. E' possibile instaurare un eventuale contraddittorio con il contribuente in base all'incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa (Circ. n. 9/2012).

98) **Benedetto Santacroce**, *“Il riesame dell'Agenzia esclude la terzietà”*, Articolo pubblicato il 5 marzo 2012 e rinvenibile su **“Norme & TRIBUTI”** Sole24Ore del 27 aprile 2013.

- b) *“Nell’istante in cui il ruolo di mediatore è affidato ad un altro ufficio della medesima pubblica amministrazione che è anche controparte del contribuente nel procedimento, più che di mediazione tributaria sarebbe corretto parlare di reclamo amministrativo obbligatorio per poter poi adire le commissioni provinciali”*(99);
- c) *“Nella specie, si tratta di funzionari di Uffici appartenenti all’Amministrazione finanziaria che, dunque, non sono estranei al rapporto. Conseguentemente, anche se è vero che non si tratta degli stessi soggetti che fisicamente hanno formato l’atto impositivo, in ogni caso il vaglio della proposta del contribuente è affidato allo stesso soggetto in senso lato (Amministrazione finanziaria), e, per di più, all’Ufficio che è destinato ad essere contraddittore nell’eventuale futura controversia”*(100);
- d) *“Tale reclamo viene esaminato da un organo dell’Amministrazione che seppur diverso ed autonomo*

^^^^^^^^

99) **Claudio Siciliotti**, *“Per una vera mediazione serve terzietà”* su sito del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

100) **Maurizio Villani** e **Alessandra Rizzelli**, in Articolo cit.

rispetto a quello che ha emanato l'atto reclamabile è sempre parte organica della Amministrazione stessa. A tale organo è demandato di accettare o meno il reclamo e la eventuale richiesta di mediazione e di effettuare, a sua volta, una nuova proposta di mediazione. Appare evidente come il Legislatore abbia usato l'istituto della mediazione in modo erroneo ed illogico. [...] Talché deve evidenziarsi in primo luogo che l'organo della mediazione deve essere estraneo alle parti, in sostanza non può essere mediatore una delle parti, anche se costituito in ufficio autonomo" (Commissione tributaria provinciale di Perugia, Ordinanza di remissione alla Corte Costituzionale n. 18 dell'1-7 febbraio 2013).

Pur convenendo sull'opportunità che la mediazione tributaria venga gestita da un Organo fornito di effettiva "terzietà", si ritiene che la mancanza di detto auspicato requisito non possa, di per sé soltanto, comportare *tout court* l'illegittimità della procedura per come attualmente codificata atteso che:

- i. il carattere della terzietà e quello della indipendenza costituiscono, per esplicita volontà del Costituente (art. 111 Cost.), elementi essenziali ed imprescindibili dell'attività giurisdizionale, nelle sue varie articolazioni, e non già della Pubblica Amministrazione su cui

grava, invece, l'obbligo di assicurare, tramite un'idonea organizzazione dei propri Uffici, il "*buon andamento e imparzialità*" (art. 97 Cost.) dei suoi comportamenti atteso che "*i pubblici impiegati sono al servizio esclusivo della Nazione*" (art. 98, comma 1, Cost.) per cui "*L'attività amministrativa [...] è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità (che è qualcosa di diverso della "terzietà", n.d.S.) di pubblicità e di trasparenza*" (art. 1, comma 1, della Legge n. 241 del 1990).

Con specifico e limitato riferimento alla mediazione tributaria, si può affermare, con ragionevoli margini di fondatezza, che i requisiti dell'autonomia e della diversità, esplicitamente richiesti dal quinto comma dell'articolo 17-*bis* in disamina, risultano essere stati garantiti dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha, in tal senso, operato una modifica organizzativa interna demandando la gestione della mediazione ad una nuova struttura diversa da quella che ha curato l'istruttoria dell'atto accertativo reclamabile;

ii. particolarmente significativo, al fine specifico che ne occupa, appare quanto enucleabile dalla sentenza n 9097 del 3 maggio 2005 resa dalle Sezioni Unite della Cassazione, le quali, sia pure in materia del tutto diversa (deliberazioni disciplinari del Consiglio Nazionale Forense) ebbero ad enunciare il rilevante principio di carattere generale secondo cui il requisito costituzionale della

“terzietà” è invocabile soltanto con riferimento all’attività propriamente giurisdizionale(101).

III. In merito all’assenza di una tutela cautelare effettiva e compiuta nelle more del procedimento

durante l’instaurata fase amministrativa al contribuente-istante appare preclusa qualsivoglia tutela cautelare di tipo giurisdizionale giacché non gli è possibile, prima della costituzione in giudizio, invocare detta tutela: il contenzioso, invero, non risulta essersi ancora radicato.

Ciò comporta che, nell’attesa dell’esito del reclamo/mediazione, il contribuente si vedrà esposto alla riscossione coattiva, sia pure parziale, di quanto accertato con l’atto reclamabile stante la codificata esecutività di quest’ultimo(102).

^^^^^^

101) *“Ne deriva che il richiamo agli artt. 25 e 102 della Costituzione, con riferimento ai principi di terzietà del giudice e di separazione tra la funzione requirente e quella giudicante, non è pertinente per i Consigli degli ordine territoriali, giacché l’attività da questi esercitata non è attività giurisdizionale, onde la questione di legittimità costituzionale sollevata dal ricorrente è manifestamente inammissibile”* (Cass., SS.UU., sent. n. 9097 del 3 maggio 2005).

102) In effetti, ai sensi dell’art. 23 , comma 30, del D.L. del 6 luglio 2011 convertito con modificazioni dalla Legge n. 111 del 2011, l’avviso di accertamento emesso dall’Amministrazione finanziaria diventa titolo esecutivo decorsi sessanta giorni senza

Tale preclusione è, tuttavia, riferita esclusivamente alla sospensione dell'esecuzione in via giurisdizionale (art. 47 del Contenzioso tributario) atteso che la cosiddetta sospensione amministrativa è stata ritenuta ammissibile dalla stessa Amministrazione finanziaria, la quale, sul punto, si è espressa nel modo seguente:

