



DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA
Cattedra di Diritto Tributario Progredito

GLI ISTITUTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO
ALLA LUCE DELLA RIFORMA DEL 2015

RELATORE
Chiar.mo Prof.
Massimo Basilavecchia

CANDIDATA
Giulia Maretto
Matr. 115943

CORRELATORE
Chiar.mo Prof.
Giuseppe Melis

ANNO ACCADEMICO 2015-2016

INDICE

1. Introduzione	5
2. Il ravvedimento operoso	7
2.1. <i>Evoluzione storica</i>	9
2.1.1. L'introduzione del ravvedimento operoso limitatamente all'IVA e alle imposte dirette	9
2.1.2. La riforma del 1997: il ravvedimento operoso acquista una portata generale	12
2.1.3. La Legge di Stabilità 2015	16
2.2. <i>Le novità introdotte con la Legge di Stabilità 2015: confronto tra "Nuovo" e "Vecchio" Ravvedimento.</i>	19
2.2.1. Le cause ostative	19
2.2.2. La reductio ad unum degli istituti deflativi precedenti alla notifica dell'avviso di accertamento	22
2.2.3. Dichiarazioni integrative e proroga dei termini per l'accertamento e della notifica delle cartelle di pagamento	23
2.3. <i>Effetti di natura penale del ravvedimento operoso: i "nuovi" artt. 13 e 13 bis del d.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.</i>	25
2.3.1. L'art. 13	26
2.3.2. L'art. 13 bis	30
2.4. <i>Pregi e difetti del Nuovo Ravvedimento.</i>	35
3. L'accertamento con adesione	40
3.1. <i>Evoluzione storica</i>	40
3.2. <i>Analisi e regole dell'istituto</i>	47
3.2.1. Natura dell'istituto	47

3.2.2.	L'ambito applicativo: le imposte e i soggetti interessati.....	52
3.2.3.	Il procedimento: competenza, avvio e modalità.....	55
3.2.4.	Il contraddittorio.....	60
3.3.	<i>L'atto di adesione e gli effetti del perfezionamento: gli effetti per il contribuente e per l'Amministrazione finanziaria.</i>	66
3.4.	<i>L'adesione al P.V.C. e l'adesione agli inviti al contraddittorio e le ragioni della loro abrogazione.</i>	76
3.4.1.	L'adesione al PVC.....	76
3.4.2.	L'adesione all'invito a comparire.....	79
3.4.3.	La discussa ratio degli istituti.....	81
3.5.	<i>La "sostituzione" dell'adesione al PVC e agli inviti ad opera del Nuovo Ravvedimento operoso.</i>	82
4.	La Mediazione	85
4.1.	<i>Il reclamo e la mediazione tributaria</i>	85
4.1.1.	Evoluzione storica.....	85
4.1.2.	La natura giuridica del reclamo e della mediazione.....	87
4.1.3.	La previgente formulazione dell'art. 17-bis D. Lgs. 546/1992.....	91
4.1.4.	L'accordo di mediazione.....	97
4.1.5.	La riforma del 2015.....	101
5.	La conciliazione giudiziale.....	108
5.1.1.	Evoluzione storica della conciliazione tributaria	109
5.1.2.	La conciliazione giudiziale ante riforma 2016: caratteristiche fondamentali, accordo e sanzioni tributarie	114
5.1.3.	L'attuale disciplina dell'istituto: la riforma del 2015	117
5.1.4.	La conciliazione fuori udienza e in udienza.....	119
6.	Il Contraddittorio Preventivo Obbligatorio, la Cooperative Compliance e i "nuovi	

interpelli”.	127
6.1. <i>Il tema del contraddittorio preventivo obbligatorio e la sua genesi</i>	127
6.1.1. Gli orientamenti giurisprudenziali.....	137
6.1.2. La sentenza delle SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione del 9 dicembre 2015, n. 24823	140
6.1.3. Una questione definitivamente decisa?	142
6.1.4. La legge delega.....	144
6.1.5. La posizione dell’Amministrazione finanziaria	145
6.1.6. La necessità di un intervento legislativo	147
6.2. <i>La Cooperative Compliance</i>	147
6.2.1. Gli elementi fondanti del nuovo regime opzionale	149
6.3. <i>L’interpello sui nuovi investimenti</i>	153
6.4. <i>Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale</i>	158
7. Le nuove forme di comunicazione tra fisco e contribuente previste dall’art. 1, commi da 634 a 636, l. n. 190/2014.....	162
7.1. <i>Premessa</i>	162
7.2. <i>I singoli provvedimenti</i>	163
7.2.1. Provvedimento del 25 maggio 2015.....	163
7.2.2. Provvedimento del 18 giugno 2015.....	164
7.2.3. Provvedimento del 13 luglio 2015	165
7.2.4. Provvedimento del 29 ottobre 2015	167
7.2.5. Provvedimento del 9 maggio 2016.....	168
7.2.6. Provvedimento del 1 giugno 2016.....	169
7.2.7. Provvedimento del 21 giugno 2016.....	169
7.2.8. Provvedimento del 24 giugno 2016.....	170

7.2.9.	Provvedimento del 15 luglio 2016	171
7.3.	<i>Il richiamo al ravvedimento operoso</i>	172
8.	Conclusioni	173

* * *

1. Introduzione

Il presente lavoro di ricerca si propone di analizzare gli istituti deflativi del contenzioso tributario al fine di coglierne le linee evolutive seguite negli ultimi anni dal Legislatore tributario.

A partire dal 2009, infatti, tutti gli istituti deflativi del contenzioso hanno subito una profonda trasformazione; basti pensare agli interventi normativi che hanno interessato il procedimento di accertamento con adesione ed il ravvedimento operoso.

È, pertanto, interessante valutare l'impatto che tali interventi hanno avuto sul sistema tributario e sul rapporto tra Fisco e contribuente.

In ognuno dei capitoli che seguono cercheremo di individuare la *ratio* che ha ispirato di volta di volta le diverse modifiche normative succedutesi negli anni con l'obiettivo di verificare per ognuno degli istituti deflativi:

- l'evoluzione della funzione e degli obiettivi (¹);
- le “imperfezioni” delle recenti modifiche normative e le lacune strutturali (per certi versi, “storiche”);
- la rispondenza tra gli obiettivi di sistema prefissati in astratto dal Legislatore e gli effetti concreti derivanti dall'applicazione delle norme in concreto adottate.

Rifletteremo, altresì, sull'esistenza di un filo conduttore comune tra gli istituti deflativi del contenzioso, da una parte, e il contraddittorio preventivo obbligatorio e la c.d. “*cooperative compliance*” dall'altra parte, anche in considerazione degli interventi di prassi amministrativa e delle linee-guida dell'OCSE.

¹ Ad esempio, anticipando quanto illustrato nel primo capitolo, si analizzeranno i profondi mutamenti che hanno contraddistinto la disciplina del ravvedimento operoso i quali hanno, non senza un certo stupore da parte degli operatori del settore, radicalmente trasformato la funzione medesima dell'istituto.

Il nostro lavoro di “analisi” troverà, poi, un momento di “sintesi” nel capitolo conclusivo in cui proveremo a rintracciare il *fil rouge* che lega i diversi istituti deflativi del contenzioso e a delineare il nuovo rapporto Fisco-contribuente (persone giuridiche e persone fisiche) alla luce delle recenti modifiche legislative.

Al fine di dare completezza al nostro lavoro, ci concederemo delle frequenti “incursioni” nelle norme penal-tributarie anch’esse significativamente modificate negli ultimi 6 mesi: mai come in passato, infatti, la repressione penale dei reati tributari risulta legata a doppio filo con le scelte effettuate dal contribuente nell’ambito degli istituti deflativi.

2. IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

SOMMARIO: 2.1. *Evoluzione storica* - 2.1.1. *L'introduzione del ravvedimento operoso limitatamente all'IVA e alle imposte dirette* - 2.1.2. *La riforma del 1997: il ravvedimento operoso acquista una portata generale* - 2.1.3. *La Legge di Stabilità 2015* - 2.2. *Le novità introdotte con la Legge di Stabilità 2015: confronto tra "Nuovo" e "Vecchio" Ravvedimento* - 2.2.1. *Le cause ostative* - 2.2.2. *La reductio ad unum degli istituti deflativi precedenti alla notifica dell'avviso di accertamento* - 2.2.3. *Dichiarazioni integrative e proroga dei termini per l'accertamento e della notifica delle cartelle di pagamento* - 2.3. *Effetti di natura penale del ravvedimento operoso: i "nuovi" artt. 13 e 13 bis del d.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74* - 2.3.1. *L'art. 13* - 2.3.2. *L'art. 13 bis* - 2.4. *Pregi e difetti del Nuovo Ravvedimento.*

Il primo istituto deflativo che ci proponiamo di analizzare è l'istituto del ravvedimento operoso.

Questo istituto, come verrà approfondito nei prossimi paragrafi, si caratterizza per la "spontaneità" con cui il contribuente, consapevole di aver violato una norma tributaria, regolarizza la propria violazione tramite:

- la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 ⁽²⁾;
- il pagamento contestuale ⁽³⁾ della maggiore imposta, degli interessi maturati e delle sanzioni ridotte.

La peculiarità di questo istituto, rispetto agli altri istituti che analizzeremo nel

² Nei casi di ravvedimento operoso di omessi versamenti di imposte dichiarate, ma non versate, non è richiesta la presentazione di una dichiarazione integrativa. Così come se la violazione dovesse essere diversa dalla infedeltà dichiarativa.

³ Con la Circolare n. 42/E del 12 ottobre 2016 (par. 4.2.), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il pagamento della sanzione ridotta può avvenire in un momento successivo a quello in cui avviene il pagamento della maggiore imposta e degli interessi: "resta intenso", aggiunge l'Agenzia delle Entrate, "che, ai fini della determinazione della riduzione disposta dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, rileva il momento in cui la sanzione è effettivamente regolarizzata. È evidente, peraltro, che, nelle more della definizione, il contribuente accetta il rischio di incorrere nella notifica di un atto di liquidazione o di accertamento ciò che impedirebbe il perfezionamento dell'istituto e, quindi, il beneficio della riduzione sanzionatoria".

nostro progetto di ricerca, risiede nel fatto che esso ha un effetto deflativo non solo del contenzioso, ma, ancor prima, della stessa attività di accertamento delle violazioni tributarie ⁽⁴⁾.

Infatti, una volta effettuato il ravvedimento operoso, la violazione tributaria risulta del tutto regolarizzata; l'Amministrazione finanziaria, ovviamente, conserva i propri poteri di accertamento, ma, con riferimento alla violazione sanata, l'oggetto dell'accertamento consisterà nel verificare se il ravvedimento sia stato correttamente effettuato e se la maggiore imposta versata è stata correttamente determinata.

Laddove la violazione sia stata correttamente "ravveduta", l'Amministrazione finanziaria non emetterà alcun atto di accertamento.

L'istituto del ravvedimento operoso ha subito, di recente, una profonda rivisitazione da parte del Legislatore ⁽⁵⁾ che ha comportato un'attenuazione, perlomeno in parte, del carattere di "spontaneità" assoluta che l'aveva sempre contraddistinto. Come vedremo nei successivi paragrafi, infatti, la disciplina vigente consente di utilizzare tale istituto anche laddove l'Amministrazione finanziaria abbia già constatato la violazione della normativa tributaria.

Appare, peraltro, opportuno anticipare in questa sede quanto sarà successivamente oggetto dell'ultimo capitolo di questa trattazione: la Legge di Stabilità del 2015, infatti, ha affiancato al ravvedimento operoso una serie di ulteriori misure volte a consentire al contribuente, o al suo intermediario, di conoscere dati e informazioni in possesso dell'Agenzia delle Entrate .

Tali forme di comunicazione, oltre ad assicurare una maggior trasparenza nei confronti del contribuente, sono volte a semplificare gli adempimenti fiscali e l'assolvimento degli obblighi tributari, fornendo informazioni utili al fine di porre

⁴ Come vedremo nel prosieguo della trattazione, la "preventività" del ravvedimento operoso rispetto all'inizio dell'azione accertativa non costituisce più un indefettibile elemento dell'istituto in questione.

⁵ Ci riferiamo alle modifiche normative introdotte dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190 (di seguito, L. 190/2014)

rimedio ad eventuali azioni o omissioni, proprio mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

2.1. Evoluzione storica

2.1.1. L'introduzione del ravvedimento operoso limitatamente all'IVA e alle imposte dirette

Fino agli anni '90 non vi erano nel nostro ordinamento delle norme che regolassero l'istituto del ravvedimento operoso.

Il ravvedimento operoso fu introdotto solo con la Legge 29 dicembre 1990, n. 408, ma limitatamente alle imposte dirette e all'IVA.

Con riferimento alle imposte dirette, la L. 408/1990 prevedeva due tipologie di ravvedimento operoso.

La prima tipologia, definita "tipica" o "sostanziale" dalla dottrina ⁽⁶⁾, era regolata dall'art. 55, comma 5, del d.P.R. 29 settembre 1973, n.600 (di seguito, d.P.R. 600/1973) il quale prevedeva che:

“In caso di presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo di imposta successivo, in luogo delle sanzioni previste negli articoli 46 e 49 si applica la soprattassa del 30 per cento della maggiore imposta che risulta dovuta. Se il versamento della maggiore imposta che risulterà dalla suddetta dichiarazione integrativa viene effettuato prima della presentazione della stessa nei termini previsti per i versamenti di acconto, la soprattassa è ridotta al 15 per cento. La soprattassa è aumentata al 60 per cento se la

⁶ Si veda MACELLARI, *Strumenti per prevenire e risolvere le liti tributarie*, Milano 1998, Giuffrè, pag. 39.

dichiarazione integrativa è presentata entro il termine relativo alla dichiarazione per il secondo periodo di imposta successivo ⁽⁷⁾.

La seconda tipologia, definita “preventiva”, era, invece, prevista dall’art. 54, comma 4, dello stesso d.P.R. 600/1973 il quale stabiliva che:

“Se i ricavi o i compensi non annotati nelle scritture contabili sono specificamente indicati nella relativa dichiarazione dei redditi e sempre che le violazioni previste dall'art. 51 non siano già state constatate non si fa luogo all'applicazione delle relative pene pecuniarie qualora, anteriormente alla presentazione della dichiarazione, sia stato eseguito il versamento diretto al concessionario del servizio della riscossione di una somma pari ad un ventesimo dei ricavi o dei compensi non annotati” ⁽⁸⁾.

Il ravvedimento disciplinato dall’art. 55, comma 5, poteva essere effettuato da tutti i contribuenti che avessero presentato la dichiarazione dei redditi indipendentemente dalla tipologia a cui apparteneva il maggior reddito indicato nella dichiarazione integrativa.

Il ravvedimento “preventivo”, al contrario, era suscettibile di applicazione solo con riferimento ai redditi di impresa o di lavoro autonomo in quanto esso imponeva l’indicazione in dichiarazione di “ricavi” o “compensi”. Quindi solo i soggetti produttori di tali tipologie reddituali, per l’appunto imprenditori o professionisti/artigiani, potevano accedere a questa tipologia di ravvedimento.

Si noti che, come osservato in dottrina ⁽⁹⁾, nessuna delle due tipologie di ravvedimento ora illustrate consentiva di regolarizzare le violazioni accertabili tramite controllo automatico ai sensi dell’art. 36 bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

⁷ Il comma 5 era stato aggiunto dall’art. 14, L. 29 dicembre 1990, n. 408.

⁸ Il comma 4 era stato inserito dall’art. 4, L. 30 dicembre 1991, n. 413.

⁹ MACELLARI, op. cit, pag. 44.

Ad esempio, non poteva essere ravveduta la sanzione per omesso versamento delle imposte dirette correttamente dichiarate, ma non versate.

Con riferimento all’IVA, l’art. 48 d.P.R. 633/1972 individuava tre tipologie di ravvedimento: il ravvedimento “preventivo”, quello “tipico” o “sostanziale” ed il ravvedimento “formale”.

Il ravvedimento preventivo, al pari delle imposte dirette, richiedeva che la dichiarazione fosse integrata con i corrispettivi ed i compensi non annotati nei registri Iva; in tal modo era esclusa l’applicazione delle sanzioni, purché, prima della presentazione della dichiarazione, fosse versata una soprattassa pari ad 1/10 dei corrispettivi non registrati.

Per accedere alla seconda tipologia di ravvedimento, era necessario che il contribuente versasse, oltre alla maggiore imposta dovuta a seguito della correzione dell’errore, un importo a titolo di soprattassa parametrata al ritardo, pari al:

- 5% se effettuata entro 30 giorni dalla scadenza del termine relativo alla liquidazione periodica;
- 20% se effettuata entro 30 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale;
- 40% se effettuata entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale successiva;
- 60% se effettuata entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale per il secondo anno successivo.

Infine, il ravvedimento “formale” attribuiva il diritto alla riduzione delle sanzioni a carico del contribuente senza un comportamento spontaneo dello stesso. Egli avrebbe potuto beneficiare della riduzione delle sanzioni solo in caso di verifica da parte dell’Amministrazione finanziaria, in funzione del ritardo di regolarizzazione delle violazioni, nella seguente misura:

- 1/5 se effettuate entro 30 giorni dalla scadenza del termine relativo agli adempimenti;
- 1/2 se effettuate entro 30 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale;
- 2/3 se effettuate entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale per l'anno successivo;
- 3/4 se effettuate entro la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale per il secondo anno successivo.

2.1.2. *La riforma del 1997: il ravvedimento operoso acquista una portata generale*

Nel 1996, attraverso la legge L. 23 dicembre 1996, n. 662, fu data al Governo un'ampia delega al fine di riformare l'intera disciplina delle sanzioni amministrative tributarie (¹⁰).

In attuazione della delega legislativa, è stato quindi emanato il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il cui art. 13 contiene una disciplina organica del ravvedimento operoso applicabile a tutti i tributi (¹¹).

¹⁰ Come evidenziato nella Circ. n. 180/E-110100 del 10 luglio 1998 vi era la “necessità di una generale riforma del sistema sanzionatorio tributario, intesa a conseguire un'organica razionalizzazione della relativa disciplina, che, venuta meno l'originaria connotazione risarcitoria delle sanzioni tributarie, le conformasse ai principi generali delle sanzioni amministrative dettati dalla ricordata legge n. 689 del 1981, con il conseguente trasferimento, alla materia tributaria, delle garanzie che circondano le sanzioni penali, ossia le tipiche sanzioni con natura intimidatoria e repressiva di comportamenti che l'ordinamento considera riprovevoli in quanto volti a ledere o a porre in pericolo beni ed interessi considerati meritevoli di tutela. Tale esigenza è stata soddisfatta con l'adozione, nella legge 23 dicembre 1996, n. 662, della delega legislativa per la riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale. L'articolo 3, comma 133, della citata legge n. 662, infatti, nel fissare i criteri direttivi per il legislatore delegato, ha orientato la propria scelta verso una marcata accentuazione dell'impronta penalistica di alcuni istituti, in modo da avvicinare il più possibile alle figure criminose illeciti di natura amministrativa”.

