

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	97
Le principali criticità dell'istituto	102
La natura giuridica e le differenze della mediazione fiscale obbligatoria rispetto agli altri istituti deflativi	117
Atti emessi dall'agente della riscossione	117
La mediazione e gli atti accertativi con destinatari plurimi	124
Conclusioni	138
Allegati	141
Bibliografia	

GLI ISTITUTI DEFLATIVI CON PARTICOLARE RIFERIMENTO ALLA MEDIAZIONE TRIBUTARIA.

La negazione a qualsiasi forma concordata in campo tributario, è iniziata a vacillare a seguito delle riforme del '90. A partire dal 1997, il legislatore afferma in maniera sempre più chiara, la necessità di collaborazione tra fisco e contribuente fino a giungere, al comunicato stampa del 24 luglio 2012 ove si rese pubblico, il protocollo d'intesa tra Agenzia delle Entrate e Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti.

Gli strumenti richiesti sono otto:

-L'AUTOTUTELA: è l'istituto più datato ed importante. Trova la sua fonte primaria nel principio d'imparzialità della P.A. Lo scopo dell'amministrazione era quello di superare le remore dei funzionari ad adottare procedimenti di rinuncia alle entrate tributarie per il timore di responsabilità contabile.

I funzionari infatti, rispondono soltanto dei danni cagionati con dolo o colpa grave. L'istituto viene differenziato in post- accertativo e pre- accertativo.

-L'ACQUIESCENZA: si ha quando l'avviso di accertamento o di liquidazione è sufficientemente contestabile.

Il contribuente ha la possibilità di ottenere una significativa riduzione delle sanzioni se:

- 1) Rinuncia ad impugnare l'atto accertativo
- 2) Rinuncia a presentare l'istanza di accertamento con adesione
- 3) Provvede al pagamento delle somme ridotte di 1/6.

-L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE: blocca le attività delle parti perché:

- 1) l'ufficio non può modificare l'imponibile
- 2) il contribuente non può contestare il contenuto.

La preclusione dell'esercizio di un'ulteriore azione accertativa da parte dell'ufficio finanziario, non costituisce divieto assoluto ed è ammessa:

- A) Per sopravvenuta conoscenza di un maggiore reddito al 50%.
- B) In presenza di accertamenti parziali
- C) In presenza di definizione concordata riferita ai soli redditi di
- D) partecipazione in società di persone, associazioni od aziende coniugali.
- E) Per sopravvenienza della posizione di un socio limitatamente ai redditi diversi dalla partecipazione.

La cassazione nel 2013, ha detto che l'atto può essere integrato nei termini ma, deve essere preceduto dall'annullamento dell'atto viziato.

L'istanza del contribuente ha effetti sospensivi per i 90 giorni seguenti alla data dell'impugnazione e per i 90 giorni seguenti alla data di presentazione dell'istanza. L'effetto sospensivo può cumularsi con il periodo feriale 1 agosto- 15 settembre.

La sospensione è preclusa al contribuente se esso non è comparso o non ha trattato.

La definizione dell'accertamento con adesione, porta:

- 1) Versamento delle somme date
- 2) All'esclusione di qualsiasi possibilità d'impugnazione

In diritto tributario la disciplina dell'indebito oggettivo è diversa dall'art 2033 cc. Il contribuente infatti, può pretendere la restituzione di quanto pagato nei casi di:

- a) Irregolarità della domanda
- b) Omissione integrale di pagamento
si ha il diniego della lite.

Il rimborso è dovuto quando:

- 1) Il diniego non è stato impugnato
- 2) Sono scaduti i termini per impugnarlo

L'Agenzia potrà procedere alla riscossione coattiva del quantum concordemente determinato. Tale tesi, è a favore dell'istituto della novazione oggettiva ex art 1230 cc.

-LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI: il contribuente, destinatario di un procedimento di irrogazione immediata delle sanzioni, può definirlo con il pagamento di un importo pari ad 1/3. Quanto pagato è irripetibile e non rimborsabile. L'istituto, riguarda sanzioni di natura non penali e non è applicabile, alle sanzioni risultanti da liquidazioni eseguite con accertamento formale.

-LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: raggiunto l'accordo tra le parti, il giudice, si troverà di fronte ad un assetto negoziale avente natura novativa.

La conciliazione ha natura transattiva per le seguenti caratteristiche:

- a) Il verbale di conciliazione è titolo per la riscossione
- b) Il mancato pagamento, anche di una sola rata, legittima l'esecuzione a ruolo
- c) L'estinzione del debito tributario, per perdita del titolo, si ha quando la conciliazione giudiziale si instaura prima del ricorso.

La conciliazione presuppone la notifica di accertamento e di liquidazione che sono il radicamento della procedura contenziosa. Essa si ha quando il contribuente nei 30 giorni post ricezione del fascicolo, deposita il fascicolo di parte presso la segreteria.

La conciliazione porta:

A) Alla chiusura della vertenza

B) Alla compensazione delle spese

E' confinata al solo giudizio di primo grado e non oltre la prima seduta davanti alla commissione tributaria. Essa può essere proposta d'ufficio o dalle parti; se l'accordo non è raggiunto procede l'iter del contenzioso.

Le controversie; non devono superare i venti mila euro e, la mediazione è alternativa alla conciliazione. La conciliazione è esclusa nelle controversie instaurate a seguito del rigetto dell'istanza della mancata conclusione della mediazione.

La conciliazione può essere proposta:

- 1) In udienza
- 2) Fuori udienza

-L'ADESIONE AI PROCESSI VERBALI DI CONTESTAZIONE: è un particolare istituto che si differenzia dai precedenti, a causa dell'oggetto della definizione concordata. L'istituto ha ad oggetto, non già un atto formale ma, un atto endoprocedimentale non autonomamente impugnabile.