“anche nell’ambito del procedimento amministrativo disciplinato dall’articolo 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992, per sua natura funzionale al riesame ed eventuale rideterminazione della pretesa, il contribuente può chiedere la sospensione degli effetti dell’atto. Quando le eccezioni sollevate nell’istanza non appaiono infondate, la Direzione può dunque concedere, su istanza formulata contestualmente all’atto introduttivo del procedimento di mediazione, ovvero separatamente, la formale sospensione, in tutto o in parte, dell’esecuzione dell’atto in presenza del richiamato presupposto.

~~~~~

che si sia provveduto al pagamento. Anche sotto tale aspetto la Commissione tributaria di Perugia con l’ordinanza già citata ha ritenuto la mediazione tributaria non conciliabile con i principi costituzionali.

*Si precisa che il periodo di sospensione degli effetti dell'atto non può comunque protrarsi oltre il tempo necessario alla conclusione della mediazione” (Circ. n. 9/E del 2012 paragrafo n. 4).*

Una volta conclusosi **negativamente** il procedimento di mediazione il contribuente-istante diventa contribuente-ricorrente a tutti gli effetti qualora decida di costituirsi in giudizio nel codificato termine decadenziale.

La formale e tempestiva costituzione in giudizio fa sì, ovviamente, che il contribuente si riappropri della possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione secondo i dettami dell'art. 47 del Contenzioso tributario.

**IV. In merito alla previsione di un regime di rimborso delle spese del procedimento di mediazione e reclamo nel solo caso di insuccesso dell'invocato Istituto**

come già evidenziato, soltanto nel caso in cui all'esito negativo del procedimento di mediazione segua la rituale e tempestiva costituzione in giudizio del contribuente-istante, quest'ultimo, previa delibazione dall'adito Giudice tributario, potrà recuperare le spese a tale titolo sostenute; mentre in caso di esito positivo

nessuna somma a titolo di rimborso potrà mai essere pretesa dal contribuente neppure nel caso in cui egli sia stato “costretto” a rivolgersi ad un professionista poiché il valore della vertenza risultava superiore a 2.582,28 euro (soglia di valore comportante, per l'appunto, l'obbligo dell'assistenza tecnica).

Sebbene ciò possa apparire a taluno come un ingiustificato “aggravio”(103) nei confronti del contribuente, non può esso costituire un inficiante *vulnus* della procedura *de qua* poiché il legislatore ha ritenuto di dover “compensare” le spese tutte quelle volte in cui si addivenga ad un accordo tra le parti.

Un codificato esempio in tal senso è rappresentato dalla conciliazione tributaria, la quale, del resto, appare preclusa proprio nel caso in cui sia stata, sia pure obbligatoriamente, attivato il procedimento di mediazione tributaria.

^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^

103) **Renato Fanara**, Presidente Commissione Ungdcec (Unione Nazionale Giovani Commercialisti ed Esperti Contabili), *“L'attività professionale volta a garantire al contribuente l'adeguata tutela non può prescindere dal valutare un eventuale risultato negativo del reclamo e della mediazione. E' dunque inevitabile la percezione del compenso professionale quale onere ingiusto per il contribuente, ogni qualvolta la parte avversa, eviti il pagamento delle spese di giudizio annullando l'atto illegittimo. In questa ipotesi si potrebbe prevedere per il contribuente che vede accolte le proprie ragioni in autotutela a seguito di reclamo, il riconoscimento di un credito d'imposta in funzione della spesa sostenuta per il compenso professionale”*, Articolo “*Mediazione tributaria al palo*” pubblicato su ItaliaOggi dell'11 aprile 2013, pag. 33.



#### **H.4 – La natura giuridica e le differenze della mediazione fiscale obbligatoria rispetto agli altri Istituti deflativi – Atti emessi dall’Agente della Riscossione**

Si è acutamente osservato che “*la mediazione tributaria costituisce un rimedio amministrativo para-processuale*”(104) con i caratteri precipui e distintivi della generalità e, nei limiti legislativamente previsti, della obbligatorietà.

Con specifico riferimento all’Istituto deflativo dell’accertamento con adesione, il carattere generale deriva dal fatto che la mediazione tributaria opera in relazione, non soltanto agli avvisi di accertamento e/o di liquidazione, ma a tutti gli atti impugnabili (con esplicita esclusione delle controversie concernenti il recupero di aiuti di Stato)(105), emessi dall’Agenzia delle Entrate,

~~~~~

104) **Antonietta Bencivenga**, “*Al via la mediazione tributaria per le liti fino a 20mila euro*”, Articolo pubblicato su FiscoOggi.it del 19 marzo 2012.

105) Il comma 4 dell’articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 statuisce che “*Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all’articolo 47-bis*”. Il legislatore ha, quindi, escluso espressamente dalla mediazione le controversie concernenti il recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili, in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea, ai sensi dell’articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999.