¹¹ Cfr. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1998, p. 328, il quale, commentando le novità introdotte dal d.lgs. n. 472/1997 afferma che “un aspetto fortemente innovativo, che sposta ulteriormente avanti i confini della

Nella versione previgente a quella ora in vigore (di cui ci occuperemo nel par. 2.1.3), l'art. 13 prevedeva che:

“La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

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

fiscalità autogestita dai contribuenti, è quello dell'autopunizione, anteriormente presente solo nell'art. 48 del decreto Iva, ed oggi generalizzata”.

2. *Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.*

3. *Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione*

4. [...] ⁽¹²⁾

5. *Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione”*

A seguito, quindi, dell'introduzione dell'art. 13 del d.Lgs. n. 472 del 1997 l'istituto del ravvedimento è stato disciplinato per la prima volta in maniera completa e dettagliata: la disciplina prevista dall'art. 13 si presenta, infatti, tendenzialmente unitaria e applicabile a tutti i tributi ⁽¹³⁾.

Quindi, in luogo di disposizioni *ad hoc*, applicabili solo con riferimento alle imposte dirette e all'IVA, il Legislatore della riforma ha optato per un solo articolo di legge applicabile a tutte i tributi siano erariali oppure di pertinenza degli enti locali ⁽¹⁴⁾.

¹² Comma prima sostituito dall'art. 6, D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 422 (Gazz. Uff. 9 dicembre 1998, n. 287) e poi abrogato dall'art. 7, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32.

¹³ Vengono così superate le critiche mosse in passato relativamente alla limitata operatività dell'istituto, che escludeva anche categorie rilevanti di contribuenti (si veda, ad esempio, DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 415).

¹⁴ Si veda MIFSUD, *Le sanzioni amministrative tributarie - I decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 1997 concernenti le modifiche al sistema sanzionatorio tributario*, "Il Fisco" n. 5 del 1998, pag. 1543 e ss.).

A partire quindi, dal 1998, il ravvedimento, da inquadrarsi tra le fattispecie legali di definizione delle sanzioni senza previo contraddittorio con il contribuente, si presenta come la più significativa espressione di resipiscenza del trasgressore e si concretizza in “*un comportamento spontaneo del contribuente nella direzione corrispondentemente inversa a quella illecita precedente*” (¹⁵) (¹⁶).

Ai fini di quanto verrà illustrato nei seguenti paragrafi, si evidenzia che la previgente versione dell’art. 13 era caratterizzata dai seguenti elementi:

- a) l’indefettibile “spontaneità” del ravvedimento;
- b) la ristretta frazione temporale entro cui il contribuente poteva regolarizzare le proprie violazioni tributarie.

Con riferimento al punto (a), si sottolinea che l’inizio dell’attività di accertamento precludeva qualsiasi tipo di ravvedimento operoso e, quindi, solo il contribuente “autenticamente” spontaneo poteva fare ricorso all’istituto in questione.

Con riferimento al punto b), si evidenzia che, al più tardi, le violazioni potevano essere regolarizzate entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa

¹⁵ v. PENNELLA, *L’oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, CEDAM, Padova, 2011, p. 74.

¹⁶ Con riferimento all’inquadramento generale dell’istitutivo del ravvedimento operoso si veda FERLAZZO, NATOLI, *Luci ed ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997*, in Riv. dir. trib., 2002, I, p. 333; GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, CEDAM, Padova, 1999, p. 350; SANTAMARIA, *L’accertamento con adesione fra gli altri istituti premiali per ridurre le sanzioni amministrative*, in Fisco, 2000, p. 10202; LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, Ipsoa, 2001, p. 695. Secondo FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in Riv. dir. trib., 2003, I, p. 191, “*l’idea che sta alla base della legislazione premiale è di giustizia: per un verso si riconosce che il trasgressore che spontaneamente si ravvede e opera per rimuovere le conseguenze della violazione deve ricevere un trattamento migliore di quello che persiste nella violazione, per altro verso l’ordinamento può ridurre la sanzione ma non escluderla, poiché il trasgressore, per quanto ravveduto, merita comunque un trattamento peggiore rispetto a coloro che non hanno commesso alcuna violazione*”; il condono, invece, non può essere considerato un istituto di civiltà giuridica poiché “*pregiudica i criteri di giustizia distributiva che stanno alla base del senso di appartenenza alla comunità*” e raggiunge un risultato “*non solo sommamente ingiusto sul piano della politica tributaria, ma in palese conflitto con il principio di capacità distributiva*”.

all'esercizio in cui era stata commessa la violazione tributaria che si intendeva regolarizzare.

2.1.3. *La Legge di Stabilità 2015*

L'istituto del ravvedimento, come disciplinato dalla riforma del 1997, è stato significativamente modificato dalla L. 190/2014 (di seguito, Legge di Stabilità 2015).

Per certi versi, la Legge di Stabilità 2015, ha rappresentato una vera e propria rivoluzione **copernicana** dell'istituto oggetto di analisi.

Infatti, seppur limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, la Legge di Stabilità 2015 ha previsto che il ricorso all'istituto del ravvedimento non è più inibito dall'inizio di un controllo fiscale, ma esclusivamente dalla notifica dell'atto impositivo (¹⁷) per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Detta modifica è coerente con l'abrogazione, sempre ad opera della Legge di Stabilità 190/2014, di alcuni istituti deflativi del contenzioso che consentono la definizione della pretesa impositiva in un momento antecedente alla notifica dell'atto impositivo: ci riferiamo all'adesione ai "PVC" (di cui all'art. 5 bis del d. Lgs 19 giugno 1997, n. 218), all'adesione agli inviti al contraddittorio (di cui all'art. 5, c. 1 bis e seguenti del d. Lgs 19 giugno 1997, n. 218) e alla c.d. acquiescenza "rinforzata" (di cui all'art. 15, c. 2 *bis*, del d. Lgs 19 giugno 1997, n. 218).

Tali istituti deflativi sono stati espressamente abrogati a partire dall'anno di imposta 2016 (¹⁸).

La differenza più rilevante tra questi istituti e il ravvedimento risiede nel fatto che, con riferimento ai primi, era richiesta l'accettazione integrale dei rilievi

¹⁷ Gli effetti di tale modifica con riferimento all'efficacia deterrente delle sanzioni tributarie verranno trattati nel par. 2.4.

¹⁸ Gli istituti in questione saranno analizzati nei successivi capitoli.

dell'Erario in relazione a tutte le imposte e a tutte le annualità oggetto dell'atto che si intendeva definire, nel ravvedimento, al contrario, è il contribuente che, in "autoliquidazione", decide quali violazioni regolarizzare (e, ovviamente, quali non regolarizzare).

Nello specifico, l'art. 13 del DLgs. 472/97, così come modificato dalla L. 190/2014, stabilisce che la sanzione è ridotta:

- limitatamente alle violazioni sui versamenti, a 1/10 del minimo se il ravvedimento avviene entro trenta giorni dalla scadenza, con ulteriore riduzione a 1/15 per giorno di ritardo se questo non è superiore a 14 giorni (lett. a - da leggersi in combinato disposto con l'art. 13 del d. Lgs. 471/97);

- per tutte le violazioni ravvedibili, ad 1/9 del minimo, se il ravvedimento avviene entro novanta giorni dal termine di presentazione della dichiarazione o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro 90 giorni da quando è stata commessa la violazione (lett. a-bis);

- per tutte le violazioni ravvedibili, ad 1/8 del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro un anno dalla violazione (lett. b);

- solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e per tutte le violazioni, a 1/7 del minimo, se il ravvedimento avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa, o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, entro due anni dalla violazione (lett. b-bis);

- solo per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate e per tutte le violazioni, a 1/6 del minimo, se il ravvedimento avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno successivo a quello in cui la violazione è stata commessa o, quando non è prevista una dichiarazione periodica, oltre due anni dalla violazione (lett. b-ter);

- solo per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate e per tutte le violazioni con l’eccezione di alcune fattispecie relative agli scontrini fiscali, a 1/5 del minimo se avviene dopo la notifica del “Processo Verbale di Constatazione” (lett. b-quater).

La prima evidente differenza con la previgente normativa è la tendenziale assenza di limiti temporali.

Al contrario, il “vecchio” ravvedimento operoso consentiva la regolarizzazione degli errori e delle omissioni commessi all’interno di una frazione temporale molto più ridotta.

Il ravvedimento era, infatti, ammesso solo fino allo spirare del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale era avvenuta la violazione (ovvero, nei casi in cui non era prevista la dichiarazione periodica, entro un anno dall’omissione o dall’errore).

Come precisato dalla stessa Amministrazione finanziaria nella Circ. n. 6 del 2015, in conformità al principio di legalità di cui all’articolo 3 del d. lgs. 472/97, la nuova formulazione dell’art. 13 trova applicazione anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall’Amministrazione finanziaria, ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento.

2.2. Le novità introdotte con la Legge di Stabilità 2015: confronto tra “Nuovo” e “Vecchio” Ravvedimento.

Dopo aver sinteticamente illustrato il contenuto del vigente art. 13, occorre sottolinearne gli aspetti salienti e “dirompenti” rispetto alla precedente versione.

2.2.1. *Le cause ostative*

In primo luogo, come già accennato, deve sottolinearsi che, come stabilito dal comma 1^{ter} dell’art. 13, l’accesso al nuovo istituto è precluso, con riferimento ai tributi erariali, soltanto a seguito dell’avvenuto esercizio del potere di rettifica delle dichiarazioni da parte dell’Agenzia delle Entrate, cioè dopo la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento dopo la ricezione delle comunicazioni di cui agli artt. 36 bis e 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 54- bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 o dopo la notifica di un atto di liquidazione o di avviso di accertamento (¹⁹).

L’Amministrazione finanziaria ha chiarito la portata delle nuove cause ostative in relazione ai controlli formali o automatici delle dichiarazioni: è stato specificato che la preclusione al ravvedimento opera solo relativamente alle irregolarità riscontrabili con tale tipologia di atti (²⁰).

Sembrerebbe, pertanto, che la comunicazione eseguita secondo i dettami delle procedure di controllo automatizzato, abbia un’efficacia preclusiva che ingloba, oltre che le irregolarità effettivamente contestate attraverso gli atti in questione, anche la generalità delle violazioni individuabili con quelle specifiche tipologie di controllo (²¹).

Tale interpretazione troverebbe giustificazione nel fatto che in caso di liquidazione automatizzata e in caso di controllo formale, le disposizioni di

¹⁹ L’Amministrazione Finanziaria, nella Circolare n. 6 del 2015 ha chiarito che “*Si ritiene che gli avvisi di recupero di crediti di imposta e gli avvisi di irrogazione di sanzioni, anche se non espressamente menzionate, si debbano ritenere cause ostative del nuovo ravvedimento, per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria*” (neretto aggiunto).

²⁰ Circolare dell’Agenzia delle entrate del 19 febbraio 2015, n. 6/E, par. 10.4.

²¹ LOVECCHIO, *Le criticità della nuova disciplina sul ravvedimento operoso*, in *Il Fisco*, 2363.

riferimento e, cioè, gli artt. 36 bis e 36 ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, elencano in maniera dettagliata le singole fattispecie oggetto di possibile controllo ⁽²²⁾ ⁽²³⁾ ⁽²⁴⁾.

Per ciò che attiene al controllo formale della dichiarazione ex articolo 36-ter del DPR 600/1973, la richiesta di documentazione e di chiarimenti, prodromica all'emissione del successivo avviso di liquidazione, non dovrebbe precludere la possibilità del contribuente di ravvedersi.

La norma è, infatti, chiara nell'individuare il momento in cui scatta la causa ostativa, ovvero nel momento in cui si riceve la comunicazione scaturente dalla verifica.

²² L'art. 36 *bis* individua i seguenti ambiti di controllo: **a)** correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi; **b)** correzione degli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni; **c)** riduzione delle detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni; **d)** ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge; **e)** riduzione dei crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni; **f)** verifica della rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

²³ In sede di controllo ai sensi dell'art. 36 *ter* gli uffici possono: **a)** escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica. 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi; **b)** escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo. 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413; **c)** escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b); **d)** determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti; **e)** liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente; **f)** correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

²⁴ L'art. 54 *bis* consente all'amministrazione finanziaria: **a)** la correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte; **b)** la correzione degli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni; **c)** il controllo della rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonché dalle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27, 33, comma 1, lettera a), e 74, quarto comma.

Altra problematica che si è venuta a creare in sede di riforma riguarda le modalità con cui sono portati a conoscenza del contribuente le predette comunicazioni di irregolarità. Tali comunicazioni, a differenza degli avvisi di accertamento, non vengono portate a conoscenza del contribuente mediante un processo di notifica formale.

Questo potrebbe creare delle incertezze relativamente al momento in cui si produce l'inibizione al ravvedimento. La soluzione più naturale sarebbe quella di creare uno schema per la notificazione ad hoc, ispirandosi alle norme attualmente in vigore per gli avvisi di accertamento e le cartelle di pagamento ⁽²⁵⁾ .

Con riferimento, invece, alla causa ostativa rappresentata dalla notifica degli avvisi di accertamento, va detto che si incontrerebbero sicuramente notevoli difficoltà nel trasporre a questi ultimi le medesime argomentazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria con riferimento ai controlli automatici e formali.

Le violazioni contestabili con gli avvisi di accertamento riguardano, infatti, la totalità delle violazioni tributarie.

Pertanto, la notifica di un avviso di accertamento avrebbe l'effetto di impedire tout court l'accesso alla procedura. Tale interpretazione mal si coordina con la *ratio* dell'istituto, pertanto una soluzione sensata sarebbe quella di limitare la portata ostativa, per quanto riguarda gli atti di accertamento, alle sole violazioni in concreto contestate ⁽²⁶⁾

²⁵ Questa è la soluzione proposta dalla FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, Il nuovo ravvedimento operoso, commento a cura di ROSSI e SAGGESE, del 15 aprile 2015, pag. 7.

²⁶ LOVECCHIO, op. cit., 2365.

2.2.2. *La reductio ad unum degli istituti deflativi precedenti alla notifica dell'avviso di accertamento*

Ad ogni modo, al di là dell'incertezza interpretativa ora esposta circa l'estensione delle cause ostative, preme sottolineare che, a differenza di quanto previsto dalla previgente formulazione, il contribuente può ora regolarizzare i propri errori e/o le omissioni, riguardanti i tributi erariali, anche in costanza dell'attività di controllo o successivamente alla constatazione delle violazioni tramite Processo Verbale di Constatazione ("PVC").

E' evidente, a nostro avviso, la scelta effettuata dal Legislatore della Legge di Stabilità 2015: una volta abrogati gli istituti dell'adesione al PVC e dell'invito a comparire, il ravvedimento operoso diventa quasi l'unico strumento deflativo prima della notifica dell'avviso di accertamento.

E' vero che, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.lgs. n. 218 del 1997, il contribuente "*nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*", può attivare la procedura di accertamento con adesione prima della notifica dell'avviso di accertamento, tuttavia è probabile che tale evenienza diventerà estremamente sporadica.

Infatti, appare più conveniente per il contribuente ricorrere al ravvedimento operoso, in costanza delle verifiche o anche dopo la notifica del PVC anche solo con riferimento ad alcuni rilievi dell'Amministrazione finanziaria (naturalmente quelli che ritiene maggiormente fondati), attendere, quindi, la notifica dell'avviso di accertamento ed eventualmente instaurare una procedura di accertamento con adesione.

Con riferimento alla facoltà di ravvedere singolarmente i rilievi, non è chiaro se la regolarizzazione parcellizzata possa spingersi fino a permettere la definizione

parziale del singolo rilievo (²⁷). La dottrina ha espresso pareri contrastanti (²⁸), senza giungere ad una soluzione univoca: si potrebbe propendere per una soluzione positiva in virtù del fatto che l'Amministrazione finanziaria ha comunque la facoltà di emettere avvisi accertamento che tengano conto solo della parte di rilievo non regolarizzata.

In un'ottica di semplificazione è certamente positiva questa *reductio ad unum* e la scelta di "puntare" su uno strumento estremamente flessibile e "governabile" dal contribuente (²⁹), tuttavia rimangono delle perplessità e delle zone d'ombra che saranno illustrate nel paragrafo 2.4.

2.2.3. *Dichiarazioni integrative e proroga dei termini per l'accertamento e della notifica delle cartelle di pagamento*

L'aumento dell'arco temporale entro cui effettuare il ravvedimento operoso, prima limitato al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno in cui era stata commessa la violazione, ha comportato un differimento del *dies a quo* da cui decorrono i termini di accertamento (³⁰).

²⁷ Ad esempio, in caso di PVC in cui vengono contestati ammortamenti indeducibili per 500, è dubbio se il contribuente possa regolarizzare solo per 400 le violazioni relative agli ammortamenti ed instaurare il contenzioso per la parte residua.

²⁸ A favore della definizione parcellizzata LOVECCHIO, *Ravvedimento operoso: primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, cit., 1252; contrario a tale visione LIBURDI, *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione*, in "il Fisco", 2015, pag. 823.

²⁹ L'esperienza dell'istituto dell'adesione al PVC è stata, ad esempio, fallimentare proprio perché costringeva all'adesione su tutti i rilievi formulati dall'Amministrazione finanziaria anche su quelli del tutto infondati. Il ravvedimento operoso, al contrario, consente una "scelta" da parte del contribuente che conserverà sempre la chance di resistere in contenzioso laddove l'Amministrazione finanziaria decida, dopo la notifica del PVC, di proseguire l'esercizio della potestà accertativa.

³⁰ In dettaglio l'art.1, comma 640, della Legge di Stabilità 2015 prevede che "*Nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 2, comma 8, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, e 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore: a) i termini per la notifica delle cartelle di pagamento di cui all'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate per la correzione degli errori e*

In tal modo, l'Amministrazione finanziaria avrà più tempo per verificare la correttezza stessa del ravvedimento operoso.

Infatti, in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa, o, se non è prevista la dichiarazione periodica, nel caso di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore (³¹), i termini per l'accertamento di cui agli artt. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, *“limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione”*.

Anche i termini per la notifica delle cartelle di pagamento di cui all'art. 25, comma 1, lett. a) e b), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, relativi, rispettivamente, all'attività di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle dichiarazioni, concernenti le dichiarazioni integrative presentate per la correzione degli errori e delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, *“limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione”*.