Il contribuente deve accertare in toto, il risultato della verifica, nella prospettiva del doppio beneficio:

- 1) Riduzione del pagamento di 1/6 del minimo edittale e di 1/2 della misura premiale

2) Pagamento rateizzato in otto rate uguali o in dodici per importo maggiore di 51.645.49E.

Il processo di constatazione è ammesso:

- a) Nei processi volti all'emissione di un accertamento parziale
- b) Nei processi contenenti la constatazione di vocazione sostanziale con riferimento alle imposte sui redditi, irap ed iva.

Per aderire, occorre una semplice comunicazione del contribuente all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate od all'organo che ha redatto il verbale se diverso dall'Agenzia.

La richiesta deve, sempre, essere effettuata entro 30 giorni dalla data di consegna del processo verbale di constatazione, utilizzando l'apposito modello. L'adesione al processo, ha come conseguenza, l'atto di definizione dell'accertamento parziale contenente motivazione e liquidazione; esso deve essere notificato entro 30 giorni al contribuente che deve versare le somme dovute.

In caso contrario si ha l'iscrizione a ruolo.

La L. 2/2009 ha creato l'istituto di adesione agli inviti al contraddittorio dell'ufficio. L'istituto è caratterizzato dall'assenza di contraddittorio e dall'accertamento integrale della pretesa tributaria. L'istituto prevede la diminuzione delle pene sino ad 1/3 con l'inapplicazione delle pene accessorie.

-LA DEFINIZIONE DELL'INVITO A COMPARIRE: è una procedura, preventiva e conciliativa, inserita nel 2008; il suo ambito applicativo coincide, quasi perfettamente, con quello della definizione raggiunta con l'accertamento con adesione. E' basato sul rispetto del principio di uguaglianza. Esso parifica la posizione del contribuente che può definire la violazione con riduzione delle sanzioni.

L'istituto si applica a partire:

- a) Dall' 1 gennaio 2009 alle imposte dirette ed iva
- b) Dal 29 gennaio 2009 alle imposte indirette diverse dall'iva.

E' inapplicabile, in caso di inviti preceduti dai processi verbali di constatazione ed in caso di adesione all'eventuale invito al contraddittorio. La preclusione non opera qualora l'invito si discosti dai contenuti del processo verbale.

-LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA: ha come scopo quello di deflazionare il contenzioso. Essa dà vita, col contribuente, ad un contraddittorio prima dell'instaurazione del contenzioso. A sfavore dell'apertura del procedimento giurisdizionale, sono previsti il pagamento delle spese di giudizio più il 50% delle spese del procedimento.

Befera, direttore dell'Agenzia delle Entrate, ha valutato positivamente l'istituto ed ha prospettato l'iniziativa di aumento del margine dei venti mila euro. E' stata stipulata un'intesa, tra Agenzia delle Entrate e Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, al fine di massimizzare

le potenzialità dell'istituto.

Sono state innalzate alcune criticità:

- a) La prescrizione e l'inammissibilità rivelabile d'ufficio
- b) La mancanza di terzietà dell'organo gestore
- c) L'assenza di una tutela cautelare
- d) Il rimborso spese, solo se vi è l'insuccesso dell'istituto.

E' stata sollevata, l'illegittimità costituzionale, con riferimento all'art 17 bis d.lgs. 546/1992 ed all'art 24 comma 1 cost. rispetto al diritto civile, in materia tributaria si deve propendere per la legittimità della mediazione. Il professore Francesco Pistolesi sottolinea la differenza tra mediazione tributaria e civilistica nell'assetto e nella disciplina degli istituti mentre rileva nell'identità terminologica e nella riduzione delle pendenze giudiziali i punti in comune.

La mediazione è un istituto ampiamente usato in Europa. E' un rimedio paraprocedurale caratterizzato dai concetti della generalità ed obbligatorietà. Essa opera nei confronti di tutti gli atti impugnabili, con esclusione delle controversie concernenti il recupero degli aiuti di stato, emessi dall'Agenzia tributaria e dall'Agenzia del Territorio.

Gli atti dell'agente riscossore si distinguono in:

- 1) oggetto di mediazione
- 2) non oggetto di mediazione.

L'istituto, applica il principio del litisconsorzio tra l' Agenzia delle Entrate e l' Agente della riscossione in base alle diverse situazioni che

si possono presentare:

- a) Il contribuente notifica il ricorso solo all'Agente della riscossione
- b) Il contribuente notifica il ricorso all'Agenzia delle Entrate senza notificarlo all'Agente della riscossione
- c) Il contribuente notifica il ricorso all' Agente della riscossione e contestualmente avvia la fase di mediazione con l' Agenzia delle Entrate.

Nei confronti di soci e società, essendo i soci titolari di una soggettività tributaria autonoma rispetto alla società, in caso di procedimento tributario, si possono avere, a seconda del quantum oggetto del ricorso, situazioni diversificate:

- 1) Se l'atto accertativo, è maggiore di venti mila euro si utilizzerà il
- 2) normale iter del contenzioso giurisdizionale
- 3) In caso contrario, si utilizzerà obbligatoriamente l'istanza di mediazione.

La preclusione alla conciliazione tributaria, è operativa soltanto nei confronti del contribuente, assoggettato obbligatoriamente alla mediazione. Si evince ciò, con sufficienti margini di fondatezza, da quanto disposto dal legislatore tributaria nel comma 1, ultima parte, e nel comma 8, ultima parte, dell'art 17 bis d. lgs. 546/1992.

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 deflattivi 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, 11Aprile, 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.

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.

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.

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

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.

STROPPA 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.