(ora anche dall'incorporata Agenzia del Territorio)(106), compresi i dinieghi espressi o taciti di rimborso (art. 19, primo comma, lettera g del D.Lgs. n. 546 del 1992) e le iscrizioni a ruolo. Per gli atti emessi dall'Agente della Riscossione occorre precisare che la controversia, pur rientrando nella soglia di valore legislativamente prevista, non può formare oggetto di mediazione obbligatoria laddove il contribuente contesti esclusivamente vizi propri della cartella di pagamento (quali, ad esempio, le eccezioni relative alla ritualità della notifica); mentre è da assoggettare alla speciale

~~~~~

106) Agenzia delle Entrate –Direzione Centrale Pubblicità Immobiliare e Affari Legali-  
Circ. n. 49/E del 28 dicembre 2012.

107) Al fine di stabilire se si tratti di controversia non superiore a ventimila euro occorre aver riguardo a quanto disposto dal legislatore nel quinto comma dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992 esplicitamente richiamato dal terzo comma dell'art. 17-*bis* in disamina. Alla luce delle richiamate disposizioni, il valore si determina, al fine specifico che ne occupa, prendendo a riferimento l'importo del tributo contestato, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni.

Laddove venga contestato un provvedimento contenente le sole sanzioni sarà la somma di esse a costituire il valore della controversia.

Analogamente, se il reclamo riguarda una disattesa (in modo esplicito ovvero implicito) istanza di rimborso, il valore della controversia sarà costituito dalla sola somma chiesta a rimborso avendo presente che, in caso di istanza di rimborso riguardante più periodi d'imposta, occorre far riferimento al singolo rapporto tributario sottostante al singolo rapporto d'imposta. *Quid iuris* nel caso di ricorso cumulativo proposto, cioè,

procedura transattiva che ne occupa nel caso in cui la cartella di pagamento venga impugnata per vizi riconducibili anche all'attività dell'Agenzia delle entrate e la relativa controversia sia, ovviamente, di valore non superiore a ventimila euro(107).

Il reclamo-mediazione proposto avverso un atto dell'Agente della Riscossione innesca, tuttavia, un duplice interessante problema interpretativo di ordine processuale.

Il primo è una diretta conseguenza del fatto che, per esplicita volontà legislativa, *“il reclamo produce gli effetti del ricorso”* nel caso in cui il tentativo della mediazione non vada a buon fine.

*“Ciò significa che il momento al di là del quale non è più possibile eccepire vizi dell'atto che si contesta (sia di diritto sia di merito) deve essere riferito già ad un momento pre-processuale, cioè alla presentazione del reclamo non già al momento della commutazione del reclamo in ricorso”*(108).

^^^^^^

dallo stesso contribuente avverso più atti? In tale ipotesi il valore va determinato con riferimento al totale delle imposte contestate.

108) **Leonardo Leo**, *“Atti reclamabili e procedura di reclamo”*, Articolo pubblicato il 2 dicembre 2011 sulla Rivista telematica Altalex.

Detta “finzione giuridica” secondo cui il reclamo, al verificarsi di una specifica condizione, vale come ricorso, se da un lato è in linea con il principio generale di economia degli atti processuali, dall’altro, costringe l’operatore del diritto a porre particolare rilievo alle eventuali preclusioni processuali che potrebbero derivare dalla carenza sotto l’aspetto motivazionale del reclamo-mediazione il quale potrà successivamente essere “integrato” soltanto quando tale integrazione si è “*resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione*” (art. 24, secondo comma, del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Tale preclusione non opera, ovviamente, per quelle eccezioni rilevabili anche d’ufficio in ogni stato e grado del processo.

In considerazione del fatto che il reclamo/mediazione anticipa i contenuti del ricorso recante gli stessi elementi di quest’ultimo, l’Amministrazione finanziaria ha ritenuto necessario allegare alla Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 un *fac-simile* di istanza che, per completezza espositiva, viene riprodotto in calce al presente lavoro *sub* allegato n. 3.

Il secondo problema interpretativo, sicuramente più avvincente, è quello relativo alla operatività o meno del cosiddetto “litisconsorzio passivo”(109) eventualmente, dal punto di vista processuale, necessario.

Postulato che l'atto non è "mediabile" se l'Ente impositore (Agenzia delle Entrate ovvero del Territorio) non è legittimato passivamente, *quid iuris* nel caso, non infrequente, in cui la mediazione viene proposta in occasione della notifica di un atto(110) emesso dall'Agente della Riscossione?

La questione assume particolare importanza processuale nel momento in cui il contribuente-istante provvede a notificare il reclamo che sarà, poi, oggetto di eventuale "conversione".

Sul punto, con meritoria compiutezza l'Amministrazione finanziaria:

*"qualora il contribuente, in sede di impugnazione della cartella di pagamento, formuli eccezioni relative sia all'attività svolta dall'Agenzia sia a quella dell'Agente della riscossione, si possono verificare le seguenti ipotesi:*

~~~~~

109) *"Un frequente caso di litisconsorzio passivo riguarda il ricorso proposto avverso una cartella esattoriale nei confronti dell'Ente impositore e del concessionario della riscossione", Mario Tocci, "Manuale del processo tributario", pag. 33, Halley Editrice. "Dal lato passivo, il litisconsorzio si concretizza quando il contribuente, per la peculiarità della fattispecie, cita in giudizio più parti resistenti. Si pensi alle <liti di riscossione> ove al processo possono partecipare sia l'ufficio sia l'Agente della Riscossione", Alfio Cissello – Pasquale Saggese, "Contenzioso Tributario", pag. 255, Ipsoa 2010.*

110) Si rammenta che non sono "mediabili" gli atti dell'Agente della Riscossione con cui si procede all'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602 del 1973, al fermo dei beni mobili registrati di cui all'art. 86 del citato decreto presidenziale nonché la cartella di pagamento inficiata per vizi suoi propri.

*c.1) Il contribuente notifica il ricorso solo all'Agente della riscossione
In questo caso, l'Agente della riscossione ha l'onere di chiamare in
causa l'Agenzia delle entrate, considerato che, ai sensi dell'articolo
39 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, <Il
concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano
esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve
chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza,
risponde delle conseguenze della lite>.*

*Intervenendo in giudizio, la Direzione eccepisce, limitatamente alle
contestazioni sollevate in relazione all'attività dell'Agenzia,
l'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'articolo 17-bis, comma 2, del
D.Lgs. n. 546 del 1992, in base al quale <La presentazione del
reclamo (i.e. istanza di mediazione) è condizione di ammissibilità del
ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado
del giudizio>. In subordine, la stessa Direzione si difende nel merito,
mentre l'Agente della riscossione svolge la propria difesa per quanto
concerne i vizi propri della cartella di pagamento, riconducibili quindi
alla propria attività, non operando rispetto a questi la previsione di
inammissibilità di cui all'articolo 17-bis, comma 2 del D.Lgs. n. 546
del 1992;*

c.2) Il contribuente avvia la fase di mediazione nei confronti dell’Agenzia, senza notificare il ricorso all’Agente della riscossione. In tale ipotesi, trova applicazione l’articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione alle contestazioni riguardanti l’Agenzia delle entrate.

Come sarà più diffusamente chiarito, in ipotesi di mancata conclusione favorevole della mediazione, il contribuente potrà valutare l’eventuale prosecuzione del contenzioso, mediante la costituzione in giudizio nei termini individuati dal combinato disposto dell’articolo 17-bis, comma 9, e dell’articolo 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992;

c.3) Il contribuente notifica il ricorso all’Agente della riscossione e contestualmente avvia la fase di mediazione con l’Agenzia delle entrate. Anche in tal caso trova applicazione il procedimento di cui all’articolo 17- bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 (cfr. punto 10.1.1).”
(Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012).

Con specifico riferimento alle cosiddette “liti della riscossione” instaurate contro l’atto emesso, per l’appunto, dall’Agente della Riscossione non per vizi suoi propri ma per asserita nullità dell’atto sotteso (ad esempio, omessa notifica di un atto presupposto),

occorre evidenziare che giurisprudenza consolidata ha affermato la insussistenza di un litisconsorzio necessario tra l'Ente creditore e l'Ente deputato alla riscossione sul presupposto motivazionale che *“l'azione del contribuente, diretta a far valere la nullità detta, può essere svolta indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario alla riscossione (senza litisconsorzio necessario tra i due), essendo rimessa al concessionario, ove evocato in lite, la facoltà di chiamata nei riguardi dell'ente medesimo”* (Cass., sent. n. 1532 del 2 febbraio 2012 nonché sent. Sezioni Unite n. 16412 del 2007).