Le menzionate previsioni hanno suscitato reazioni diametralmente opposte in dottrina.

Da un lato vi è chi afferma una certa perplessità di tale scelta legislativa atteso che prevedere un'estensione dei termini di accertamento in caso di dichiarazione

delle omissioni incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo, decorrono dalla presentazione di tali dichiarazioni, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione;

b) i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione;

c) i termini di cui all'articolo 76 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni, concernenti l'imposta di registro, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni;

d) i termini di cui all'articolo 27 del testo unico di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, e successive modificazioni, concernente le imposte di successione e donazione, decorrono dalla regolarizzazione spontanea degli errori od omissioni.

³¹ Non tutti i casi di ravvedimento operoso presuppongono la presentazione di una dichiarazione integrativa: si pensi al ravvedimento operoso dell'omesso versamento di imposte correttamente determinate e dichiarate.

integrativa a “sfavore” sarebbe un disincentivo all’uso del ravvedimento ⁽³²⁾.

Dall’altro lato, vi è chi ritiene del tutto equo concedere all’Amministrazione finanziaria i termini ordinari di accertamento per la verifica del nuovo imponibile emerso in sede di ravvedimento operoso ⁽³³⁾.

Il tema sarà sicuramente oggetto di ulteriori contributi dottrinari, ma non vi è dubbio che tale previsione nasconde una certa “diffidenza” per l’autoliquidazione delle imposte effettuate dal contribuente in sede di ravvedimento operoso.

Anche la stessa espressione “limitatamente agli elementi oggetto” dell’integrazione desta alcune incertezze circa l’interpretazione che di essa verrà data dall’Amministrazione finanziaria ⁽³⁴⁾.

Un successo del Nuovo ravvedimento passa certamente da un’interpretazione restrittiva della medesima.

2.3. Effetti di natura penale del ravvedimento operoso: i “nuovi” artt. 13 e 13 bis del d.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

Di estremo interesse sono anche le novità introdotte dal d.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (di seguito d.lgs. 158/2015), con riferimento agli effetti sul piano penale derivanti dall’effettuazione del ravvedimento operoso.

Ci riferiamo alla nuova formulazione dell’art. 13 e al nuovo art. 13 bis d.Lgs. 10

³² CONTE, op.cit., pag. 454.

³³ CORDEIRO GUERRA, *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della ‘compliance* in Corr. Trib., n. 5/2015, pag. 332.

³⁴ CARINCI in *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, in “il Fisco” n. 44 del 24 novembre 2014, osserva opportunamente che “*nel caso di ravvedimento a seguito di PVC; la proroga del termine di rettifica a favore dell’Amministrazione finanziaria rischia di tradursi, di fatto, in una proroga generalizzata del potere di accertamento, anche perché la formula “elementi oggetto dell’integrazione” appare suscettibile di un’interpretazione dagli incerti confini: il singolo elemento di reddito rettificato o tutti quelli della medesima tipologia/natura (es.i ricavi)?*”, pag. 4338. La FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., 19, propone la presentazione di una memoria illustrativa in ossequio ai principi di collaborazione sanciti dall’articolo 10 della legge 212/2000, avendo cura di specificare la misura e la tipologia delle integrazioni effettuate.

marzo 2000, n. 74.

2.3.1. L'art. 13

Il d.lgs. 15/2015, come detto, ha significativamente modificato l'art. 13 del d.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (d'ora in poi, il d.lgs. 74/2000) con riferimento, *inter alia*, agli effetti sull'azione penale derivanti dall'integrale pagamento del debito tributario.

Il nuovo art. 13 prevede, in dettaglio che:

1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini

dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione”

In breve, il comma 1 del nuovo art. 13 del d.Lgs. n. 74/2000 prevede che i delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate ⁽³⁵⁾, omesso versamento IVA ⁽³⁶⁾ ed indebita compensazione ⁽³⁷⁾ non siano puniti qualora il soggetto obbligato provveda all'integrale pagamento degli importi dovuti a titolo di imposte, interessi e sanzioni prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado ⁽³⁸⁾.

La norma precisa che l'estinzione del debito può avvenire “*anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso*” (neretto aggiunto).

Il comma 2 dell'art. 13 del medesimo decreto prevede a sua volta che i delitti di cui agli artt. 4 (infedele dichiarazione) e 5 (omessa dichiarazione) non siano punibili se il debito tributario viene estinto tramite ravvedimento operoso o in seguito alla presentazione della dichiarazione omessa entro il termine per l'invio di quella relativa al periodo di imposta successivo, sempre che tali adempimenti siano eseguiti prima che l'autore del reato abbia formale notizia dell'avvio di controlli fiscali o di qualunque altra attività di accertamento in sede amministrativa o penale.

³⁵ Art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000.

³⁶ Art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000.

³⁷ Art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000.

³⁸ Le disposizioni contenute nel nuovo art. 13 nonché quelle contenute nell'art. 13-bis comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, di cui ci occuperemo più avanti, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, introducendo una nuova causa di non punibilità e delle riduzioni di pena maggiori rispetto al passato, hanno senza dubbio effetto retroattivo: tali norme si applicheranno anche ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015 ed anche ai procedimenti già in corso per i quali non sia ancora stata avviata la fase dibattimentale.

Deve evidenziarsi che la disciplina del comma 2, riferendosi ai delitti di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione, i quali si caratterizzano per un maggior grado di anti giuridicità rispetto ai reati da omesso versamento di cui al comma 1 del medesimo art. 13, è più restrittiva rispetto a quella delineata al comma 1 in quanto subordina la causa di non punibilità, non solo all'estinzione del debito, ma anche al fatto che tale estinzione deve avvenire **prima** della spontaneità di tale regolarizzazione, come specificamente chiarito dalla relazione illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015.

In proposito, pertanto, si registra una significativa differenza tra la disciplina fiscale (che ammette il ravvedimento fino alla notifica di atti di accertamento) e quella penale (che, invece, postula l'effettuazione del ravvedimento prima dell'avvio di controlli e che, quindi, ricalca la disciplina tributaria prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 nella versione anteriore alle modifiche introdotte dalla Legge n. 190/2014).

L'espressa inclusione del ravvedimento operoso è senz'altro da accogliere con estremo favore.

Nella previgente versione dell'art. 13 del D.lgs. 74/2000, infatti, esso non rientrava espressamente nel novero degli istitutivi deflativi suscettibili di produrre effetti con riferimento alla rilevanza penale dell'illecito amministrativo. Solo in via interpretativa, esso veniva fatto rientrare nelle *“speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”* ⁽³⁹⁾

Ciò premesso, si evidenzia che il mutamento introdotto con le modifiche contenute nel nuovo art. 13 è davvero significativo.

Se, in precedenza, infatti il pagamento delle imposte tramite ravvedimento operoso costituiva una mera circostanza attenuante e comportava una riduzione

³⁹ Nella Circolare n. 154 del 2000, in sede di commento dell'art. 13 del d.lgs. n.74 del 2000, veniva chiarito che *“In virtù della formula normativa “aperta” devono ritenersi applicabili tutte le tipologie 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”*.

della pena fino ad un terzo (oltre alla disapplicazione delle pene accessorie), ora l'effettuazione del ravvedimento entro i termini previsti costituisce una causa di esclusione della punibilità.

È evidente che questa modifica costituirà un sicuro incentivo al ravvedimento operoso. Infatti, nella versione precedente, il fatto che l'azione penale proseguisse anche dopo l'integrale pagamento delle imposte e delle sanzioni (seppur ridotte) costituiva un forte disincentivo al ravvedimento operoso.

Inoltre, come rilevato in dottrina (⁴⁰), l'effettuazione stessa del ravvedimento operoso e la presentazione della dichiarazione integrativa potevano essi stessi costituire l'"innesco" dell'azione penale in spregio al noto brocardo *nemo tenetur se detegere*.

L'attuale formulazione dell'art. 13 è certamente più "efficiente" nel senso che garantisce piena "copertura" penale al contribuente che del tutto spontaneamente (e, cioè, prima dell'inizio delle attività di verifica in sede amministrativa o penale) si ravvede e regolarizza la violazione tributaria.

D'altro canto, la riforma dell'art. 13 è coerente con l'opera di "mitigazione" della riforma dei reati tributaria attuata con il d.lgs. 158/2015 con riferimento alle fattispecie delittuose prive di connotati di frodolenza e, quindi, di accentuata anti giuridicità.

E, come osservato (⁴¹), è anche una riforma "equilibrata" in quanto premia con la causa di esclusione della punibilità solo il contribuente che si ravvede in maniera autenticamente "spontanea" diversamente da quanto avviene in ambito

⁴⁰ Cfr. CONTE, *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, in Rivista di diritto tributario, 2015, fasc. 5 pag. 443 - 471

⁴¹ Cfr. CONTE, op. cit., che opportunamente osserva che: "la non punibilità dei reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione si ottiene soltanto nelle ipotesi in cui il ravvedimento non sia indotto, ma sia frutto del comportamento spontaneo del trasgressore. In quest'ottica il legislatore delegato recupera e valorizza in sede penale, la tradizionale caratteristica del ravvedimento rappresentata dalla spontaneità del comportamento del trasgressore la quale, in uno con l'estinzione tempestiva dei reati tributari, è sufficiente a giustificare la rinuncia alla pena da parte dello Stato", pag. 467.

amministrativo in cui come abbiamo visto il ravvedimento operoso effettuato dopo l'avvio delle attività di verifica è certamente indotto e non spontaneo (⁴²).

2.3.2. L'art. 13 bis

Il nuovo art. 13-bis disciplina le circostanze attenuanti del reato, prima disciplinate all'art. 13.

In dettaglio questa nuova disposizione prevede che:

Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

⁴² SEPIO, SILVETTI, in *Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente*, "il fisco" n. 9 del 2016, pag. 1-854, evidenziano l'esistenza di un "doppio binario" tributario/penale con riferimento all'effettuazione del ravvedimento con riferimento alla dichiarazione infedele e alla omessa dichiarazione. Nel primo caso, infatti, soltanto un ravvedimento effettuato prima dell'avvio delle verifiche spontaneo assicura la riduzione delle sanzioni amministrative pecuniarie e la non punibilità penale, mentre un ravvedimento non spontaneo - cioè successivo all'avvio di controlli - potrebbe ridurre l'entità delle sanzioni amministrative in base alla disciplina prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, ma non blocca l'esercizio dell'azione penale. Nel secondo caso, invece, l'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 impone al contribuente di provvedere (spontaneamente) a presentare la dichiarazione entro un anno dalla scadenza originaria e ad estinguere il debito. Ebbene, gli effetti della regolarizzazione variano in base alla seguente tempistica: se, infatti, la regolarizzazione è effettuata entro novanta giorni dalla scadenza originaria per le dichiarazioni ai fini delle imposte dirette ed entro trenta giorni dalla scadenza originaria per la dichiarazione IVA (art. 13, c. 1, lett. c) del D.Lgs. n. 472/1997) - il contribuente potrà beneficiare sia della riduzione delle sanzioni amministrative, sia della non punibilità dell'omessa dichiarazione sul piano penale; diversamente, se il contribuente presenta la dichiarazione ed estingue il debito oltre i suddetti termini, ma prima del termine di presentazione della dichiarazione relativo all'anno successivo a quello dell'omissione, l'omessa dichiarazione non risulterà punibile a livello penale, ma resteranno applicabili le sanzioni amministrative per l'omessa dichiarazione.

2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2”.

In breve, il pagamento integrale di imposte e sanzioni prima dell'inizio della fase dibattimentale consente la diminuzione delle pene previste fino alla metà.

La disposizione in questione, si applica:

- con riferimento ai delitti di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione, **solo** nel caso in cui non sia intervenuto il pagamento delle imposte e delle sanzioni nei più ristretti termini dell'art. 13 (in tal caso, infatti, il pagamento comporta l'applicazione della più favorevole causa di non punibilità);
- con riferimento ai delitti tributari diversi da quelli di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione, indipendentemente dal fatto che il pagamento sia avvenuto prima dell'esercizio dell'azione penale.

La disposizione non trova, invece, applicazione con riferimenti ai delitti tributari da omesso versamento (artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater del d.lgs. 74/2000) per i quali il pagamento integrale di imposte e sanzioni prima dell'apertura della fase dibattimentale costituisce un causa di non punibilità ⁽⁴³⁾.

Ai fini del presente lavoro, preme osservare che, diversamente dall'art. 13, nell'art. 13 bis il Legislatore del d.l.s. 158/2015 non ha esplicitamente indicato il ravvedimento operoso: si fa riferimento esclusivamente alle “*speciali procedure*

⁴³ Segnaliamo che, nella Relazione n. III/05/15, l'Ufficio del massimario della Cassazione ha rilevato che la disposizione dell'art. 13-bis, comma 1, potrebbe rivelarsi di non facile realizzazione laddove, in concreto, si dovesse registrare un ampio ricorso, nella fase delle indagini preliminari, al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, con conseguente difficoltà o addirittura impossibilità oggettiva di disporre di somme idonee al saldo del debito tributario.

conciliative e di adesione” ai fini della riduzione della sanzione penale alla metà.

Orbene, se fino all’entrata in vigore del d.Lgs. 158/2015, era ragionevole interpretare estensivamente la nozione di “*speciali procedure conciliative e di adesione*” al fine di includervi anche il ravvedimento operoso, sorge ora un non facile tema interpretativo.

Si tratta di un *lapsus calami* oppure vi è una precisa volontà legislativa nell’escludere il ravvedimento operoso tra le attenuanti penali?

Data la recentissima entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015, il dibattito sul punto è ancora *in fieri*.

Secondo una parte della dottrina, il ravvedimento operoso sarebbe escluso dalla portata applicativa dell’art. 13-bis del D.Lgs. n. 74/2000 in quanto quest’ultima disposizione sembrerebbe “*meglio adattarsi a quelle ipotesi in cui le cui violazioni commesse dal contribuente siano state già in qualche modo individuate dal Fisco*”⁽⁴⁴⁾.

Tale lettura sarebbe, inoltre, coerente con la constatazione che il legislatore del d.lgs. 158/2015 quando ha ritenuto di dover espressamente menzionare il ravvedimento operoso lo ha fatto tenendolo distinto dalle “*speciali procedure conciliative e di adesione*” (ci riferiamo, naturalmente, alla nuova versione dell’art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000).

La stessa dottrina, tuttavia, ammette che sarebbe del tutto illogico non collegare alcun effetto premiale al ravvedimento nei casi in cui si applicano le circostanze attenuanti di cui all’art. 13-bis e per ovviare a tale incoerenza propone l’applicazione dell’art. 14, comma 5, della Legge 29 dicembre 1990, n. 408.

Questa disposizione prevede che:

“La presentazione delle dichiarazioni integrative di cui all'ultimo comma dell'articolo 9 del decreto del Presidente

⁴⁴ Così SEPIO, SILVETTI, op.cit.

della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e la regolarizzazione degli adempimenti ai sensi del primo comma dell'articolo 48 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nei limiti delle integrazioni e delle regolarizzazioni effettuate, escludono la punibilità per i reati previsti dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516”

La vigenza e l'applicabilità della norma troverebbero indiretta conferma nel fatto che l'art. 25 del D.Lgs. n. 74/2000, dove sono elencate le norme abrogate dalla nuova disciplina sui reati tributari, non menziona la predetta disposizione.

Quindi secondo questa tesi il ravvedimento costituirebbe in ogni caso ed anche al di là dell'ambito di applicazione dell'art. 13 una causa di non punibilità dei reati tributari.

Tale soluzione non convince del tutto.

Infatti, quantomeno a seguito dell'attuale versione dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, la quale disciplina espressamente l'effetto del ravvedimento operoso quale causa di non punibilità solo per alcuni specifici reati, diventa arduo sostenere che nel nostro ordinamento vi sarebbe un'altra norma ancora in vigore, per l'appunto l'art. 14, comma 5, Legge 29 dicembre 1990, n. 408, che, invece, ne stabilirebbe la valenza di causa di non punibilità per tutti i reati tributari (⁴⁵).

⁴⁵ La tesi della vigenza dell'art. 14, comma 5, L. 29 dicembre 1990, n. 408 è stata sostenuta anche da MASTROGIACOMO, *Commento all'articolo 13*, in CARACCIOLI - GIARDA - LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001, 405 ss., secondo il quale, anche una volta entrato in vigore il D.Lgs. n. 74/2000, il ravvedimento avrebbe continuato a produrre il più significativo effetto di escludere la punibilità per i reati tributari, come in costanza della L. n. 516/1982, poiché l'art. 14, comma 5, L. 29 dicembre 1990, n. 408 (a cui si deve l'ingresso dell'istituto del ravvedimento operoso nella legislazione tributaria) non era stato espressamente abrogato e sarebbe stato dunque applicabile anche alle fattispecie incriminatrici previste dal D.Lgs. n. 74/2000 per il tramite dello strumento dell'analogia in *bonam partem*. Tale tesi, tuttavia, proprio recentemente è stata non a torto ritenuta artificiosa da BELLAGAMBA, *Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche*, in *Diritto Penale e Processo*, 2 / 2016, p. 242.

Una parte della dottrina, invece, ritiene che non si tratti affatto di una “dimenticanza” del legislatore, ma che, dal combinato disposto degli artt. 13 e 13 bis, emergerebbe chiaramente la *voluntas legis*, di attribuire al ravvedimento operoso una funzione diversa rispetto alle procedure conciliative e di adesione all’accertamento: ne viene, infatti, sancita l’equiparazione, ai fini e per gli effetti di cui all’art. 13, comma 1 e, al contempo, viene volutamente menzionato in via esclusiva ai fini e per gli effetti di cui all’art. 13, comma 2⁽⁴⁶⁾.

Non avrebbe, quindi, alcun senso sostenere che, soltanto con riferimento all’art. 13 bis, comma 1, la formula utilizzata dal legislatore sia talmente generica, da consentire all’interprete di “recuperare” il ravvedimento tra le attenuanti tanto più che anche limitando l’indagine al solo art. 13 bis, è evidente che il legislatore abbia voluto limitare gli effetti derivanti dal ravvedimento alla sola condizione di accesso al “patteggiamento” ai sensi dell’art. 444 c.p.p.

Dunque, precisato che non si è trattato di un lapsus calami, la stessa attenta dottrina rileva che l’attuale formulazione del c. 1 dell’art. 13 bis si presenta priva di plausibili ragioni giustificative e lesiva degli artt. 3, 24, 27, comma 3 della Costituzione: se, infatti, viene attribuita una funzione di attenuante al pagamento del debito tributario a valle di procedure di adesione e conciliative che presuppongono l’avvio di un’attività di verifica e sono, quindi, “indotte” non vi è alcuna ragione per non attribuire la medesima funzione anche al ravvedimento nel caso in cui anch’esso sia “indotto” e, a fortiori, nel caso in cui esso sia del tutto spontaneo.