H.5 – La mediazione e gli atti accertativi con destinatari plurimi

Nel paragrafo precedente si è esaminata la fattispecie della litispendenza passiva che si concretizza allorché il ricorso del contribuente è proposto avverso più soggetti i quali, dal punto di vista processualistico, assumono la veste di parte convenuta.

Accade, tuttavia, con maggiore frequenza che l'atto accertativo e/o impositivo, inteso nella sua "**unicità**" impositiva(111), espliciti i suoi effetti su più soggetti i quali, in tale specifica ipotesi, rivestono la qualità di litisconsorti necessari per come più volte affermato dalla giurisprudenza di legittimità.(112)

~~~~~

111) Tale ipotesi si verifica allorché l'accertamento coinvolge "nella *unicità della fattispecie della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, pur proposto da uno o più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritario impugnato*" (Cass., SS.UU., sent. n. 14815 del 2008).

112) "*In ragione dello stretto nesso tra l'istanza di mediazione e il ricorso giurisdizionale, vi è perfetta coincidenza tra la legittimazione processuale attiva nel giudizio tributario e la legittimazione a presentare l'istanza di cui all'articolo 17-bis*" (Circ. n. 9/E del 2012).

Anche in tale evenienza sorgono interessanti problemi sia di ordine prettamente operativo sia di ordine interpretativo (i due aspetti dipendono, ovviamente, l'uno dall'altro).

Postulato che sono mediabili anche le liti concernenti controlli ai fini delle imposte sui redditi di società di persone e dei soci, con riferimento alle quali, in giudizio, si configura un'ipotesi di litisconsorzio necessario e considerato che *“nella fase di mediazione i rapporti vanno considerati autonomi e indipendenti”*(113);

*quid iuris* nel caso in cui l'atto accertativo emesso nei confronti della società si mantiene nei limiti di valore “mediabile” mentre gli atti (conseguenziali) emessi nei confronti dei soci supera detto limite valoriale?

~~~~~

113)Cfr. Cass. 11 aprile 2011, n. 8168, in cui si chiarisce, con riferimento alla conciliazione, cui rinvia l'articolo 17-bis, comma 1, del D. Lgs. n. 546 del 1992, che *“è da rilevare che ... gran parte della giurisprudenza di questo giudice di legittimità (alla quale il collegio intende dare continuità in assenza di valide ragioni per discostarsene) ha ripetutamente avuto modo di evidenziare che i soci delle società di persone sono titolari di una soggettività tributaria autonoma rispetto a quella della società e le vicende del loro accertamento restano insensibili alle determinazioni che la società autonomamente assume in relazione all'accertamento che la riguarda”*.

In tale prospettata ipotesi, si ritiene che i contribuenti (società e singoli soci) debbano comportarsi nel modo seguente:

- la Società, destinataria dell'accertamento avente, al fine specifico che ne occupa, un valore non superiore ai ventimila euro, dovrà produrre tempestivo e formale reclamo all'Ufficio finanziario secondo il dettato (obbligatorio) dell'art. 17-*bis* del Contenzioso tributario e, quindi, attendere che nel codificato *spatium deliberandi* l'Amministrazione finanziaria provveda in merito. La vertenza, in questa prima fase soltanto potenziale, potrà essere definita ovvero avere esito negativo. In quest'ultimo caso la Società-istante valuterà l'opportunità di attivare l'*iter* contenzioso tramite tempestiva costituzione in giudizio;
- i soci, destinatari di autonomi accertamenti ai fini della tassazione dei redditi di partecipazione, non potranno attivare la procedura di mediazione atteso che nei loro confronti viene richiesto un importo superiore a quello previsto per l'attivazione obbligatoria di detta particolare procedura.

Essi, pertanto, al fine di evitare la definitività degli accertamenti, dovranno produrre tempestivo e rituale ricorso secondo le modalità legislativamente previste e, quindi, nei successivi trenta giorni costituirsi, con deposito dei relativi fascicoli, presso la Segreteria dell'adita Commissione provinciale.

L'iter così intrapreso seguirà la sua strada, la quale, tuttavia, potrà portare ad una **necessitata** conclusione ove il reclamo/mediazione presentato dalla Società trovi una soluzione positiva nell'ambito dell'attivata procedura di mediazione per come, del resto, evidenziato dalla stessa Amministrazione finanziaria con la più volte citata Circolare n. 9/E del 2012, la quale, sul punto, così si esprime:

“Se il rapporto con la società è già definito, la posizione del socio deve essere trattata tenendo conto della definizione concernente la società. In altri termini, l'eventuale annullamento totale o parziale o la mediazione sulla pretesa riguardante la società produce effetti sui rapporti riguardanti i soci, anche se non mediano o non rientrano nell'ambito di applicazione della mediazione. In questo caso le sanzioni calcolate sul reddito rideterminato devono essere irrogate per intero, in quanto non è applicabile la riduzione al 40% disposta dall'articolo 48 del D.lgs. n. 546 del 1992.”.

Il richiamo nella sopra riportata nota di prassi al contenuto dell'art. 48 del Contenzioso tributario dà l'opportunità di svolgere alcune considerazioni critiche in merito all'interpretazione data dall'Amministrazione finanziaria in merito alla codificata preclusione all'Istituto della conciliazione tributaria in presenza di vertenze per le

quali è stata obbligatoriamente attivata, sussistendone i presupposti di fatto e di diritto, la procedura della mediazione tributaria.

Tale scelta legislativa dettata, presumibilmente, da motivi di ordine sistematico e dalla fattuale considerazione che il contribuente ha avuto la possibilità di definire la vertenza tramite mediazione beneficiando della riduzione delle sanzioni prevista per la conciliazione tributaria, se interpretata nel modo proposto (con effetti indubbiamente vincolante per i dipendenti Uffici operativi) dall'Amministrazione finanziaria, provoca evidenti ed ingiustificati effetti distorsivi nel caso sopra ipotizzato.