Che il legislatore, a fronte di un contegno riparatorio privo di spontaneità associato a fatti caratterizzati da un più pregnante disvalore di azione, ripieghi su una circostanza attenuante non autorizza alcuna discriminazione tra procedure conciliative ed adesione all’accertamento da un lato, e ravvedimento dall’altro, non trovando più quest’ultimo un limite di operatività nella acquisita

⁴⁶ Ci riferiamo al contributo di BELLAGAMBA, *Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche*, in *Diritto Penale e Processo*, 2 / 2016, p. 242.

consapevolezza da parte del soggetto della pendenza a suo carico di una procedura di accertamento.

2.4. Pregi e difetti del Nuovo Ravvedimento.

Esaurita la rassegna delle significative e numerose novità introdotte dal “nuovo” ravvedimento operoso è interessante valutarne gli effetti sistematici.

Sul tema, molti commentatori hanno valutato positivamente la novella della Legge di Stabilità 2015 sul presupposto che essa incentiverà la c.d. “*tax compliance*” dei contribuenti i quali avranno a disposizione di un arco temporale molto più ampio rispetto alla previgente formulazione dell’art. 13 per la regolarizzazione delle violazioni tributarie ⁽⁴⁷⁾.

Tuttavia è stato opportunamente notato ⁽⁴⁸⁾ che, da un lato, la stessa Legge di Stabilità e, dall’altro, alcune “lacune” storiche dell’art. 13 potrebbero “frenare” la *compliance* dei contribuenti.

Per quanto riguarda la Legge di Stabilità 2015, occorre osservare l’esiguità della differenza di riduzione delle sanzioni tra un ravvedimento “spontaneo” (effettuato, cioè, prima di un’attività di accertamento) e il ravvedimento effettuato dopo la notifica di un Processo Verbale di Constatazione. Nel primo caso, infatti,

⁴⁷ Sul punto, si veda RICCA, *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la ‘compliance’*, in Corr. Trib., n. 43/2014, pag. 3320 ss.; CORDEIRO GUERRA, op.cit., pag. 325; FANELLI, *Il ravvedimento cambia pelle*, in Corr. Trib., n. 6/2015, pag. 424; SEPIO, TITO, *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso*, in Corr. Trib., n. 30/2015, pag. 2299. La stessa Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 23 del 2015 ha affermato che “*In particolare, ai fini di una maggiore semplificazione del rapporto tra Fisco e contribuenti, incentivando la “compliance fiscale” – volta a ridurre gli ambiti del contenzioso tributario, anche attraverso uno scambio sempre più agevole di informazioni – il ravvedimento operoso è stato rimodulato, attraverso un sostanziale ampliamento delle modalità e dei termini per la sua applicazione*” (si veda anche la Circ. n. 6 del 2015).

⁴⁸ Ci riferiamo al contributo di CERIONI, *Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario*, in Corriere tributario, 2015, fasc. 36 pag. 3767 - 3775, nonché a CONTE, op. cit., che afferma chiaramente che “*sembra evidente che il nuovo ravvedimento abbia perso la tradizionale caratteristica della spontaneità del comportamento del trasgressore; dunque la premialità sotto forma di riduzione della sanzione finisce per rispondere a mere esigenze di gettito a danno dell’efficacia dissuasiva dei controlli*”, pag. 453.

la riduzione delle sanzioni, a seconda della “tempistica” scelta dal contribuente, è ad un 1/8 oppure un 1/7 oppure un 1/6 del minimi edittale, mentre nel secondo caso la riduzione è ad un 1/5.

Ebbene, se così è, non è affatto improbabile che, in alcuni casi, il contribuente preferirà attendere l'eventuale accertamento piuttosto che versare l'imposta e le sanzioni in sede di ravvedimento “spontaneo”.

Tanto più che, diversamente da quanto avveniva con l'adesione al PVC, sarà possibile effettuare il ravvedimento anche solo su alcuni dei rilievi contenuti nel PVC e resistere in contenzioso rispetto ad altri.

E' vero che la spinta alla *tax compliance* deriva anche dal fatto che, come si è visto, che il ravvedimento operoso costituisce una causa di esclusione della punibilità dei reati di infedele e/o omessa dichiarazione se effettuato prima dell'inizio dell'attività di accertamento (e, quindi, prima della notifica di un PVC), tuttavia deve essere sottolineato che (i) non tutte le violazioni tributarie hanno rilevanza penale e (ii) che l'effetto deterrente dell'azione penale stessa non ha storicamente sortito effetti prodigiosi nel nostro Paese (⁴⁹).

Con riferimento, invece, alle “lacune” già presenti nella previgente formulazione dell'art. 13 e che hanno da sempre costituito un freno al ravvedimento operoso,

⁴⁹ Non a caso, era stato affermato che l'impossibilità di ravvedersi dopo la constatazione della violazione servisse a garantire la “*coerenza dell'istituto rispetto al sistema sanzionatorio nel quale esso è collocato e rispetto al sistema tributario nel suo complesso*”. Se infatti fosse consentito al contribuente di ravvedersi una volta che il comportamento antiggiuridico è stato “individuato” dal Fisco, “*egli avrebbe tutto il vantaggio a non ravvedersi preventivamente*” (cfr. VIOTTO, sub art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997”, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni tributarie*, a cura di MOSCHETTI e TOSI, Padova, 2000, pag. 414 e ss. Sul tema si è espresso anche DEL FEDERICO, voce *Violazioni e sanzioni in materia tributaria*, Enc. giur. Treccani, Vol. XXXII, Roma, Agg. 2000, pag. 19 ss., il quale, osserva che le condizioni ostative siano strumentali alla logica premiale del ravvedimento e a garantire l'efficacia dissuasiva dei controlli. Anche l'Amministrazione Finanziaria si era espressa negli stessi termini, chiarendo che la funzione delle cause ostative è, o meglio era, che “*il trasgressore persista nella sua posizione di illegalità, con la riserva mentale di rimuovere gli effetti di tale comportamento una volta scoperto*” (C.M. n. 180/E del 1998). Lo stesso GIOVANNINI, *Il nuovo ravvedimento operoso: il “Fisco amico” e il “condono permanente*”, in “il Fisco” n. 4/2015, pag. 315, ha osservato che la Legge di Stabilità 2015 ha sovvertito le caratteristiche del nuovo ravvedimento operoso e, in particolare, “*la spontaneità del comportamento rimediabile successivo alla violazione*”, per divenire una sorta di “*sanatoria permanente*”.

occorre segnalare l'impossibilità per il contribuente di applicare in sede di determinazione delle sanzioni gli istituti del concorso formale di violazioni, della progressione e della continuazione previsti dall'art. 12 del D.lgs. n. 472/1997 (⁵⁰).

In alcuni casi, infatti, è più conveniente pagare le sanzioni nella misura determinata nell'atto impositivo e sanzionatorio in applicazione di tali istituti piuttosto che regolarizzare tramite ravvedimento operoso ogni singola violazione (⁵¹) (⁵²).

In sede di riforma dell'art. 12, il Legislatore della Legge di Stabilità 2015 avrebbe senz'altro potuto porre rimedio a questa "imperfezione".

Un'altra "imperfezione" a cui non è stato posto rimedio è rappresentata dalla mancata previsione della facoltà di rateazione delle somme da ravvedimento, che appare in controtendenza in un contesto legislativo in cui, si assiste ad una continua proliferazione di dilazioni nonché alla riproposizione di *chance* persino in caso di rateazioni già decadute (⁵³).

Infine, la Legge di Stabilità non ha posto rimedio ad un'ulteriore aspetto critico e, cioè, l'impossibilità di effettuare il ravvedimento dell'omessa dichiarazione dei redditi oltre i termini per la cd. "dichiarazione" tardiva (*i.e.* 90gg dopo la scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione).

Certamente l'"insidiosità" derivante da un'omessa dichiarazione è maggiore

⁵⁰ Nella circolare n. 180 del 10 luglio 1998, è stato chiarito che ai fini del ravvedimento le singole violazioni non possono essere cumulate giuridicamente secondo le regole sul concorso di violazioni e sulla continuazione di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997, in quanto le disposizioni contenute nello stesso possono essere applicate solo dagli enti impositori in sede di irrogazione delle sanzioni.

⁵¹ Sul punto, si veda il contributo di DEOTTO, NADALUTTI, *Questo ravvedimento non s'ha da fare*, in "il Fisco" n. 12 del 2015, pag. 1-1122, nonché CARINCI, *op.cit.*, pag. 4338.

⁵² Lo "svantaggio" del ravvedimento operoso emerge in maniera chiara per quanto riguarda le violazioni in materia di IVA: in questo caso la violazione per l'infedele dichiarazione (violazione consequenziale), deriva da altre violazioni prodromiche, come ad esempio l'omessa fatturazione o l'indebita detrazione. Il contribuente ravvedendosi è tenuto a regolarizzare distintamente ogni singola violazione commessa, mentre nel caso in cui la stessa violazione venga constatata dall'Amministrazione finanziaria, verrà emessa un'unica sanzione, elevata secondo misure determinate dalla legge.

⁵³ Da ultimo, si veda l'art. 11- bis del D.L. n. 66/2014, come novellato dal D.L. n. 192/2014.

rispetto a quello derivante dall'infedele dichiarazione, però in un'ottica di estrema estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto era auspicabile consentire maggiori chances di ravvedimento anche per l'omessa dichiarazione (⁵⁴).

Tra l'altro, come notato in precedenza, tale mancata estensione dei termini di ravvedimento per l'omessa dichiarazione stride con il termine di un anno previsto, invece, dell'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000 e genererebbe il paradosso che il contribuente che presenta la dichiarazione originariamente omessa oltre il termine di 90gg beneficia dell'esclusione dalla punibilità per il reato tributario, ma non può ridurre le sanzioni amministrative.

Si potrebbe, però, sostenere che questo è un effetto voluto dal legislatore in quanto, di fatto, penalizza maggiormente il comportamento più grave e, cioè, l'omessa dichiarazione.

In altre parole, o il contribuente emenda in brevissimo tempo (90gg) il suo errore e presenta la dichiarazione ottenendo in tal modo sia la riduzione delle sanzioni e sia l'esclusione dalla punibilità oppure, laddove si attivi dopo tale termine non potrà più ravvedere la sanzione amministrativa e, quindi, anche il beneficio penale sarà ottenuto ad un "prezzo più alto" rappresentato dalla sanzione in misura piena (⁵⁵).

Rimane, infine, da evidenziare e da valutare il differente trattamento previsto dal comma 1-ter dell'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997 con riferimento ai tributi di pertinenza dell'Agenzia delle Entrate e a quelli di altri impositori diversi dall'Agenzia delle Entrate (ad es. tutti i tributi locali, quali la TASI e l'IMU, e tutti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli).

Per i primi, come già visto, sono state eliminate le cause ostative vigenti prima della riforma e sono stati eliminati gli stringenti limiti temporali.

⁵⁴ La criticità in questione è stata rilevata da CONTE, op. cit..

⁵⁵ Anche nella recente Circolare n. 42 del 12 ottobre 2016, l'Agenzia delle Entrate non ha compiuto alcuna "apertura" con riguardo alla dichiarazione omessa ribadendo l'impossibilità di ravvedere le sanzioni ad essa correlate (si veda par. 3.1.4.).

Per tutti i tributi non erariali, al contrario, la disciplina prevista dal nuovo art. 13 non presenta alcuna novità rispetto alla previgente versione: continuano, infatti, ad operare sia i vecchi limiti temporali che le previgenti cause ostative.

L'unico elemento di novità per questa tipologia di tributi riguarda l'applicazione della lettera a-bis) con cui si consente la regolarizzazione delle violazioni nell'arco di 90 giorni.

Questa scelta è stata oggetto di critiche in dottrina ⁽⁵⁶⁾

In primo luogo, infatti, il differente e deteriore trattamento previsto per i tributi non erariali appare ledere il principio di uguaglianza, contenuto nell'articolo 3 della Costituzione ⁽⁵⁷⁾. Tale principio, come noto, impone di trattare in maniera omogenea situazioni analoghe e in maniera diversa fattispecie diverse.

Con il nuovo ravvedimento questo non avviene: non si comprendono quali differenze possano intercorrere ai fini del ravvedimento operoso tra i tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate e i tributi gestiti da altri soggetti.

E' vero che gli Enti locali, tuttavia, in virtù della loro potestà regolamentare sulle proprie entrate, stabilita dall'articolo 52 del D.lgs. 15 dicembre 1996, n. 446, hanno già previsto forme di deflazione del contenzioso, come l'accertamento con adesione o il ravvedimento, tuttavia sarebbe stato sicuramente opportuno estendere anche ai tributi di loro competenza il trattamento previsto per i tributi erariali.

⁵⁶ CORDEIRO GUERRA, op. cit., 332; GIOVANNINI, op. cit., 328.

⁵⁷ GIOVANNINI, op.cit, pag. 318; FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, op. cit., 18.

3. L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

SOMMARIO: *3.1. Evoluzione storica - 3.2. Analisi e regole dell'istituto - 3.2.1. Natura dell'istituto - 3.2.2. L'ambito applicativo: le imposte e i soggetti interessati - 3.2.3. Il procedimento: competenza, avvio e modalità - 3.2.4. Il contraddittorio - 3.3. L'atto di adesione e gli effetti del perfezionamento: gli effetti per il contribuente e per l'Amministrazione finanziaria - 3.4. L'adesione al P.V.C. e l'adesione agli inviti al contraddittorio e le ragioni della loro abrogazione - 3.4.1. L'adesione al PVC - 3.4.2. L'adesione all'invito a comparire - 3.4.3. La discussa ratio degli istituti - 3.5. La "sostituzione" dell'adesione al PVC e agli inviti ad opera del Nuovo Ravvedimento operoso*

3.1. Evoluzione storica

L'accertamento con adesione rappresenta l'istituto "principe" tra gli strumenti deflativi in quanto consente al contribuente di giungere alla definizione in via amministrativa delle contestazioni, anche già formalizzate in un atto impositivo, in contraddittorio con l'Ufficio.

L'istituto (anche detto "concordato") non costituisce una novità degli anni '90 essendo da sempre conosciuto dal nostro ordinamento giuridico, sia pure con alterne vicende, variamente denominato e regolamentato.

Già la legge n. 1830/1864, istitutiva dell'imposta di ricchezza mobile, prevedeva al suo interno disposizioni mediante le quali il contribuente avrebbe potuto portare a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria tutti quegli elementi idonei a rettificare le osservazioni prodotte e giungere così ad una definizione condivisa dell'imposta dovuta.

Tale istituto venne sostanzialmente confermato successivamente per molte imposte dirette ed indirette; una disciplina analoga del concordato venne, infatti, prevista per l'imposta complementare sul reddito (Regio Decreto n. 3062/1923) mentre l'art. 41 del Regio Decreto n. 3269/1923 e l'art. 44 del Regio Decreto n. 3270/1923 rispettivamente per l'imposta di registro e l'imposta di successione prevedevano la possibilità che l'importo da sottoporre a tassazione potesse essere preventivamente stabilito "di concerto" tra gli Uffici e il contribuente.

Furono, poi, l'art. 292 della legge n. 1175/1931 (Testo Unico per la finanza locale) e i D.L. n. 469/1946 e 799/1948 a introdurre per la prima volta il termine di "accordo" e "concordato".

Tale terminologia fu poi confermata nella c.d. Legge Tremelloni (5 gennaio 1956, n. 12) in forza della quale la procedura di concordato consisteva nella definizione dell'imponibile con la previsione di obblighi di carattere formale (sottoscrizione dell'atto, indicazione delle fonti produttive, specificazione degli elementi utilizzati per la determinazione dell'imponibile) e sostanziale (quale, ad esempio, il divieto di ricorrere avverso l'atto di accertamento in tal modo definito, la previsione di un termine per l'impugnazione della nullità conseguente all'esistenza di determinati vizi, ecc.)⁽⁵⁸⁾ ⁽⁵⁹⁾.

⁵⁸ Art. 4 della Legge n. 12 del 1956: "Quando l'agente concordi col contribuente la somma dei redditi, fa constatare dell'accordo mediante dichiarazione tassativa, datata e sottoscritta da entrambi a pena di nullità; se il contribuente non sappia o non possa scrivere, ne è fatta menzione dall'agente e terranno luogo della firma del contribuente quelle di due testimoni". Dalla parola «concordi» - usata nel testo legislativo - è venuta la denominazione di «concordato» data alla dichiarazione e da questa parola è derivata la considerazione del concordato come transazione.

⁵⁹ Senza pretesa di esaustività, si veda BERLIRI, *Appunti sul concordato tributario*, in *Tributi*, 1937, 71 e segg.; BRUNELLI, *Sulla natura del concordato tributario*, in *Riv. Dir. Pubbl.*, 1936, II, 15 e segg.; COCIVERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948; CADALBERT, *Natura giuridica ed imputazione del concordato tributario*, in *Foro lomb.*, 1939, fasc. 4-5, 172 e segg.; idem, *Natura giuridica del concordato tributario*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1941, II, 58 e segg.; FALZONE, *Le obbligazioni dello Stato*, Milano, 1960, 295; GARGIULO, *Il concordato tributario*, Napoli, 1947; GRECO, *Natura giuridica del concordato in materia di ricchezza mobile*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1936, 3; GRIZIOTTI, *Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato tributario. Impugnabilità e termini*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1938, 283; GUICCIARDI, *La transazione degli enti pubblici*, in *Arch. dir. Pubbl.*, 1936, 1, 64 e segg.; *Revoca e condizione nel concordato fiscale*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1937, II, 15; MAFFEZZONI, *Alcune riflessioni sul concordato tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1941, I, 254; PUGLIESE, *La natura del concordato tributario*, in *Foro lomb.*, 1934, I, 379 e segg.; QUARTA, *Commentario all'imposta di ricchezza mobile*, III, Milano, 1902, 489; TERRANOVA, *Il concordato nella dottrina e nel diritto tributario italiano*, Milano 1946. Con riferimento al concordato in generale, anteriormente alla riforma tributaria del 1971, cfr. ALLORIO-PAGLIARO, *Concordato tributario*, in *Nuoviss. Dig. It.*, III, Torino, 1969, 989 e segg.; PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1969, I, 317 e segg.; Opere successive; GAFFURI, *Concordato tributario*, in *Digesto*, IV ed., Sez. Commerciale, III, Torino, 1988, 289 e segg.; PUOTI, *Concordato tributario*, in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, VII. In esito alla nuova disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, VOGLINO, *La conciliazione giudiziale in materia tributaria*, in *Boll. Trib.*, 1995, 85 e segg.; CAPOLUPO, *La conciliazione giudiziale*, in *Il fisco*, n. 36/1994, 8531 e segg.; LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1859 e segg.; GALLO, *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, ibidem, 1205 e segg.; GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, ibidem, 1490 e segg.; REDI, *Prime considerazioni sulla chiusura delle liti fiscali pendenti e sulla conciliazione*

Tuttavia, l'esperienza del concordato non si rilevò delle migliori: l'intesa sull'imponibile finiva per essere il prodotto non già di una leale collaborazione tra le parti, ma di una "negoziazione" tra la posizione del contribuente, autore di una dichiarazione palesemente mendace, e la pretesa dell'ufficio, spesso consapevolmente fondata solo su labili indizi (⁶⁰).

Per tale ragione, con l'avvento della Riforma tributaria avviata negli anni 70, il concordato venne dapprima ridimensionato, per poi essere definitivamente rimosso dall'ordinamento con la conseguenza di un incremento enorme dei contenziosi in materia tributaria.

Infatti, con la legge n. 825/1971 le disposizioni riguardanti l'istituto non furono riproposte per le imposte dirette e per l'Iva, ma furono, invece, mantenute per l'imposta di registro (ex art. 50 d.p.r. 634/1972), per l'imposta sulle successioni e donazioni (ex art. 27 d.p.r. n. 637/1972) e altresì introdotte per l'INVIM (ex art. 3 d.p.r. n. 643/1972).

Anche per l'imposta di registro e sulle successioni e donazioni tuttavia ben presto il concordato venne abrogato rispettivamente per effetto dei D.P.R. n. 131/1986 (Testo unico sull'imposta di registro) e n. 346/1990 (Testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni).

L'istituto dell'accertamento con adesione è stato successivamente reintrodotta nel nostro ordinamento dal D.L. n. 564/1994, convertito nella L. 30 novembre 1994, n. 656: l'originaria formulazione dell'art. 2-bis del citato decreto legge (⁶¹)

giudiziale, in *Boll. Trib.*, 1994, 1629 e segg.; LOCATELLI, *Sull'irrelevanza penale dell'accertamento con adesione*, in *Il fisco*, n. 26/1995, 6662 e segg.; TENCATI, *Le cause ostative all'accertamento con adesione*, ivi n. 42/1995, 10226 e segg.; GALLA, *Il nuovo regolamento sul concordato a regime*, ivi, n. 30/96, 7247 e segg.; LUPI, *Il concordato allargato elimina gli ostacoli penali*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 aprile 1997.

⁶⁰ Si veda FALSITTA, che definisce il concordato una forma di mercanteggiamento in cui entrambe le parti partivano da posizioni di cattiva coscienza (*Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972, p. 64).

⁶¹ **Art. 2-bis del D.L. 564/1994:** "1. Ai fini delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto, la rettifica delle dichiarazioni può essere definita, con unico atto, in contraddittorio e con adesione del contribuente, a norma delle disposizioni seguenti. 2. La definizione non è ammessa quando sulla base degli elementi, dati e notizie a conoscenza dell'ufficio è configurabile

consentiva di definire, con un unico atto, in contraddittorio e con adesione del contribuente, la rettifica delle dichiarazioni dei redditi (limitatamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo) ed Iva.

l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di cui agli articoli 1, comma 1, 2, comma 3, 3 e 4 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, e successive modificazioni. Tale disposizione si applica anche quando per i medesimi reati risulta essere stato presentato rapporto dalla Guardia di finanza o risulta essere stata avviata l'azione penale. **3.** La definizione ha per oggetto l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi del reddito di impresa o di lavoro autonomo ed ha effetto anche per l'imposta sul valore aggiunto. Qualora sia stato notificato avviso di rettifica, ai fini di tale ultima imposta il contribuente può richiedere la definizione, anche parziale nel caso in cui ricorrano le fattispecie previste dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4, e successive modificazioni, e dal relativo decreto ministeriale di attuazione del 1 settembre 1931, la quale ha effetto, con unico atto ai sensi del comma 1 e del presente comma, anche ai fini delle imposte sul reddito. L'imposta sul valore aggiunto viene liquidata sui maggiori imponibili con l'aliquota media del contribuente, a meno che questi effettui esclusivamente operazioni esenti. Nel caso in cui il contribuente presenti istanza di accertamento con adesione a seguito della notificazione di un avviso di accertamento o di rettifica, il termine per la relativa impugnazione dinanzi alle commissioni tributarie è sospeso per centoventi giorni. **4.** Per la definizione il contribuente si può fare rappresentare con procura speciale non autenticata. La definizione si perfeziona con il pagamento delle maggiori somme dovute per effetto dell'adesione, che sono versate in base alle norme sull'autoliquidazione. **5.** L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva ai fini penali ed extratributari, compreso il contributo per il Servizio sanitario nazionale. A seguito di definizione mediante adesione del contribuente, le sanzioni per infedele dichiarazione, le sanzioni inerenti ad adempimenti relativi al periodo di imposta a cui si riferiscono le dichiarazioni definite e ogni altra sanzione connessa con irregolarità o omissioni rilevabili dalle dichiarazioni stesse sono applicabili nella misura di un quarto del minimo. **6.** Con regolamento da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le disposizioni necessarie: a) per l'individuazione degli uffici competenti, in attesa della istituzione degli uffici delle entrate, e per la loro organizzazione, secondo criteri di efficienza e di trasparenza; b) per la determinazione delle modalità di accertamento con adesione basate su parametri oggettivi, coefficienti presuntivi e studi di settore nonché delle modalità e dei termini per il pagamento delle somme dovute per effetto dell'adesione. **7.** Cessano di avere efficacia le norme in materia di determinazione delle quote di capacità operativa degli uffici delle entrate e della Guardia di finanza, da destinare ai controlli dei contribuenti che abbiano dichiarato un reddito di ammontare inferiore al contributo diretto lavorativo, di cui al comma 1 dell'articolo 62-sexies del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. **8.** I contribuenti che aderiscono all'accertamento di cui al presente articolo non sono tenuti ai fini fiscali alla conservazione delle scritture e dei documenti contabili relativi all'esercizio oggetto dell'accertamento, con la sola esclusione dei registri IVA. **9.** Per l'anno 1994, il termine per la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dei decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto-legge 19 settembre 1992, n. 384, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 1992, n. 438, con i quali sono determinati i coefficienti presuntivi di compensi e di ricavi, è fissato al 15 dicembre 1994”.

La disciplina dettata per il concordato a regime è apparsa, però, sin da subito agli studiosi incompleta, sperequativa, inaccettabile nell'ottica di un'adeguata tutela degli interessi erariali.

Si è, dunque, ritenuto di dover procedere ad una sua totale revisione, alla luce delle critiche avanzate dalla dottrina.

Tale processo di revisione normativa è stato attuato sulla base dell'art. 3, comma 120, della legge delega del 23 dicembre 1996, n. 662, con il quale il Governo è stato delegato ad emanare «uno o più decreti legislativi», finalizzati alla semplificazione ed all'ampliamento dell'ambito applicativo dell'accertamento.

Ed è in tale contesto normativo che ha visto la luce il D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, recante “*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*”, con il quale è stato ampliato l'ambito di applicazione (soggettivo e oggettivo) del “concordato”, nella consapevolezza che lo stesso rappresentava un efficace strumento di deflazione del contenzioso tributario, consentendo il superamento di alcuni dei problemi interpretativi e operativi che ne avevano, di fatto, impedito un'efficace diffusione e utilizzazione da parte dei contribuenti (⁶²).

Rispetto al riduttivo impianto della L. n. 656/1994 l'accertamento con adesione è stato, dunque, razionalizzato in ordine ai presupposti di applicabilità ed agli effetti giuridici.

Sono state in particolare eliminate molte “timidezze” del testo originario, come le limitazioni in presenza di dichiarazione omessa, di sostituti d'imposta, di accertamento sintetico o di *fumus* di violazioni penalmente rilevanti.

Alle radici delle modifiche c'è una netta presa di distanza dalle concezioni secondo cui il “concordato” consentirebbe non meglio precisati “atti dispositivi sul credito tributario”.

⁶² Si veda in tal senso la Circolare ministeriale n. 235/E del 1997.

Come precisato da autorevole dottrina, difatti, il concordato interviene in un momento logico in cui il “credito tributario” è ancora tutto da dimostrare e determinare; pertanto, secondo taluni autori, la cosiddetta indisponibilità del credito tributario sarebbe un “indebito e affrettato corollario della “vincolatezza” dell'accertamento tributario” (63).

L'istituto, in sostanza, affondando le sue radici in motivazioni essenzialmente politico-finanziarie, abbandona definitivamente la logica che per decenni ha caratterizzato il rapporto giuridico d'imposta; si rinuncia, quindi, a proseguire la strada del contrasto di interessi e della litigiosità, per intraprendere quella della convergenza, nella determinazione dell'*an* e del *quantum debeatur*, verso valori medi.

⁶³ “Tale vincolatezza sussiste certamente sotto il profilo della mancanza di margini di discrezionalità nella determinazione dell'imposta, con il conseguente divieto di rinunciare, in nome di interessi estranei ad un credito tributario già determinato (stato di bisogno del contribuente, rilevanza sociale della sua attività, eccetera). E però altrettanto vero che il concordato avviene “a monte”, quando il preteso credito è tutt'altro che determinato, ed esiste una controversia al riguardo; nella decisione su come gestire questa controversia, effettiva od ipotetica, non vengono in gioco interessi alieni rispetto a quelli che circondano l'accertamento dell'imposta e che l'Amministrazione finanziaria deve tutelare; i già indicati interessi estranei a quelli che circondano la determinazione dell'imposta, come l'importanza sociale dell'attività svolta dal contribuente, il suo stato di bisogno, i livelli occupazionali, la proprietà pubblica dell'impresa, eccetera sono irrilevanti quando l'ufficio deve valutare se, e su quali basi, addivenire ad un concordato.

Le decisioni che circondano il concordato attengono invece soltanto a diverse strategie per massimizzare l'interesse dell'Erario; quest'interesse non necessariamente coincide con la massimizzazione della pretesa, perché in tal caso si rischia di non ottenere nulla e di veder vanificato davanti ai giudici l'intero operato dell'ufficio. L'interesse erariale può invece essere meglio perseguito da un ufficio che si accontenta di una somma inferiore, che però sarà realizzata con maggiore probabilità. Per massimizzare l'efficacia dell'azione accertatrice è del tutto legittimo che talvolta si abbandoni o si ridimensioni un singolo accertamento, nell'interesse ad evitare le incertezze, i tempi e le lungaggini della controversia. Più in generale, per massimizzare la credibilità dell'apparato fiscale, in un contesto in cui prevale l'adempimento volontario dei contribuenti, è opportuno che il Fisco non perda la faccia sostenendo ad oltranza pretese assurde. [...]

In queste valutazioni traspare come il momento determinativo dell'imposta, non discrezionale per motivi logici prima ancora che giuridici (trattandosi di una valutazione di carattere empirico e di interpretazione normativa) sia praticamente isolato in un contesto di scelte costi-benefici, in cui vengono temperate le diverse modalità per perseguire l'interesse primario, tenendo conto, quando la legge lo prevede, anche di interessi privati”, LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rass. Trib. n. 4, 1997, 793*.

In altri termini, con l'accertamento per adesione, il legislatore pare porsi nella logica di rinunciare ad una fetta dell'imponibile o, comunque, di autoriduzione della propria potestà impositiva-punitiva a favore della certezza delle entrate.

Non è da trascurare la circostanza che tale istituto va, altresì, inquadrato nell'ottica di una politica tributaria volta alla valorizzazione del **principio del contraddittorio** nell'ambito del procedimento amministrativo di accertamento, collocandosi nel solco già tracciato (idealmente oltre che cronologicamente) della L. 7 agosto 1990, n. 241, contenente nuove norme in materia di procedimento amministrativo (e sul diritto di accesso ai documenti amministrativi) e gettando così le basi di una effettiva trasparenza e cooperazione nella dialettica fra cittadino e Pubblica Amministrazione, tema cardine di assoluta attualità alla base del nuovo rapporto Fisco-contribuente, come si avrà modo di approfondire nel capitolo 5 dedicato al contraddittorio endoprocedimentale e al nuovo istituto della *cooperative compliance* (⁶⁴).

In sede di analisi delle riforme del 1994 e del 1997, si svilupparono due correnti di pensiero.

Una prima corrente (definita dal Versigliani come “corrente **accertativa**”) inquadra l'istituto in un'ottica di continuità storica con il “concordato” degli anni '50 la cui funzione sarebbe quella ordinaria dell'attività di accertamento seppur condizionata all'adesione del contribuente (⁶⁵).

⁶⁴ La progressiva valorizzazione del contraddittorio, quale mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e quale strumento di garanzia del «giusto procedimento», è una tendenza chiara e riconoscibile dell'ordinamento tributario nazionale e internazionale. Se da tempo, tuttavia, la Corte lussemburghese (Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, «Sopropè») ha elevato il contraddittorio a principio generale del diritto comunitario, sancendone la doverosa applicazione ogni volta che l'Amministrazione si proponga di adottare un atto lesivo o modificativo della sfera giuridica del destinatario, tale principio, benché dotato di forza espansiva, non può ancora dirsi immanente all'ordinamento tributario nazionale, alla stregua del diritto di partecipazione del privato al procedimento amministrativo generale.

⁶⁵ Fanno parte di questo orientamento, MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000; MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in Autorità e consenso nel diritto tributario, a cura di LA ROSA, Milano, Giuffrè, 2007.

Una seconda corrente (definita dal Versiglioni come “corrente **compositiva**”) considera il nome “accertamento” come un mero retaggio e valorizza l’accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente quale “composizione” della lite tributaria (⁶⁶).

3.2. Analisi e regole dell’istituto

3.2.1. Natura dell’istituto

La natura giuridica dell’accertamento con adesione “a regime”, ex D.Lgs. n. 218 del 1997, ultimo in ordine cronologico ed attualmente vigente, ha costituito, e costituisce tutt’ora, una *querelle* non priva di interesse in virtù degli effetti che si riverberano sugli atti di definizione.

Le tesi prospettate fin dall’origine di tale figura si possono raggruppare, schematizzando, in due fondamentali categorie:

- a) contratto di transazione o, comunque, negozio giuridico atipico di accertamento;
- b) atto unilaterale della Pubblica Amministrazione.

Secondo la prima tesi, c.d. “contrattualistica”, l’attività di diritto privato viene concepita come equivalente, sostitutiva o alternativa agli istituti di natura pubblicistica, per cui lo strumento privatistico e quello amministrativo sono posti sullo stesso piano, ascrivendosi la scelta dell’uno o dell’altro a mere ragioni di opportunità (⁶⁷).

Tale tesi, tuttavia, deve ritenersi non più accoglibile poiché nell’obbligazione tributaria e nel procedimento di adesione del contribuente manca

⁶⁶ VERSIGLIONI, *Accordo e disposizioni nel diritto tributario*, Milano 2001.

⁶⁷ Si veda in proposito GIANNINI, *Attività amministrativa*, in “Enc. dir.”, III, Milano, 1958, p. 95 e segg.; GAFFURI, *Concordato tributario*, in *Digesto*, IV ed., Sez. Commerciale, III, Torino, 1988, 294 e segg.; TOSI, *La conciliazione giudiziale*, op.cit., 885 e ss.; PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Napoli, 2005, 112 e ss.

quell'uguaglianza di libera valutazione che permette la fusione autonoma della volontà delle parti in un contratto (68).

Il contratto infatti suppone la fondamentale equivalenza dei soggetti giuridici che lo pongono in essere, sicché è presupposto caratteristico del contratto che le parti siano su di un piede di parità almeno dal punto di vista giuridico.

Di converso, la pretesa tributaria è figlia dell'esercizio di un pubblico potere, una potestà attribuita agli Uffici finanziari per l'immediata attuazione di interessi pubblici primari.

Va da sé, dunque, come al concetto di obbligazione tributaria sia connaturata la posizione di primazia della Pubblica Amministrazione che è indispensabile e non può venir meno, sicché nel rapporto giuridico d'imposta non può non rilevare la natura pubblicistica della potestà impositiva.

68 “Sotto il profilo terminologico, si è sempre distinta l'adesione dal concordato volendo riconoscere nella prima l'assoluta mancanza di una «contrattazione» che, per contro, sembrerebbe inevitabile con riferimento al secondo. I concetti di «contraddittorio» e di «adesione», evidentemente, risultano espressivi di una differente posizione di cui la prima, attiva, presuppone un concorso concreto alla determinazione della base imponibile e dell'imposta; la seconda, passiva, preclude l'accettazione di una proposta proveniente dall'altra parte del rapporto.

Il meccanismo predisposto, apparentemente di natura contrattualistica, non può essere, tuttavia, inteso in senso **civilistico** tenuto conto, sul piano generale, della natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria, notoriamente sottratta all'autonomia negoziale delle parti. Le difficoltà da superare, quindi, attengono proprio all'esigenza di conciliare le citate contrapposte posizioni con la natura giuridica dell'imposta. In termini di teoria generale, la funzione dell'adesione è quella di assicurare certezza al rapporto giuridico d'imposta eliminando quell'alone di indeterminatezza che caratterizza il maggiore imponibile accertato dal legislatore fino a quando la procedura di rettifica non sia divenuta definitiva. È certa, comunque, l'esclusione dell'adesione dallo schema contrattuale, anche di diritto pubblico, quantunque gli importi definiti siano sottratti all'ulteriore valutazione sia delle parti che del giudice; si differenzia nettamente dalla transazione, fatto salvo l'errore di diritto.

È da ritenere che, a motivo della differente posizione giuridica delle parti del rapporto giuridico d'imposta, le relative volontà, pur incontrandosi in ordine all'esatta determinazione del debito d'imposta, restino comunque distinte per essere quella dell'Amministrazione finanziaria espressione di un **potere impositivo** necessario per l'emanazione dell'atto e quella del privato una **condizione necessaria e convergente**. Non dovrebbero, poi, sussistere dubbi in ordine alla qualificazione dell'atto di adesione che si pone come atto di accertamento definitivo, valido a tutti gli effetti fiscali” CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2013, 1858 e segg. Sulla natura dell'obbligazione tributaria cfr. BAJELU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria Iva*, 1966, in Enc. Giur. Trecc., XVI; RUSSO, *Diritto e Processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969; VICOSNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977; MICHELI-TREMONTI, *Obbligazioni (Dir. Trib.)*, in Enc. Dir., XXIX; GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.