Invero, i soci-ricorrenti che non hanno potuto utilizzare l'Istituto della mediazione e costretti, pertanto, a seguire l'ordinario *iter* contenzioso si vedrebbero riconosciuto, stante l'indubbia "unicità" dell'accertamento, il medesimo imponibile "mediato" dalla Società-reclamante ma non già la medesima riduzione in ordine alle sanzioni; riduzione, questa, nemmeno ottenibile, secondo la citata interpretazione di prassi, attraverso l'Istituto della conciliazione giudiziale che sarebbe preclusa ai soci-ricorrenti sol perché la Società è stata obbligata ad attivare la procedura di mediazione.

Tale conclusione non sembra, tuttavia, convincente sia perché causativa di ingiustificate disparità, sia pur parziali, tra la Società - reclamante e i soci-ricorrenti sia, soprattutto, perché non conforme

al tenore letterale dell'articolo in disamina, secondo cui la preclusione alla conciliazione tributaria è operativa **soltanto** nei confronti del contribuente assoggettato obbligatoriamente alla mediazione, ciò lo si evince, con sufficienti margini di fondatezza, da quanto disposto dal legislatore tributario nel primo comma, ultima parte, e nell'ottavo comma, ultima parte, dell'art. 17-bis, secondo cui:

- *“..chi intende proporre ricorso e' tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed e' esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.”;*
- *“Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.”.*

In definitiva, aderendo alla sopra argomentata tesi, si potrebbe evitare la censurata discrasia operando nel modo seguente:

una volta rideterminato, ovviamente *in melius*, l'imponibile nei confronti della Società-reclamante e pendenti i ricorsi proposti avverso l'accertamento, l'Ufficio finanziario dovrebbe comunicare i dati dell'avvenuta mediazione all'adita Commissione provinciale chiedendo, contemporaneamente, la definizione delle instaurate vertenze secondo le modalità previste per la conciliazione tributaria non apparendo, invero, detto Istituto precluso nella fattispecie stante

che nei confronti dei soci-ricorrenti gli accertamenti loro notificati non erano reclamabili ex art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Nessuno problema di ordine interpretativo ed operativo offre il caso in cui l'accertamento è stato notificato a più soggetti in qualità di coobbligati passivi:

“Anche le liti nelle quali sono coinvolti più soggetti legati ex lege da un vincolo di solidarietà sono mediabili.

In tal caso, l'Ufficio – ove lo ritenga necessario od opportuno - gestisce e conclude i procedimenti di mediazione in modo coordinato nei confronti di tutti i coobbligati che abbiano o che potrebbero presentare l'istanza.

Ad evidenza, tale accorgimento tende ad evitare l'eventuale instaurazione di giudizi da parte di ciascuno dei coobbligati.

La mediazione perfezionata con uno o più dei coobbligati estingue l'obbligazione tributaria per tutti gli altri.”. (circ. n. 9/E del 2012 sub 2.3).

Si ritiene, comunque, di dover evidenziare che, qualora il reclamo presentato da uno soltanto dei coobbligati d'imposta venga (sussistendone le condizioni fattuali) “convertito” in ricorso vero e proprio, gli effetti positivi del giudicato che si formerà nei confronti del contribuente-reclamante-ricorrente varranno anche nei confronti

di tutti gli altri coobbligati non-reclamanti stante l'applicabilità anche nel processo tributario del principio codificato nell'art. 1306, secondo comma, del Codice civile.

Invero,

“Nell'ipotesi di più soggetti debitori in solido della stessa imposta, uno dei quali soltanto abbia impugnato l'avviso di accertamento, la definitività di detto accertamento nei confronti del debitore inerte (nella fattispecie che ne occupa, contribuente non-reclamante, n.d.S.) non preclude a quest'ultimo di avvalersi del giudicato riduttivo di quel valore formatosi a favore del debitore più solerte e quindi di impugnare l'avviso di liquidazione dell'imposta che non abbia tenuto conto di tale giudicato, in applicazione del principio generale di cui all'art. 1306, secondo comma, cod. civ. in tema di obbligazioni solidali, sempre che le ragioni che hanno determinato il giudicato favorevole non siano personali al condebitore diligente e che l'interessato non abbia provveduto al pagamento dell'imposta, consumando così la facoltà di far valere l'eccezione. I principi sopra esposti devono considerarsi applicabili anche nell'ipotesi in cui il giudicato favorevole sia intervenuto successivamente alla proposizione del ricorso avverso l'avviso di liquidazione e durante la pendenza di tale procedimento (Cass. n. 4350/1992, n. 998/2001, n.

9519/2006, n. 18025/2004).” (Cass., ordinanza 11 dicembre 2012 – 8 gennaio 2013, n. 276)(114).

In tema di solidarietà passiva assai interessante e, sotto alcuni aspetti, innovativo è quanto stabilito dalla sentenza n. 20/01/13 della Commissione tributaria provinciale di Lecco(115), la quale ha ritenuto ammissibile il ricorso avverso un avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro, proposto dal cedente dell'azienda, nonostante l'eccezione dell'Agenzia delle Entrate che chiedeva la cessazione del giudizio poiché l'imposta era stata già versata dalla parte acquirente.

L'attivazione di un autonomo giudizio (avverso l'avviso di liquidazione) da parte del coobbligato non partecipe dell'accordo transattivo trova la sua giustificazione (*rectius*: legittimazione) in presenza di una plusvalenza a carico dell'alienante (coobbligato inerte) il quale ha tutto l'interesse a che il valore concordato tra l'Amministrazione finanziaria e l'altro coobbligato ai fini dell'imposta di Registro venga disatteso ovvero ulteriormente rideterminato in

~~~~~

114) Cfr., *ex multis* Cass., SS.UU., n. 13916/2006 e n. 24664/2007 nonché Cass. n. 1589/2006, n. 13025/2004 e n. 7783/2003.

In dottrina, sul tema, **Francesco Antonio Genovese** e **Salvatore Petillo**, “*Codice del processo tributario annotato*”, Altalex Editore 2012.

115) Su Altalex, 10 aprile 2013, con nota di **Matteo Sances**

sede contenziosa.

Al fine di eliminare qualsivoglia ostacolo, anche di ordine psicologico(116), alla definizione degli accertamenti fiscali tramite la mediazione tributaria, il legislatore ha ritenuto di dover fornire ai funzionari dell’Agenzia delle Entrate, responsabili del relativo procedimento, uno specifico (e derogatorio)(117) ombrello protettivo assai robusto.

L’articolo 39, comma 10 del DL n. 98 del 2011 dispone che “*Ai rappresentanti dell’ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all’articolo 29, comma 7,*

~~~~~

116) Delle comprensibili “remore” dei funzionari dell’Amministrazione finanziaria ad adottare provvedimenti di rettifica *in peius* dei propri atti accertativi e/o impositivi si è già detto in precedenza nel paragrafo A dedicato all’autotutela tributaria.

117) Si ricorda che, ai sensi dell’articolo 1, comma 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, “*La responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave, ferma restando l’insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali. In ogni caso è esclusa la gravità della colpa quando il fatto dannoso tragga origine dall’emanazione di un atto vistato e registrato in sede di controllo preventivo di legittimità, limitatamente ai profili presi in considerazione nell’esercizio del controllo. Il relativo debito si trasmette agli eredi secondo le leggi vigenti nei casi di illecito arricchimento del dante causa e di conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi*”.

del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122”.

Nella specie, l’articolo 29, comma 7, secondo periodo del DL n. 78 del 2010 prevede che *“Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall’articolo 182-ter del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e dall’articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, la responsabilità di cui all’articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, è limitata alle ipotesi di dolo.”*

Per effetto del combinato disposto delle norme da ultimo citate consegue che, con esclusivo riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto(118) operate ai fini delle conclusioni tratte a seguito dell’esame delle istanze di cui all’articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, la responsabilità dei funzionari, in sede di giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica, è limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo.

ΛΛΛΛΛΛΛΛΛΛ

118) Le conclusioni dei funzionari responsabili del procedimento di mediazione debbono tener conto, per esplicita direttiva di prassi, di un triplice criterio valutativo:

1. dell’incertezza della questione controversa;
2. del grado di sostenibilità della pretesa;
3. del principio di economicità dell’azione amministrativa

Durante la stesura del presente lavoro si è appreso che altra Commissione tributaria(119) ha ritenuto non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo in disamina per violazione degli artt. 3, 24, 25, 111 e 113 della Costituzione rimettendo gli atti al Giudice delle Leggi.

Detta ultima ordinanza ripercorre sostanzialmente le stesse argomentazioni svolte dalla Commissione tributaria provinciale di Perugia già precedentemente esaminate ed oggetto di personale analisi critica.

Un passaggio(120) appare, tuttavia, meritevole di specifica attenzione poiché consente di intervenire sulla "compatibilità" tra la mediazione tributaria e l'Istituto dell'autotutela.

Quest'ultimo Istituto, avente indubbia portata generale e già oggetto di disamina *sub* paragrafo **A**, è stato, invero, posto in discussione

~~~~~

119) Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, Sezione II<sup>^</sup>, ordinanza n. 75/2/13 depositata il 17 aprile 2013.

120) *"L'istituto del reclamo, che è compatibile con la richiesta di autotutela ante causam e con la richiesta di accertamento con adesione (D.lgs. n. 218/97), ma non con la conciliazione giudiziale (espressamente esclusa dal comma 1 dell'art. 17 bis cit.), oltre a costituire una inutile duplicazione di rimedi transattivi preprocessuali, con evidente allungamento dei tempi di definizione del contenzioso, presenta vari profili di incostituzionalità per violazione delle norme di cui agli artt. 3, 24, 25, 111 e 113 della Costituzione"*.

stante la sua asserita(121) “*inutilità*” in presenza del reclamo tributario:

*“Reclamo tributario sempre più al centro della scena degli istituti finalizzati alla riduzione del contenzioso: i 20 mila euro di imposte che rappresentano il limite massimo per l’avvio della procedura di mediazione, sono una soglia in grado di coprire una gran parte delle liti tra amministrazione e contribuenti. Il nuovo istituto, peraltro, con riferimento alle vertenze entro quel tetto, sostituisce pienamente l’autotutela [...] Da un punto di vista tecnico, il reclamo ha sostituito di fatto l’istituto dell’autotutela con riferimento alla quale diviene sostanzialmente inutile proporre una specifica istanza.”.*

Pur condividendo l’aspetto “sostanziale” delle sopra esposte argomentazioni, non è possibile, tuttavia, mettere in discussione, sia pure parzialmente, la **specificità** e l’**autonomia** dell’autotutela non foss’altro per le sue sottese peculiarità:

- generalità dell’Istituto;
- esperibilità senza alcun limite temporale;

^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^ ^

121) **Duilio Liburdi**, “*Il reclamo manda k.o. l’autotutela. Se si usa il nuovo strumento il secondo diventa inutile*”, Articolo apparso su ItaliaOggi dell’11 agosto 2012, pag. 20.

- esperibilità anche, e soprattutto, in presenza di accertamento resosi definitivo per mancata impugnazione;
- unica preclusione costituita da una sentenza di merito (e non già di rito) passata in cosa giudicata.

## CONCLUSIONI

L'analisi svolta nel presente scritto, seppur necessariamente non esaustiva, ha cercato di fornire un quadro degli strumenti deflativi del contenzioso tributario per come nell'attualità codificati.

Si è avuto modo di evidenziare come gli Istituti *de quibus*, tendenti ad una definizione "concordata" tra accertatore ed accertato, costituiscono una soluzione economicamente vantaggiosa sia per l'Amministrazione finanziaria quanto per il contribuente al fine di evitare la ben più lunga e laboriosa via del contenzioso pur sempre caratterizzata da innata aleatorietà.

Solo alla luce degli oggettivi reciproci "vantaggi" è possibile dare un concreto supporto motivazionale alla scelta del legislatore di "sacrificare" il principio generale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e di favorire forme di estinzione "concordate" delle ragioni erariali in contraddittorio tra fisco e contribuente.

Tale "favore" legislativo ha raggiunto, come già evidenziato, il suo apice in tema di mediazione tributaria allorquando il legislatore tributario ha ritenuto di dover precludere qualsiasi azione di

responsabilità contabile amministrativa nei confronti dei funzionari “mediatori” se non in presenza di dolo.

Nel presente lavoro si è ritenuto di dover maggiormente “attenzionare” quest’ultimo Istituto deflativo stante la sua assoluta novità ed attualità che lo hanno reso particolarmente “fluida” costringendo l’estensore ad un continuo e quotidiano “aggiornamento” delle notizie di provenienza legislativa, dottrina e giurisprudenziale.

Tale “fluidità” emerge in tutta la sua portata ove si consideri quanto disposto dal Decreto Legge n. 35 dell’8 aprile 2013:

*“Le imposte accertate e le sanzioni relative alle violazioni tributarie applicate dagli uffici possono essere pagate mediante compensazione, in adesione agli istituti tributari premiali/deflativi”(122).*

Ciò in virtù dell’art. 28-*quinquies* del D.P.R. n. 602 del 1973 aggiunto, per l’appunto, dall’art. 9 del citato decreto presidenziale n. 35/2013.