Peraltro, nella pretesa tributaria e nel rapporto giuridico d'imposta al contribuente è giusto riconoscere una “pari dignità” con la Pubblica Amministrazione; manca però quella parità (o uguaglianza) giuridica, presupposto dell'autonomia contrattuale, che tuttavia farebbe degradare la Pubblica Amministrazione su un piano incompatibile con la sua funzione di attuazione immediata di interessi fondamentali della comunità, i quali non possono essere considerati equivalenti a quelli dei contribuenti.

Respinta, pertanto, la tesi contrattualistica, o, comunque, delle obbligazioni contrattuali, per cui non possono trovare applicazione le norme in materia di transazione (⁶⁹), il predetto istituto dovrebbe, dunque, inquadrarsi nel campo delle obbligazioni pubbliche (o di diritto pubblico) la cui fonte è costituita dalla legge.

La dottrina maggioritaria di tale corrente (c.d. “amministrativistica” o “unilateralistica”), considerava l'atto di adesione come “un atto unilaterale di imposizione, caratterizzato dall'adesione del contribuente alla quantificazione dell'imponibile operata dall'ufficio impositore” e non una transazione o “un contratto *tout court*, versandosi in materia estranea all'autonomia privata e quindi alle obbligazioni di diritto (privato) comune” (⁷⁰).

Rispetto a tale atto era evidente la posizione di disparità tra le parti: la volontà di adesione del contribuente fungeva da mero requisito di efficacia dell'atto (*condicio juris*), mentre, la volontà della P.A. era costitutiva del rapporto (⁷¹).

⁶⁹ È stato sostenuto - riprendendo il contenuto dell'art. 1966 c.c. - che l'inesistenza della capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite in capo all'Amministrazione finanziaria renda automaticamente impossibile la configurazione della transazione. In sostanza, la inderogabilità dell'obbligazione tributaria dovrebbe precludere qualsiasi forma negoziale. Cfr. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, 210.

⁷⁰ Tra gli autori riconducibili, pur con diverse sfumature, alla tesi amministrativistica segnaliamo: FANTOZZI, *Dir. trib.*, Milano, 487 e ss.; TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, parte generale, Milano, 241 e ss.; MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, p. 99; PUOTI, *Concordato tributario*, in *Enc. Giur. Trecc.*, Roma, VII; STIPO, *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.*, n. 6/2000.

⁷¹ Ciò perché si osservava come molti atti giuridici nel diritto amministrativo venivano posti in essere dalla P.A. in concorso con la volontà del privato. Secondo GIANNINI, le due volontà

In tale solco, parte della dottrina ha individuato, dunque, un *tertium genus* tra le categorie del provvedimento amministrativo e del contratto di diritto privato, qualificando l'accertamento con adesione, non come contratto pubblico, ma come un particolare ed articolato modulo consensuale non contrattuale di formazione procedimentale del provvedimento finale di accertamento (accordo pubblico) ⁽⁷²⁾.

Tuttavia, pur trattandosi di un accordo, le parti si trovano in una posizione di disparità, per questo si può configurare come un modulo consensuale non contrattuale.

Secondo questa interpretazione si tratterebbe di un atto bilaterale ineguale dove l'adesione del contribuente non sarebbe configurabile come *condicio juris*, anche se "è elemento indeclinabile necessario concomitante dell'effetto" ⁽⁷³⁾, ma costituirebbe un elemento interno e non esterno di detta fattispecie.

Il contraddittorio instaurato tra le parti, lungi dal costituire una manifestazione dell'esercizio dell'autonomia negoziale, tenderebbe solamente a definire la capacità contributiva attraverso una valutazione congiunta tra le parti del rapporto giuridico.

La critica principale, sollevata dalla dottrina unilateralistica, a tale tesi riguarda

(quella del privato e quella della P.A.) "non si fondono in una comune volontà, contrattuale, che diventi la fonte autonoma e sia pure sussidiaria, delle reciproche obbligazioni delle parti, ma restano giuridicamente distinte, essendo l'una l'esplicazione di un potere e dando vita ad un provvedimento, l'altra formando la condizione perché quel provvedimento possa essere emanato in quel momento e con gli effetti che si sono indicati" (GIANNINI, *op. cit.*, p. 175).

⁷² Si tratterebbe di una "convenzione singolare a carattere non contrattuale che attraverso un'auto-composizione interviene per assodare rapporti dubbi o litigiosi, precisandone i contorni attraverso una disciplina che trova la propria fonte in senso traslato nella legge ed in concreto nella convenzione medesima. Che di regola preclude ogni pretesa, ragione od azione che risulti contrastante con essa" Così STIPO, *op. cit.*, p. 1777.

⁷³ Così STIPO, *op. cit.*, p. 1781. Secondo l'Autore la diversa posizione – a rilevanza interna – tra le due diverse volontà che concorrono alla realizzazione dell'adesione, si deve al peculiare carattere della potestà tributaria e, di conseguenza, al fatto che gli uffici finanziari sono al servizio dell'"interesse fiscale" della comunità. Se pur "patteggia" con il privato – come accade nel caso in oggetto – è comunque depositaria di un potere indisponibile per cui non assume mai il ruolo di semplice contraente, ma conserva una posizione "altra" rispetto al privato, instaurando un "atipico rapporto (bilaterale) di diritto pubblico che si riflette sullo strumento convenzionale cui partecipa".

l'inconciliabilità e la fusione tra contratto e atto amministrativo (74).

In estrema sintesi, volendo tentare di riassumere, alla luce dei recenti approdi della dottrina, le opposte posizioni all'interno di un dibattito tuttora aperto, potremmo definire l'atto di adesione un atto bilaterale avente natura giuridica "ibrida" poiché non puramente riconducibile né all'attività di diritto privato, né all'attività "autoritativa" propriamente detta della Pubblica Amministrazione, atteso che il contraddittorio fra le parti, tramite la partecipazione costruttiva del contribuente, costituisce momento essenziale ai fini della definizione della "capacità contributiva" oggetto del procedimento di formazione dell'atto definitivo (75).

⁷⁴ D'altra parte, come rilevato da autorevoli studiosi, si potrebbe ammettere l'esistenza di questo tipo contrattuale come figura giuridica autonoma se esistesse una disciplina positiva che lo caratterizzasse. Si veda MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, p. 4; STIPO, *op. cit.*, p. 1740; GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, p. 433, il quale esclude la configurabilità di un contratto di diritto privato o di diritto pubblico, perché "nella materia in oggetto difettano sia la pari ordinazione delle volontà, sia il carattere dispositivo, tipico del contratto".

⁷⁵ "Ed allora è da ribadire che nel campo dell'accertamento con adesione *de quo*, versiamo nel campo di un rapporto giuridico intersoggettivo (Pubblica Amministrazione-contribuente) contrassegnato dalla consensualità che è da annoverare in un rapporto di diritto pubblico (obbligazione pubblica avente come fonte, in senso traslato la legge, e concretamente un modulo convenzionale o concorsuale non contrattuale) ove è palesemente estraneo ogni profilo di autonomia privata coinvolgendo un oggetto (la somma di denaro da corrispondere in relazione al debito d'imposta o pretesa tributaria) indisponibile da parte della Pubblica Amministrazione attraverso un comune negozio privatistico, il quale non può essere quindi idoneo alla disciplina del rapporto. In ultima analisi, nella fattispecie de qua concretamente l'elemento costitutivo principale dell'obbligazione (tributaria) di dare, a carico del contribuente, è rimesso alla volontà della Pubblica Amministrazione (la cosiddetta proposta dell'amministrazione finanziaria) laddove l'elemento determinante degli effetti è rimesso congiuntamente alla predetta volontà della Pubblica Amministrazione ed a quella del contribuente (la cosiddetta adesione). La volontà costituente della Pubblica Amministrazione elemento (a) da sola, quindi, non può determinare gli effetti senza il concorso della volontà di adesione di un soggetto distinto (cioè del contribuente) elemento (b), sicché per produrre gli effetti occorre il concorso dell'elemento (a) + l'elemento (b) che è necessario per legge ai fini del completamento della fattispecie". Così STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rass. Trib.*, n. 5/1998, p. 1231. Si veda anche il contributo di VERSIGLIONI, *Accordo e disposizioni nel diritto tributario*, Milano 2001, secondo cui l'atto di adesione è costituito da "un veicolo pubblicistico e da un contenuto di tipo negoziale transattivo (compositivo e non accertativo), con efficacia preclusiva (né dichiarativa, né costitutiva), sensibile alla sopravvenienza (tributaria e comune), civilisticamente disciplinabile e postulante, a pena di responsabilità, il comportamento efficiente del funzionario dell'Amministrazione finanziaria, tenuto a perseguire la verità=consenso"

In tale contesto, l'eventuale rinuncia dell'Amministrazione, parziale, al *quantum* inizialmente notificato ovvero ipotizzato è, dunque, naturale conseguenza della fondatezza delle argomentazioni addotte dal contribuente alla luce di nuovi elementi ovvero di profili non considerati inizialmente o, comunque, di differenti apprezzamenti (⁷⁶).

3.2.2. *L'ambito applicativo: le imposte e i soggetti interessati*

Come principio generale, l'accertamento con adesione interessa contemporaneamente gruppi di imposte che, a motivo della disciplina sostanziale e delle modalità di applicazione, sono fortemente collegate.

In particolare, viene enunciato il principio della definizione dell'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto con adesione del contribuente. Analogamente è prevista la definizione, secondo lo stesso principio, delle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

In merito ai tributi interessati dalla particolare procedura, è appena il caso di ribadire che l'elencazione contenuta nell'art. 1 del D.Lgs. 218/1997 (⁷⁷) presenta carattere perentorio versando in tema di riserva di legge.

Rientrano, quindi, nel primo gruppo, l'Irpef, l'Ires, l'Irap, le addizionali e

⁷⁶ “Ne consegue l'esigenza di assegnare all'adesione un significato diverso da quello che, in passato, le è stato attribuito e tuttora taluni ritengono di attribuirle: non una soluzione intermedia tra le pretese delle parti; una rinuncia ad una fetta di capacità contributiva certa; un compromesso scaturito da considerazioni esclusivamente economiche sulla base di un mero rapporto costibenefici; una metodologia avulsa da vincoli e condizionamenti giuridici; uno strumento in chiave puramente di gettito. Occorre, invece, considerarla nella valenza giuridica, nella sua corretta collocazione nell'ambito del procedimento di accertamento; nella significatività di contrapposizione collaborativa finalizzata all'accertamento della verità; come rimedio per dare, quindi, concreta e trasparente attuazione al principio costituzionale della capacità contributiva quale espressione di solidarietà nel contesto della convivenza sociale, realizzata mediante partecipazione al mantenimento della spesa pubblica sulla base di reali indici espressivi di idoneità contributiva. L'accertamento con adesione, pertanto, tende a riportare l'obbligo della contribuzione nelle sue reali dimensioni, ad individuare l'effettiva significatività contributiva di atti, fatti, elementi, negozi non definibili in modo certo”. Così CAPOLUPO, *op. cit.*, p. 1869.

⁷⁷ **Art. 1, D.Lgs. 218/1997:** “1. L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti.
2. L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale, può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti”.

l'imposta sul valore aggiunto.

In relazione alle imposte sui redditi, va evidenziato il notevole ampliamento operato rispetto alla previgente disciplina che interessava le sole categorie di reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

Conseguentemente, possono essere definiti anche i redditi di lavoro dipendente, di capitale ed i redditi diversi.

La definizione delle imposte sui redditi opera anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto «relativamente alle fattispecie per essa rilevanti» ⁽⁷⁸⁾.

Può essere oggetto di definizione anche la determinazione sintetica del reddito complessivo netto ⁽⁷⁹⁾.

A ben vedere, l'accertamento con adesione si presta particolarmente proprio con riferimento alle rettifiche del reddito induttive-sintetiche, posto che, a differenza degli altri strumenti deflativi del contenzioso, consente la rideterminazione dell'imponibile ⁽⁸⁰⁾.

⁷⁸ **Art. 2, comma 1, D.Lgs. 218/1997.** Potrebbe verificarsi che le operazioni effettuate siano soggette ad aliquote diverse sicché occorre individuare quella applicabile nel caso concreto.

“In tal caso l'imposta sul valore aggiunto è liquidata applicando, sui maggiori componenti positivi di reddito rilevanti ai fini della stessa, l'aliquota media risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili e di quella considerata detraibile forfettariamente in relazione ai singoli regimi speciali adottati, e il volume d'affari incrementato delle operazioni non soggette ad imposta e di quelle per le quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione”.

La Circolare. n. 235/E del 1997 precisa che l'aliquota media IVA dovrà essere necessariamente applicata nei casi in cui la definizione delle imposte sui redditi riguardi accertamenti “dai quali non sia individuabile l'effettiva natura delle operazioni IVA”. Qualora, invece, la maggiore analiticità dell'accertamento consenta l'individuazione dell'oggetto delle operazioni IVA da cui scaturiscono i corrispettivi non dichiarati, si renderanno applicabili le aliquote specificamente previste in luogo dell'aliquota media.

Per approfondimenti CAPOLUPO S., *op. cit.*, p. 1886-1887.

⁷⁹ **Art. 2, comma 2, D.Lgs. 218/1997.** Nell'ipotesi disciplinata dai commi 4 e seguenti dell'**art. 38 del D.P.R. n. 600/1973** (il c.d. “redditometro”) è previsto l'obbligo per l'Ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo di invitare il contribuente per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione.

⁸⁰ Sul punto, la Circolare n. 235/E citata chiarisce che “assumono ... prioritaria rilevanza le posizioni interessate dall'applicazione di metodologie induttive di accertamento e, comunque, dalla presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo da parte dell'ufficio”.

Possono, dunque, formare oggetto di accertamento con adesione le seguenti ipotesi:

- a) rettifiche induttive di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, e dell'art. 54, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972;
- b) accertamenti induttivi di cui all'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 55 del D.P.R. n. 633/1972;
- c) rettifiche delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche basate su presunzioni semplici di cui all'art. 38, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973;
- d) accertamenti sintetici, ex art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973;
- e) accertamenti d'ufficio di cui all'art. 41 del D.P.R. n. 600/1973, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi;
- f) accertamenti fondati sui parametri e sugli studi di settore;
- g) atti di accertamento basati su valutazioni estimative da parte dell'Ufficio, ovvero dell'U.T.E. o di altri organi tecnici, qualora dalla documentazione fornita dal contribuente scaturiscano elementi che rendano possibile un diverso giudizio da parte dell'Ufficio;
- h) accertamenti basati su una diversa qualificazione del reddito, ovvero di componenti di esso (es. inquadramento di talune spese sostenute dall'impresa tra quelle di pubblicità o di rappresentanza);
- i) accertamenti nei confronti di sostituti d'imposta relativamente ad un ammontare complessivo induttivamente determinato di compensi, interessi ed altre somme assoggettabili a ritenute.

Parimenti, potranno formare oggetto di contraddittorio le situazioni in cui si controverte sulla ricorrenza di nozioni (quale, ad esempio, l'inerenza) che, lasciando margini di apprezzamento all'Ufficio, sono suscettibili di definizione sulla base degli elementi di valutazione offerti dal contribuente.

Contrariamente, gli esiti derivanti dalla liquidazione automatica delle dichiarazioni non possono formare oggetto di adesione, in quanto non sono accertamenti in senso tecnico. Alle stesse conclusioni si dovrebbe giungere per il controllo formale.

Sempre con riferimento al profilo oggettivo, possono essere oggetto di adesione le principali imposte indirette (successioni e donazioni, registro, catastale e ipotecaria), nonché i tributi locali per i quali i regolamenti degli enti locali ammettono la possibilità di definizione mediante adesione (come previsto dall'art. 50 della L. n. 449 del 1997).

Sotto il profilo soggettivo rientrano nell'ambito applicativo dell'istituto tutti i contribuenti.

3.2.3. Il procedimento: competenza, avvio e modalità.

In linea generale, la competenza alla definizione è affidata all'Ufficio delle Entrate nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale.

Tuttavia, nei procedimenti riguardanti i soggetti il cui reddito viene attribuito ai partecipanti per trasparenza ⁽⁸¹⁾ occorre tener conto del differente domicilio fiscale di tali soggetti in luogo di quello dei singoli partecipanti.

Ove, infatti, fosse stata rispettata la competenza dei singoli interessati si sarebbero creati evidenti problemi di coordinamento nella gestione di distinte procedure aventi, tuttavia, il medesimo oggetto.

Si doveva, dunque, individuare un unico Ufficio che agisse per conto anche di contribuenti che, avendo il domicilio fiscale nella circoscrizione di altri uffici, avrebbero dovuto, secondo i principi generali, definire la loro posizione in contraddittorio con questi ultimi.

⁸¹ Trattasi delle società di persone, delle associazioni, del titolare dell'azienda coniugale nonché delle società di capitali che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale.

La scelta operata è stata quella di dare prevalenza all'Ufficio competente all'accertamento nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale ⁽⁸²⁾.

Detto Ufficio, pertanto, effettua, con unico atto ed in contraddittorio con ciascuno dei soggetti, anche la definizione del reddito attribuibile ai soci, agli associati o al coniuge che hanno aderito all'accertamento, consentendo la definizione anche soltanto di alcune posizioni, fermo restando il criterio dell'avvio del preventivo contraddittorio nei confronti di tutti i soggetti ⁽⁸³⁾.

Per quanto concerne l'avvio del procedimento, in via generale può avere un duplice impulso: su iniziativa dell'Ufficio finanziario o su istanza del contribuente.

Relativamente al primo caso, l'accertamento con adesione, in mancanza di uno specifico vincolo in capo all'Amministrazione finanziaria, può avvenire sia prima della notifica dell'atto impositivo (avviso di accertamento, avviso di rettifica, avviso di irrogazione di sanzioni, ecc.) sia successivamente.

Si discute se possa configurarsi o meno l'esistenza di un diritto in capo al contribuente a ricevere l'invito alla definizione da parte dell'Ufficio cui, in ultima analisi, compete la valutazione in ordine alla sussistenza o meno dei presupposti per procedere all'accertamento con adesione.

In linea generale, salvo casi particolari in cui l'avvio del procedimento è previsto a pena di nullità dell'atto impositivo, come nell'accertamento da studi di settore ⁽⁸⁴⁾, nell'accertamento "sintetico" ⁽⁸⁵⁾ o nel nuovo accertamento dell'"abuso del

⁸² In attuazione, peraltro, della delega di cui alla lett. g) dell'art. 3, comma 120, della legge n. 662/1996.