~~~~~

122) **Franco Ricca**, “Compensazioni con gli sconti. Al contribuente i benefici degli istituti premiali/deflativi”, Articolo apparso su ItaliaOggi del 10 aprile 2013, pag. 22.

La nuova disposizione si caratterizza per l'estensione dell'opportunità della compensazione dei crediti commerciali in pagamento dei debiti tributari nella fase antecedente a quella esecutiva, più precisamente in pagamento delle somme dovute in base ai seguenti Istituti definitivi della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario:

- adesione all'accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva (art. 8, D.Lgs. n. 218 del 1997);
- adesione al verbale di constatazione (art. 5-*bis*, stesso D.Lgs.);
- adesione all'accertamento ai fini delle imposte di registro, di successione e donazione, ipocatastali (art. 11, stesso D.Lgs.);
- acquiescenza all'accertamento dei medesimi tributi (art. 15, stesso D.Lgs.);
- definizione agevolata delle sanzioni tributarie (artt. 16 e 17, D.Lgs. n. 472 del 1997);
- conciliazione giudiziale (art. 48, D.Lgs. n. 546 del 1992);
- mediazione tributaria obbligatoria (art. 17-*bis*, D.Lgs. n. 546 del 1992).

MEDIAZIONE TRIBUTARIA
(art. 17-bis, D. Lgs. 31 dicembre 1992, n.546)
Esiti delle istanze esaminate suddivisi per Direzione regionale

Banche dati: Agenzia delle Entrate
Dati al 31 dicembre 2012

DIREZIONI REGIONALI	ISTANZE PRESENTATE	ISTANZE ESAMINATE	%	ISTANZE DEFINITE IN MEDIAZIONE	%	ISTANZE RIGETTATE	%	ISTANZE CON PROPOSTA DI MEDIAZIONE IN CORSO	%
ABRUZZO	827	516	62,4%	225	43,6%	144	27,9%	147	28,5%
BASILICATA	384	216	56,3%	113	52,3%	56	25,9%	47	21,8%
BOLZANO	104	37	35,6%	25	67,6%	8	21,6%	4	10,8%
CALABRIA	2.367	977	41,3%	366	37,5%	376	38,5%	235	24,1%
CAMPANIA	8.228	4.235	51,5%	1.817	42,9%	1.588	37,5%	830	19,6%
CENTRO OPERATIVO DI PESCARA	55	22	40,0%	10	45,5%	12	54,5%	-	0,0%
EMILIA ROMAGNA	2.512	1.270	50,6%	790	62,2%	217	17,1%	263	20,7%
FRIULI VENEZIA GIULIA	705	465	66,0%	178	38,3%	147	31,6%	140	30,1%
LAZIO	5.438	2.679	49,3%	1.409	52,6%	356	13,3%	914	34,1%
LIGURIA	1.453	787	54,2%	374	47,5%	111	14,1%	302	38,4%
LOMBARDIA	5.621	2.818	50,1%	1.651	58,6%	650	23,1%	517	18,3%
MARCHE	937	437	46,6%	276	63,2%	74	16,9%	87	19,9%
MOLISE	271	165	60,9%	111	67,3%	19	11,5%	35	21,2%
PIEMONTE	1.760	1.132	64,3%	467	41,3%	247	21,8%	418	36,9%
PUGLIA	2.746	1.078	39,3%	534	49,5%	370	34,3%	174	16,1%
SARDEGNA	904	389	43,0%	175	45,0%	159	40,9%	55	14,1%
SICILIA	8.508	3.835	45,1%	2.000	52,2%	1.405	36,6%	430	11,2%
TOSCANA	2.270	1.046	46,1%	537	51,3%	285	27,2%	224	21,4%
TRENTO	147	67	45,6%	51	76,1%	8	11,9%	8	11,9%
UMBRIA	602	240	39,9%	95	39,6%	78	32,5%	67	27,9%
VALLE D'AOSTA	78	22	28,2%	14	63,6%	5	22,7%	3	13,6%
VENETO	1.823	962	52,8%	440	45,7%	189	19,6%	333	34,6%
TOTALE	47.740	23.395	49,0%	11.658	49,8%	6.504	27,8%	5.233	22,4%

RICORSI PRESENTATI IN CTP IN CUI E' PARTE L'AGENZIA DELLE ENTRATE

MESI	ANNO 2011	ANNO 2012	SCOSTAMENTO PERCENTUALE 2012/2011
Gennaio	14.916	11.319	-24,12%
Febbraio	18.372	13.874	-24,48%
Marzo	18.448	17.474	-5,28%
Aprile	13.961	12.221	-12,46%
Maggio	17.370	14.230	-18,08%
Giugno	16.744	12.052	-28,02%
Luglio	14.029	6.296	-55,12%
Agosto	5.977	2.552	-57,30%
Settembre	4.552	2.808	-38,31%
Ottobre	10.624	7.344	-30,87%
Novembre	13.347	6.740	-49,50%
Dicembre	15.182	8.545	-43,72%
Totali	163.522	115.455	-29,39%

Allegato alla circolare del 19 marzo 2012, n. 9/E

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ...

RICORSO CON ISTANZA

ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92

proposto dal Sig. _____

(riportare dati identificativi, domicilio fiscale, C.F., PEC, difensore
eventualmente nominato con relativi C.F. e PEC, domicilio eletto, ecc.)

contro

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale/Regionale di _____,
con sede in _____, in persona del Direttore *pro tempore*,

in relazione

a ... (avviso di accertamento, iscrizione a ruolo, diniego di rimborso, ecc.)

n. _____ notificato in data __/__/__, emesso dall'Agenzia
delle Entrate – Direzione Provinciale/Regionale di _____

per far valere i fatti, i motivi e le richieste di seguito riportati

FATTO

MOTIVI

Per tutti questi motivi,

CHIEDE

a codesta Commissione tributaria provinciale, di voler _____

Si dichiara che il valore della presente lite, ai fini del contributo

Procura speciale(eventuale)
Delego a rappresentarmi e difendermi nel presente procedimento, in ogni sua fase, stato e grado, _____, con ogni facoltà di legge, incluse quelle di proporre reclamo e di mediare ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92, trattare, comporre, conciliare, transigere, rinunciare agli atti e accettare rinunzie, farsi sostituire. Eleggo domicilio, anche per le notificazioni relative al procedimento di reclamo e mediazione, presso _____.
Luogo e data

È autentica

unificato di cui al DPR n. 115/02, è di _____ euro.