⁸³ Il principio seguito è chiaramente indicato nella relazione che accompagna il provvedimento ove si legge che «la definizione può riguardare la posizione della società anche se nessuno dei soci abbia prestato adesione all'accertamento, ovvero la posizione di uno o più soci anche in assenza da parte della società».

⁸⁴ Ex art. 10, co. 3-bis, L. 146/1998.

⁸⁵ Ex art. 38, co. 7, D.P.R. 600/1973, come modificato dall'art. 22, D.L. 78/2010.

diritto”⁽⁸⁶⁾, non è previsto, a carico dell’Ufficio accertatore, un «obbligo» di avviare la procedura.

Tuttavia, la stessa prassi dell’Amministrazione ne prescrive l’attivazione proprio al fine di pervenire ad una «più fondata» determinazione del presupposto impositivo con la collaborazione e in contraddittorio con il contribuente⁽⁸⁷⁾.

Se l’Ufficio non attiva il procedimento, il contribuente ha, comunque, “la possibilità di agire di sua iniziativa a seguito della notifica dell’avviso di accertamento, qualora riscontri nello stesso aspetti che possono portare ad un ridimensionamento della pretesa erariale”⁽⁸⁸⁾.

⁸⁶ Ex art. 10-*bis*, L. 212/2000. Ai sensi del comma 1 di tale articolo “Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all’amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”.

⁸⁷ Al di fuori delle ipotesi previste, dunque, “nel procedimento di accertamento per adesione, la instaurazione del contraddittorio preventivo da parte del Fisco è del tutto facoltativa (...) e non riveste, dunque, carattere di obbligatorietà», perché l’art. 6, co. 2 «prevede la possibilità per il contribuente, al quale sia stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall’invito di cui all’art. 5, di attivare, a sua volta, il procedimento di definizione mediante la presentazione di apposita istanza» (cfr. Cass. Sent. 14.1.2015, n. 444 e Cass. Sent. 29.4.2015, n. 8644).

Tuttavia, si precisa che anche in caso di inerzia del contribuente nei cui confronti siano stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche, il comma 7 dell’art. 12 della L. n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) obbliga gli Uffici a non emettere l’avviso di accertamento prima che siano decorsi 60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, al fine di consentire al contribuente di fornire chiarimenti, osservazioni e richieste per iscritto. Obbligo posto a carico degli Uffici a garanzia del contraddittorio endoprocedimentale la cui inosservanza è sanzionata con la nullità dell’atto impositivo emesso in violazione.

Trattasi, tra l’altro, di fattispecie di c.d. “nullità virtuale” e non testuale, in quanto non positivizzata espressamente in una norma bensì desunta in via interpretativa sulla scorta della riconosciuta natura imperativa delle norme rispetto alle quali l’atto contrasterebbe.

Si versa, in tal caso, in una fattispecie di “contraddittorio-collaborativo” analoga alla procedura di adesione attivata dal contribuente - che abbia subito accessi, ispezioni e verifiche - prima della notifica dell’avviso di accertamento.

Se ne differenzia, tuttavia, per gli effetti sanzionatori atteso che, non trattandosi di un’ipotesi di definizione in adesione, non trova applicazione la riduzione delle sanzioni ad un terzo del minimo edittale (ai sensi del comma 5 dell’art. 2 del citato decreto).

Ovviamente, ciò non pregiudica la possibilità di fruire della riduzione della sanzione atteso che, qualora l’Amministrazione, al termine della fase contraddittoria endoprocedimentale, dovesse procedere a notificare l’avviso di accertamento, il contribuente potrà comunque attivare il procedimento ai sensi dell’art. 6 del decreto.

⁸⁸ Circolare ministeriale n. 235/1997 cit.

Nel caso di impulso all'attivazione da parte dell'Ufficio, questi "invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati:

- i periodi di imposta suscettibili di accertamento;
- il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;
- le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti;
- i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi" (⁸⁹).

Tale invito non richiede particolari modalità di redazione ed è comunicato al contribuente mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento o notificato ai sensi dell'art. 60, D.P.R. 600/1973, fissando una data cui, però, il contribuente può chiedere motivatamente un differimento.

L'invito a comparire contiene, dunque, l'indicazione degli elementi rilevanti in possesso dell'Ufficio che consentono al contribuente di avere cognizione delle questioni che saranno oggetto del contraddittorio.

In tal modo, il contribuente viene posto in condizione di poter sostenere il contraddittorio con la piena conoscenza dei fatti posti a base dell'accertamento e di poter replicare alle argomentazioni dell'Amministrazione finanziaria, anche attraverso la esibizione di elementi e prove non precedentemente considerate da quest'ultima.

AI sensi dell'art. 6, l'instaurazione del procedimento di accertamento con adesione può avvenire anche su istanza del contribuente in caso di accessi, ispezioni o verifiche nonché in caso di notifica di un avviso di accertamento che non sia stato preceduto dall'invio, da parte dell'Ufficio, dell'invito a comparire.

⁸⁹ **Art. 5, comma 1, del D.Lgs. 218/1997.** A decorrere dal 2009 è mutato il contenuto dell'invito a comparire, il quale ora è strutturato in modo tale da offrire al contribuente un quadro certo e preciso del carico fiscale preteso dall'Amministrazione finanziaria nonché dei motivi che lo hanno determinato, il tutto distintamente per imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi.

L'istanza deve essere presentata all'Ufficio che ha emesso l'avviso, mediante consegna diretta o a mezzo posta tramite raccomandata.

Nel caso di accessi, ispezioni e verifiche, va sottolineata la mancanza di uno specifico riferimento temporale cui subordinare l'inoltro dell'istanza, anche se, dal momento dell'effettuazione dell'accesso, è opportuno attendere la conclusione delle operazioni di controllo e la formalizzazione delle risultanze nel verbale conclusivo.

Contrariamente, in caso di notifica dell'avviso di accertamento, l'istanza deve essere presentata rigorosamente entro il termine perentorio di 60 giorni dalla notifica.

Nel caso in cui il contribuente abbia proposto istanza di adesione, l'Ufficio, entro quindici giorni dalla ricezione della stessa formula al contribuente l'invito a comparire (⁹⁰).

Tale termine ha, tuttavia, natura ordinatoria sicché la sua inosservanza non implica particolare conseguenze giuridiche.

Tra l'altro, come meglio precisato nel successivo paragrafo, la formulazione dell'istanza non determina la nascita di alcun obbligo in capo all'Ufficio, potendo anche non dar corso alla richiesta senza alcun vincolo o condizionamento di carattere giuridico, almeno in termini di rilevanza esterna.

In ogni caso, ai sensi dell'art. 6, comma 3, del D.Lgs. 218/97, la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione ha l'effetto di sospendere il termine per l'impugnazione dell'atto per novanta giorni (⁹¹).

⁹⁰ **Art. 6, comma 4, del D. Lgs. 218/1997.**

⁹¹ Nel caso di litisconsorzio necessario, la domanda presentata da uno dei litisconsorti dovrebbe comportare la sospensione del termine anche per gli altri (in tal senso, con riferimento al consolidato fiscale, la Circolare n. 27/E del 2011). La necessità di un procedimento unitario da parte dell'ufficio stabilita dall'art. 4, comma 2, del D.Lgs n. 218/1997, nonché la norma contenuta nell'art. 12, comma 2 medesima fonte ("La presentazione dell'istanza, anche da parte di un solo obbligato, comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione ...") fa propendere per la soluzione affermativa della sospensione dei termini per ricorrere anche per coloro che non abbiano presentato istanza di adesione.

Scopo della legge è quello di concedere uno *spatium deliberandi*, preprozessuale di natura amministrativa, alle parti per l'avvio del dialogo e del confronto tra le stesse, affinché si possa pervenire ad una ricalibratura della pretesa originaria tale da escludere l'interesse del contribuente a radicare il rapporto processuale.

3.2.4. *Il contraddittorio*

L'accertamento con adesione trova, quindi, il suo **fondamento e momento centrale** nel dialogo con il contribuente, durante il quale viene posta in discussione la validità della pretesa fiscale.

La tutela del principio del contraddittorio, quale mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e quale strumento di garanzia del «giusto procedimento», è ormai una tendenza chiara e riconoscibile soprattutto nell'ordinamento comunitario.

Se da tempo, tuttavia, la Corte di Giustizia ha elevato il contraddittorio a

“Questo non serve ad escludere che, ciò nonostante, possa avvenire la presentazione del ricorso, e quindi la esplicita rinuncia all'adesione, da parte della società o di uno o più interessati ad un provvedimento giudiziale ed allora occorre riscontrare quale sia il rapporto che si crea tra il processo litisconsortile e il procedimento di adesione di cui al D.Lgs. n. 218/1997. [...]...il socio o la società che intende percorrere la via transattiva dispone di un tempo indicativo di 150 giorni per addivenire all'adesione e di ulteriori 20 giorni, successivi alla sottoscrizione del concordato, per effettuare il versamento della prima o unica rata, così come disposto dall'art. 9 del D.Lgs. n. 218/1997. Uno dei problemi che si pone...è la possibilità che, nelle more della formazione del concordato, avvenga la chiamata in causa – ai fini della formazione del litisconsorzio necessario e nella lite instaurata dai “non aderenti” – del socio o della società evidentemente non costituiti in giudizio. È una casistica che può crearsi nel descritto intervallo dei 150 giorni in quanto la decisione in commento ha sancito l'obbligo per il giudice tributario adito di chiamare in causa il socio non destinatario della pretesa ovvero il socio rimasto giudizialmente inerme al momento della notificazione dell'avviso di accertamento e, quindi indirettamente, anche il socio-contribuente che non ha avanzato ricorso in ragione del concordato *in itinere*. La criticità nasce dal fatto che l'eventuale costituzione in giudizio del chiamato in causa, facendo assumere qualità di parte processuale a colui il quale ha la paternità dell'atto, inibirebbe l'adozione dell'atto di adesione. Così la parte meno “oltranzista”, onde evitare l'incomoda strada del successivo appello, deve fare affidamento al principio di lealtà e correttezza processuale dell'Ufficio che dovrebbe segnalare al giudice la pendenza di una sospensione processuale in favore del potenziale litisconsorte onde ottenere un rinvio giudiziale della discussione in data successiva al centocinquantesimo giorno dalla notifica dell'atto impositivo se non, addirittura, la sospensione del processo *ex art.* 295 del codice di procedura civile in attesa della conclusione dell'*iter* del concordato. Lo stesso Ufficio e le parti già costituite hanno entrambe ragione di chiudere la contesa quando l'esito dell'adesione, richiesta dalla parte rimasta estranea al giudizio, è certo; infatti l'Ufficio ha l'obbligo (e i contraddittori l'interesse) di “livellare” il *quantum* dell'accertamento alla misura della nuova pretesa eventualmente determinata nell'atto di adesione”. Così RUSSO A., *Istituti deflativi del contenzioso e scelte discordanti tra la società di persone e i soci partecipanti*, in “il fisco”, n. 28/2011, pag. 4484.

principio generale del diritto comunitario (⁹²), sancendone la doverosa applicazione ogni volta che l'Amministrazione si proponga di adottare un atto lesivo o modificativo della sfera giuridica del destinatario, tale principio non può ancora dirsi immanente all'ordinamento tributario nazionale (⁹³), alla stregua del diritto di partecipazione al procedimento amministrativo generale (⁹⁴).

Il contraddittorio tra contribuente e Amministrazione finanziaria può assumere diverse forme.

Si suole distinguere, in particolare, la c.d. «**partecipazione-collaborazione**» dalla c.d. «**partecipazione-contraddittorio**» (⁹⁵).

La prima ipotesi riguarda quelle fattispecie attivate dall'Amministrazione per un più agevole e completo reperimento di elementi utili al controllo.

Al potere di chiedere dati, informazioni e documenti corrisponde l'obbligo del contribuente di fornire gli elementi richiesti, a pena di preclusioni processuali e di sanzioni amministrative.

La «partecipazione-contraddittorio» definisce, invece, la partecipazione del contribuente meramente difensiva (attraverso dichiarazioni verbali, istanze, presentazione di documenti, ecc.).

⁹² Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, «Sopropè» e Corte di Giustizia UE, 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C-130/13 «Kamino».

⁹³ In ambito domestico, infatti, secondo recentissima giurisprudenza della Corte di Cassazione, va escluso il riconoscimento di una generalizzata espansione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, ad eccezione dei tributi c.d. "armonizzati", quale espressione di principio immanente all'ordinamento nazionale.

⁹⁴ Infatti, mentre nel procedimento amministrativo l'intervento del privato è garantito sin dall'avvio e in tutte le fasi successive, nell'accertamento dei tributi, invece, il contraddittorio, continua a essere ammesso solo in determinate ipotesi. Non è casuale che sul fronte fiscale si parli di «istituti partecipativi», mentre sul versante amministrativo si utilizzi il più ampio termine «partecipazione». Sotto il profilo normativo, appaiono sintomatiche di questo disallineamento due circostanze: da un lato, la formulazione letterale dell'art. 13 della legge n. 241/1990, che continua a escludere l'applicazione delle norme sulla partecipazione ai procedimenti tributari; dall'altro, la scelta del legislatore di non introdurre una disposizione di carattere generale sulla partecipazione procedimentale neanche nel contesto dello Statuto dei diritti del contribuente.

⁹⁵ Cfr. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in Corr. Trib. n. 44/2009, 3570.

In questo caso le posizioni si invertono: alla facoltà del soggetto controllato di apportare elementi conoscitivi nella fase istruttoria corrisponde il dovere dell'Ufficio di esaminarli.

Il ruolo del contraddittorio nell'accertamento con adesione presenta connotazioni peculiari sia rispetto alla «partecipazione-collaborazione» sia rispetto alla «partecipazione-contraddittorio».

Infatti, ai sensi degli artt. 5 e 6 del D.Lgs. n. 218/1997, Amministrazione e contribuente non hanno alcun obbligo di attivarsi per l'eventuale adesione, anche qualora ricevano una richiesta in tal senso dalla controparte.

Al riguardo la Corte di Cassazione (⁹⁶) ha più volte affermato che:

- l'invito al contraddittorio, da parte dell'Amministrazione finanziaria, su istanza di adesione prodotta dal contribuente, è una mera facoltà del Fisco, che può legittimamente non esercitarla se ritiene che non sussistano elementi idonei per addivenire all'adesione;
- la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza di adesione, non comporta la nullità del procedimento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge;
- l'avviso di accertamento nei confronti del quale il contribuente ha formulato istanza di adesione, a cui non è seguita la convocazione da parte dell'Ufficio, diviene definitivo nel termine più lungo previsto dall'art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 218/1997, che sospende i termini ordinari per la proposizione del ricorso alle Commissioni tributarie di 90 giorni.

⁹⁶ Cass., Sez. V, sent. n. 28051 del 30 dicembre 2009; Cass., SS. UU., sent. n. 3676 del 17 febbraio 2010; Cass., Sez. V, ord. n. 29127 del 28 dicembre 2011; Cass., Sez. VI, ord. n. 11041 del 28 giugno 2012; Cass., Sez. V, ord. n. 18372 del 26 ottobre 2012; Cass., Sez. V, sent. n. 11438 del 1° giugno 2016.

In tale quadro la dottrina più attenta non ha mancato di rilevare come ciò si traduca nella assenza di una tutela effettiva del principio del contraddittorio, nonostante l'indubbia centralità acquisita nell'ordinamento giuridico comunitario (⁹⁷).

L'obbligazione tributaria deve, infatti, fondarsi su una valutazione oggettiva, imparziale, del fatto generatore onde tramutarlo in pretesa soltanto in presenza di un sistema probatorio concreto, scevro di presunzioni semplici o, peggio ancora, di illazioni; sicché l'effettività del contraddittorio impedirebbe la proliferazione di avvisi di accertamento infondati e, pertanto, inutili in quanto inidonei ad assicurare gettito.

Il contraddittorio permette, dunque, di porre a raffronto le tesi contrapposte dell'Amministrazione e del soggetto passivo al fine di valutare la fondatezza e il peso probatorio degli elementi posti a base delle une e delle altre.

Il confronto dialettico che ne deriva potrà avere una diversa estensione a seconda della natura dell'atto (⁹⁸).

Una delle questioni più importanti riguarda il requisito della trasparenza che deve caratterizzare ogni fase del procedimento di adesione, in ossequio al principio di valenza generale per gli atti amministrativi sancito dalla L. 7 agosto 1990, n. 241.

La Circolare n. 65/E del 2001 ha affrontato il problema della trasparenza, con riferimento alle successive fasi del contraddittorio e della motivazione, dando l'indicazione di redigere per ciascun incontro con il contribuente una sintetica verbalizzazione, dando atto dell'eventuale documentazione prodotta dal

⁹⁷ TUNDO, *Possibili rimedi al mancato invito al contraddittorio nell'accertamento con adesione*, in Corr. Trib., n. 7/2013, 562

⁹⁸ In un accertamento analitico, nel quale l'ufficio avrà presumibilmente rettificato in aumento taluni componenti positivi o in diminuzione taluni componenti negativi di reddito, il contribuente contrasterà la pretesa, adducendo per ogni addebito le prove della sua inconsistenza; in un accertamento sintetico, nel quale l'ufficio ha operato sulla base di una valutazione complessiva della capacità contributiva del soggetto d'imposta, il confronto verterà su elementi di apprezzamento più opinabili, perché fondati su indizi e su stime dettate dalla comune esperienza e dalla ragionevolezza.

contribuente stesso (⁹⁹).

Si precisa, tuttavia, che il contribuente che abbia ricevuto l'invito a comparire non è obbligato a partecipare alla fase contraddittoria con l'Amministrazione finanziaria conservando, comunque, tutti i diritti e le prerogative difensive nella fase successiva del contenzioso.

La procedura di contraddittorio termina generalmente con la verbalizzazione del suo esito: positivo nel caso in cui si preveda di sottoscrivere l'atto di adesione, negativo se dal confronto tra il Fisco e il contribuente non si giunga a una definizione della pretesa impositiva.

Una questione di rilevante interesse attiene al contraddittorio con esito **negativo**.

In particolare, qualora il procedimento sia stato avviato ad iniziativa del contribuente, a seguito della previa notifica dell'avviso di accertamento, l'esito negativo non incide sul periodo di sospensione dei termini per l'impugnativa dell'atto impositivo.

In sostanza, qualora il contraddittorio si concluda negativamente prima del compimento dei novanta giorni di sospensione, il contribuente potrà giovare dei giorni di sospensione non ancora decorsi, oltre il residuo termine dei sessanta giorni, sospesi appunto per effetto dell'avvio dell'adesione.