Luogo e data _____

Firma

ISTANZA

ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92

Il contribuente, Sig. _____, come prima rappresentato, sulla base dei fatti e dei motivi sopra evidenziati

CHIEDE

che l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale/Regionale di _____, in alternativa al deposito del ricorso che precede presso la Commissione tributaria provinciale, accolga in via amministrativa le richieste nel medesimo ricorso formulate.

Valore ai fini dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92: _____ euro.

[segue parte eventuale]

Formula altresì ***proposta di mediazione*** fondata sui seguenti

MOTIVI

1) _____

2) _____

Per quanto motivato, la pretesa verrebbe ad essere così rideterminata:

Imposta: euro _____;

Interessi: euro _____;

Sanzioni: euro _____;

Comunica in ogni caso la sua disponibilità a valutare in contraddittorio la mediazione della controversia.

Per l'invito al contraddittorio, le comunicazioni e le notificazioni relative al presente procedimento, si indicano uno o più dei seguenti recapiti:

- via _____, città _____,
- PEC: _____,
- telefono _____,
- fax _____,
- posta elettronica ordinaria: _____.

Si allegano i seguenti documenti, richiamati nel ricorso:

- 1) _____
- 2) _____
- 3) _____

Luogo e data _____

Firma

Bibliografia

BENCIVENGA A. (2012) – *Al via la mediazione tributaria per le liti fino a 20mila euro*; FiscoOggi.it, 19 Marzo

CISSELLO A. & SAGGESE P. (2010) – *Contenzioso tributario*, Editore Ipsoa, 255

DI CAPUA M. (2009) – *L'evoluzione degli istituti deflativi del contenzioso nell'esperienza dell'agenzia delle entrate*; Atti del consiglio nazionale ANTI.

DONATO TOMA G. (2012) – *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Editore Cedam, 278 sub nota 85

FALSITTA G. (2007) – *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta ed intransigibilità del tributo*, Riv. Dir. Trib., 1057.

FANARA R. (2013) – *Mediazione tributaria al palo*, Italia Oggi, 11 aprile, 33.

FRANCESCONE G. (2013) – *Mediazione tributaria: obiettivo centrato*, Riv. Fisco oggi, 9 Febbraio.

GABELLI M. (2011) – *Caratteristiche dei nuovi istituti deflattivi del contenzioso*, Il fisco n°1, 56-57.

GENOVESE F.A. & PETILLO S. (2012) – *Codice del processo tributario annotato*. Editore Altalex.

GRASSI E. (2010) – *Rinuncia in udienza all'appello dell'ufficio, diniego di autotutela e responsabilità aquiliana*; Riv. online della scuola superiore dell'economia e finanze, anno VII n°2.

GUIDARA A. – *Indisponibilità del tributo ed accordi in fase di riscossione*, 70.

LEO L. (2011) – *Atti reclamabili e procedura di reclamo*, Riv. Telematica Altalex, 2 Dicembre.

LIBURDI D. (2012) – *Il reclamo manda K.O. l'autotutela. Se si usa il nuovo strumento il secondo diventa inutile*. Italia Oggi 11 agosto.

LUPI R. (2005a) – *Diritto tributario parte generale*, VIII edizione, Editore Giuffrè, 66.

LUPI R. (b) – *Manuale giuridico professionale di diritto tributario in trattato di diritto*, 162.

MARELLO E. (2000) – *L'accertamento con adesione*, Editore Giappichelli Torino, 183 ss.

MARINI G. (2002) – *Note minime in tema di spedizione a mezzo posta dell'istanza di accertamento con adesione*, Rass. Trib., Eti De Agostani, n°2, 502.

MARZO G. (2012) – *Istituti deflattivi e minisanzioni: novità*. Rivista telematica Altalex.

PATRIZI B. & MARINI G. & PATRIZI G. (1999) – *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, Editore Giuffrè, 13.

PISTOLESI F. (2012) – *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*,
Rass. Trib. n°1, 65 ss.

RICCA F. (2013) – *Compensazioni con gli sconti. Al contribuente i benefici degli istituti premiali/deflativi*. Italia oggi 10 aprile.

RIZZELLI A. & VILLANI M. (2013) – *Mediazione tributaria: sollevata di legittimità costituzionale*. Altalex 19 marzo.

ROSSI P. (2009) – *Novità in tema di accertamento*, Ist. Ric. dottori commercialisti e degli esperti contabili, 19 Gennaio, slide n°7.

SANCES M. (2013) – Altalex 10 aprile.

SANTACROCE B. (2013) – *Il riesame dell'agenzia esclude la terzietà*,
Norme e Tributi, Sole 24ore, 27 Aprile.

SERVIDIO – *Autotutela nelle diverse fasi del procedimento*.

SICILIOTTI C. – *Per una vera mediazione serve terzietà*, sito del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

SIRAGUSA G. (2013) – Italia Oggi, 6 Aprile, 37.

STROPPIA V. (2013) – *Mediazione fisco snello, ridotto di un terzo il contenzioso tributario*; Italia Oggi, 12 Febbraio pag 23.

TOCCI M. – *Manuale del processo tributari*; Halley editrice, 33.

TOTO G.S. (2010a) – *Sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente ai sensi del D.L. Vo. N° 218/97*

TOTO G.S. (2010b) – *Nuove figure giuridiche del concordato preventivo*, Riv. Online della scuola superiore dell'economia e delle finanze, anno VII n°2, 19.

VERGONI G. (2005) – *L'autotutela in diritto tributario*, Riv. Online della scuola superiore dell'economia e finanze, anno II, n°10.

VERSIGLIONI M. (2009) – *Le ragioni del frequente utilizzo degli istituti deflativi anziché del processo tributario*; ANTI, 25 sub nota18.

VILLANI M. (2013) – *Reclamo e mediazione tributaria: profili di incostituzionalità*, 4 Marzo, 2, sito Altalex.

Per i suoi saggi consigli e suggerimenti, il mio grazie di cuore va all'Avv. Giuseppe Bernardo, già direttore dell'Agenzia delle Entrate di Catanzaro.