Nell'eventualità che il contraddittorio si esaurisca senza il raggiungimento di un accordo (¹⁰⁰), la formulazione dell'art. 6, comma 3, del decreto in commento non lascerebbe spazio ad interpretazioni particolari, per cui la sospensione di novanta

⁹⁹ La Circolare ribadisce "l'obbligo di documentare i contraddittori svolti attraverso la redazione di appositi processi verbali, nei quali, sia pure sinteticamente, deve essere dato atto delle argomentazioni fornite dal contribuente, nonché dei relativi documenti prodotti". In tema di motivazione così recita: "non devono quindi essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi, ove disancorati dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto".

¹⁰⁰ Il procedimento termina con esito negativo anche nel caso di mancata partecipazione del contribuente senza, dunque, alcuna verbalizzazione.

giorni opererebbe in ogni caso, per effetto della sola istanza di adesione, poiché la rinuncia all'istanza conseguirebbe esclusivamente ad una espressa dichiarazione di volontà in tal senso o alla proposizione dell'atto di impugnazione (¹⁰¹).

L'esito negativo del contraddittorio non preclude la riapertura dell'adesione anche dopo lo scadere del periodo di sospensione, sempre che, ovviamente, ci si attivi entro lo spirare del termine dei sessanta giorni stabilito per l'impugnazione (¹⁰²).

Tuttavia, dubbi in dottrina e nella giurisprudenza di merito sono stati sollevati in merito all'operatività del periodo di sospensione in caso di istanza inviata con fini meramente dilatori, oppure quando sia, in sostanza, strutturata come una domanda di autotutela, finalizzata alla totale caducazione dell'atto (¹⁰³).

Con riferimento al punto in questione, va salutato con favore il contenuto dell'art.7-quater, comma 18, del D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016 (convertito definitivamente con Legge 1° dicembre 2016, n. 225) ove si afferma che *“I termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività*

¹⁰¹ Secondo giurisprudenza della Corte di Cassazione deve “riconoscersi l'operatività della sospensione del termine decadenziale, disposta dal D.Lgs. n. 218 del 1997, artt. 6 e 12, quale conseguenza della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. Tanto deve affermarsi in adesione alle argomentazioni svolte dalla Corte Costituzionale con la decisione n. 140 del 2011, la quale chiamata a pronunciarsi in ordine alla incostituzionalità delle disposizioni, nella parte in cui non prevedono che il mancato raggiungimento dell'accordo abbia effetto interruttivo della sospensione del termine d'impugnazione, ha rilevato che la constatazione del mancato accordo tra le parti, non integra una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all'istanza di accertamento con adesione, sia essa manifestata con dichiarazione espressa o mediante proposizione del ricorso e che, quindi, una interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni che disciplinino l'accertamento con adesione, deve operarsi nel senso che al verbale di constatazione del mancato accordo non può riconoscersi il valore di atto idoneo all'interruzione del termine di sospensione di novanta giorni, connesso alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione” (Cass. Sent. n. 5970 del 25 marzo 2015 e Cass. Sent. n. 6258 del 20 aprile 2012).

¹⁰² Ad esempio, precisa la Circolare, “in dipendenza di ulteriori elementi di valutazione e produzioni documentali offerti dal contribuente, ovvero delle diverse determinazioni espresse dalle parti in termini favorevoli all'adesione”.

¹⁰³ È chiaro che, sul versante operativo, può essere difficile stabilire quando vi sia un intento solo dilatorio: comunque è opportuno che il contribuente, oltre a tenere una condotta attiva ad esempio presentandosi alla data fissata per il contraddittorio ed esibendo, compatibilmente con la strategia processuale adottata, i documenti richiesti, formuli istanze che lascino supporre una volontà di negoziazione della pretesa, in sostanza diverse da una domanda di autotutela.

giurisdizionale”.

Che le due sospensive fossero tra loro cumulabili non si era mai dubitato nel passato (se ne traeva conferma dalla risoluzione n. 159/E/1999 e dalla circolare n. 65/E/2001 ed anche dalla Cassazione con sentenze nn. 2682/2011, 11403/2015 e 10360/2015), tuttavia, con sentenza n. 11632 del 5 giugno 2015, la stessa Cassazione, con un deciso *revirement*, ha affermato che nessun errore in diritto risulta avere commesso la Commissione tributaria regionale che ha correttamente ritenuto di non applicare la sospensione del periodo feriale al termine di 90 giorni relativo all'accertamento con adesione.

Il c. 18 poc'anzi riportato, in maniera tempestiva ed opportuna, risolve, quindi, il dubbio interpretativo nel senso della cumulabilità delle due sospensioni.

3.3. L'atto di adesione e gli effetti del perfezionamento: gli effetti per il contribuente e per l'Amministrazione finanziaria.

Diversamente, nel caso in cui, al termine del contraddittorio, le opposte versioni siano converse in una posizione comune, l'adesione oltre a consentire la definizione del rapporto con il fisco, estinguendo così l'obbligazione tributaria, produce ulteriori effetti per entrambe le parti.

La conclusione del procedimento viene formalizzata nell'“atto di adesione” da redigere in forma scritta, in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'Ufficio ovvero, per quest'ultimo, da un suo delegato.

L'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997 individua il contenuto essenziale del documento con riferimento a ciascun tributo (¹⁰⁴).

¹⁰⁴ **Art. 7, comma 1, D.Lgs. 218/1997:** “L'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, 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”.

In particolare, l'indicata norma richiede la specificazione degli «elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda», la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute ancorché in forma rateale. La motivazione, a sua volta, dovrà specificare, oltre al rilievo giuridico degli elementi individuati e la loro significatività fiscale, anche i criteri seguiti per la riduzione dell'originaria pretesa.

La motivazione, pertanto, dovrà necessariamente articolarsi su due momenti diversi di cui il primo relativo alle ragioni dell'Amministrazione finanziaria ed il secondo alle cause che ne legittimano la minore pretesa erariale.

E' da evidenziare che, a seguito della novella introdotta dall'art. 25, comma 2, del decreto delegato n. 158/2015, che ha inserito all'art. 7 del D.Lgs 218/1997 il nuovo comma 1-ter, il contribuente ha ora la facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, fino a concorrenza del loro importo (¹⁰⁵).

A seguito della sottoscrizione (congiunta) dell'atto di adesione, la disposizione dell'art. 9 del D.Lgs. n. 218/1997 prevede che la procedura si perfezioni con il successivo pagamento (¹⁰⁶) del dovuto da parte del contribuente entro 20 giorni, secondo le modalità stabilite dall'art. 8 (¹⁰⁷).

¹⁰⁵ “Dai maggiori imponibili che residuano il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento di cui al comma 2, entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Ai fini del presente comma per perdite pregresse devono intendersi quelle che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento ai sensi dell'articolo 8 e dell'articolo 84 del Tuir” (**Art. 42, comma 4 del D.P.R. 600/1973**)

¹⁰⁶ Per effetto delle modifiche recate dall'art. 23, comma 17, lett. a), del D.L. n. 98/2011 all'art. 8, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997 - in caso di opzione per il versamento in rate trimestrali, per le adesioni perfezionate dal 7 luglio 2011 non è più richiesta l'idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva di fidi.

¹⁰⁷ **Art. 8 del D.Lgs. 218/1997:** “1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7. 2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute

Il versamento dell'imposta deve considerarsi un elemento essenziale della fattispecie (e non un mero adempimento), con la conseguenza che, in caso di omessa effettuazione del versamento, non sussiste un problema di invalidità, bensì un problema di inesistenza della fattispecie e, quindi, rimane ferma la pretesa tributaria originaria (¹⁰⁸).

Dal versante del contribuente, il primo rilevante effetto è la riduzione delle sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto di adesione ad un terzo del minimo edittale (¹⁰⁹).

La riduzione può interessare sia le sanzioni dovute sulle maggiori imposte sia quelle di natura formale, in genere punite con pena pecuniaria da un minimo ad un massimo.

Nel primo caso, il riferimento non potrà che essere il maggior tributo dovuto sul quale deve essere applicato prima il minimo edittale e successivamente operata la riduzione di due terzi (¹¹⁰).

superano i cinquantamila euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. **3.** Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione. **4.** Per le modalità di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602”.

¹⁰⁸ Cfr. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, op. cit., 515 e s., nota 213

¹⁰⁹ La misura è stata innalzata, dalla precedente misura di un quarto, per effetto dell'art. 1, comma 18, lett. a), della legge n. 220/2010. Inoltre, pure l'adesione agli accertamenti di tributi locali, concernenti violazioni commesse dal 6 dicembre 2011, comporta la riduzione a un terzo, e non più a un quarto, delle relative sanzioni, per effetto dell'art. 13, comma 13, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, (c.d. “Salva Italia”), convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

¹¹⁰ In caso di concorso di violazioni e continuazione, l'ultimo comma dell'art. 12, disciplinante l'istituto del “cumulo giuridico”, del D.lgs. 472/1997 sulle sanzioni amministrative tributarie, prevede che in caso di accertamento con adesione le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applichino separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. In pratica viene determinata una sanzione unica per tutte le violazioni commesse in un periodo d'imposta con riferimento a ciascun tributo, la cui misura sarà poi ridotta ad un terzo. Inoltre la definizione dell'accertamento fa sì che le relative violazioni non rilevinno ai fini della c.d. “recidiva” (art. 7 co. 3 del DLgs. 472/97), cioè della possibilità di aumentare la sanzione fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in un'altra violazione della

Altro effetto dell'adesione è che, una volta perfezionata, l'avviso di accertamento perde ogni efficacia, per cui al contribuente è precluso rivolgersi agli organi della giurisdizione tributaria per far valere l'eventuale infondatezza della pretesa tributaria (¹¹¹).

Tra l'altro, con la sottoscrizione dell'atto di adesione (ed il successivo perfezionamento) egli rinuncia al diritto di impugnazione dell'avviso di accertamento atteso che, come si evince dall'art. 6, comma 2, che riconosce al contribuente il diritto di presentare l'istanza di definizione «anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale», la proposizione del ricorso si configura come causa di inammissibilità della procedura (¹¹²).

L'accertamento con adesione del contribuente non rileva ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

Tali contributi sono dovuti sulla base dei maggiori imponibili definiti con l'adesione, secondo le modalità fissate dalle singole normative (¹¹³).

Per espressa previsione normativa l'esito dell'atto di adesione non può essere

stessa indole.

La definizione dell'accertamento comporta anche la preclusione dell'irrogazione delle sanzioni accessorie di cui all'art. 21, D.Lgs. 472/1997.

¹¹¹ Cfr. Cass. Ord. 7 novembre 2012, n. 19220, nella quale si chiarisce che: «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».

¹¹² Il concetto di impugnazione deve essere inteso nel senso di formale presentazione del ricorso al giudice tributario ancorché, in un momento successivo, si pervenga ad una riconsiderazione della scelta iniziale. È evidente la diversa vincolatività del concordato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente. A differenza, infatti, dell'Ufficio - che potrà procedere all'integrazione ed alla modifica dell'accertamento in determinati casi - al soggetto passivo d'imposta non residua alcuna possibilità se non, forse, in caso di errore di diritto purché questo sia stato il solo motivo essenziale della conclusione. Sul punto COCIVERA, *Concordato Tributario*, in Enc. Dir., Vol. VIII, 529.

¹¹³ Ai sensi dell'art. 2, comma 5, su tali somme non si applicano sanzioni e interessi.

modificato e/o integrato (¹¹⁴) dall'Amministrazione, né impugnato dal contribuente.

Infatti, il comma 3 dell'art. 2 del decreto in commento stabilisce in via preliminare che l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio.

Il principio generale che sta alla base dell'accertamento con adesione è, dunque, **l'intangibilità** del nuovo imponibile definito in contraddittorio fra le parti.

"Tale efficacia preclusiva, più che un effetto, è un logico corollario del fatto che l'ufficio ed il contribuente hanno concordemente riconosciuto l'esattezza dell'accertamento: va da sé quindi, che sia per l'uno (con riguardo ad una ipotetica fase contenziosa di grado successivo al primo) che per l'altro, mancherebbe qualsiasi interesse ad agire" (115).

Tuttavia, nulla dice il legislatore in ordine ai rimedi esperibili dal contribuente in caso di vizi e patologie che investano l'atto di adesione.

Eppure tale eventualità non è da escludere, sia sul piano formale, sia su quello sostanziale (¹¹⁶).

Come qualsiasi atto conclusivo di un procedimento amministrativo, anche quello in parola può risultare viziato da patologie che, traducendosi in varie forme di invalidità, lo privano dell'efficacia.

¹¹⁴ Ad eccezione delle ipotesi tassativamente previste dal successivo comma 4, di cui più innanzi si dirà, che contiene delle disposizioni volte a contemperare le esigenze dei contribuenti e l'interesse pubblico.

Ictu oculi sembrerebbe esserci una contraddizione in termini. In realtà, la formulazione della norma rispecchia il contemperamento di due esigenze: da una parte, quella dei contribuenti ad avere certezze in ordine alla chiusura della propria posizione fiscale, dall'altra quella dell'Amministrazione a recuperare a tassazione elementi non emersi in sede di accertamento con adesione.

¹¹⁵ MAGISTRO FANELLI, *L'accertamento con adesione del contribuente*, Milano, 1999, p. 236.

¹¹⁶ Basti pensare alla sottoscrizione dell'adesione da parte di chi non rivesta la qualifica di capo dell'Ufficio o da chi non sia stato delegato dallo stesso, oppure all'avvio (ed alla conclusione) del procedimento da parte di un Ufficio diverso da quello nella cui circoscrizione il contribuente ha il domicilio fiscale. Altra fattispecie che potrebbe riscontrarsi è l'assenza di qualsiasi obbligazione tributaria per l'operare di esenzioni.

Ragioni di eguaglianza sostanziale inducono a ritenere che, in tali situazioni, il cittadino possa rimettere in discussione quanto definito.

Tale conclusione non opera alcuna forzatura della *littera legis*; del resto, questa ultima esclude la impugnabilità dell'atto di adesione, ma non il ricorso ad altri strumenti.

Pertanto, si condivide l'interpretazione di taluni studiosi a favore della revocabilità dell'atto di adesione (¹¹⁷) considerato che, nelle ipotesi di invalidità dell'atto definitorio, occorre, secondo i principi generali del diritto amministrativo, porre rimedio all'atto illegittimo.

E ciò non può che avvenire in modo ambivalente, ovvero sia ad istanza del contribuente interessato, sia per interesse dell'Amministrazione finanziaria.

La soluzione offerta dall'ordinamento, individuata dalla dottrina (¹¹⁸), sembra essere il ricorso allo strumento dell'autotutela (¹¹⁹) il quale consente all'Amministrazione di procedere all'annullamento o alla revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati.

Se l'autotutela esplica i suoi effetti anche nei confronti degli atti avverso i quali non può essere proposto ricorso, è evidente che tale previsione si conforma

¹¹⁷ QUATRARO D., QUATRARO M., *Osservazioni in tema di revocabilità dell'accertamento con adesione ex decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*, in "Boll. trib." n. 14/2005, pagg. 1103 ss.

¹¹⁸ Sul punto MANONI, *La revocabilità in autotutela dell'atto di adesione perfezionato*, in "il fisco", 11/2015, p. 1019; ANTICO, *D.Lgs. n. 218/1997: osservazioni sulla revocabilità in autotutela dell'atto di adesione redatto. La pronuncia della corte di Cassazione a sezioni unite*, in "il fisco", 10/2006, p. 1497

¹¹⁹ Art. 2-*quater*, comma primo, D.L. n. 564/1994 ed art. 2, comma primo, D.M. n. 37/1997.

Senza pretese di completezza, si segnalano sul tema i contributi di CANTILLO, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in "Rass. Trib." n. 2/2008, pagg. 303 ss.; FICARI, *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, in "Rass. trib." n. 2/1997, pagg. 343 ss.; STEVANATO, *Autotutela (diritto tributario)*, in "Enc. dir.", aggiornamento, 1999, Milano, pagg. 303 ss.; NASTASIA, QUERQUI, *L'esercizio del potere di autotutela tributaria*, in "il fisco" n. 18/2014, p. 1717 ss.

pienamente all'atto di adesione non impugnabile *ex lege* (¹²⁰).

Questa, tra l'altro pare essere l'unica via percorribile considerato che, secondo giurisprudenza consolidata di legittimità, l'accertamento definito con adesione non può essere messo in discussione dal contribuente con una domanda di rimborso di quanto pagato in eccesso a seguito di errore che avrebbe viziato la volontà manifestata con l'istanza di adesione e con la successiva sottoscrizione dell'atto, ovvero in presenza di ulteriori elementi che, se conosciuti, avrebbero portato ad un diverso atto di adesione.

L'impossibilità da parte del contribuente di chiedere il rimborso di quanto versato è diretta conseguenza dell'intangibilità dell'accordo: si vuole, infatti, impedire una surrettizia forma di impugnazione che la legge vuole preclusa (¹²¹).

Quanto all'efficacia dell'adesione in sede penale, l'art. 13 del D.Lgs. 74/2000, come novellato dal D.Lgs. n. 158/2015, prevede che la estinzione integrale dei debiti tributari, mediante le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, integri una **causa di non punibilità** dei reati di:

- omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-*bis*, D.Lgs. 74/2000);
- omesso versamento di Iva (art. 10-*ter*, D.Lgs. 74/2000);
- indebita compensazione di crediti esistenti (art. 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000) (¹²²).

¹²⁰ Tra le ipotesi al ricorrere delle quali può procedersi ad autotutela, sono comprese: a) l'errore di persona; b) l'evidente errore logico e di calcolo; c) l'errore sul presupposto dell'imposta; d) la doppia imposizione; e) la mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) la mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) l'errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

¹²¹ cfr. Cass. Sent. 6.10.2010, n. 20732 e Cass. Sent. 7.11.2012, n. 19220.

¹²² Se la estinzione del debito tributario avviene mediante rateizzazione, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, il residuo importo dovuto può essere corrisposto entro il termine di tre mesi, prorogabile di ulteriori tre mesi (cfr. art. 13, co. 3, D.Lgs. 74/2000).

Rimane, invece, per tutti i reati di cui al D.Lgs. 74/2000, la **circostanza attenuante speciale** correlata al pagamento dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, (anche) a seguito della procedura di adesione all'accertamento, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, prevista nel nuovo art. 13-*bis* del D.Lgs. 74/2000, che comporta la riduzione delle sanzioni fino alla metà (prima, fino a un terzo) e la non applicazione delle pene accessorie.

Dal versante dell'efficacia dell'adesione per l'Amministrazione finanziaria, si è visto che il principio di intangibilità comporta, parallelamente al divieto per il contribuente di impugnare l'atto di accertamento, analogo effetto preclusivo per l'Ufficio il quale - entro determinati limiti - non potrà procedere all'integrazione, alla modifica del reddito definito ovvero della base imponibile neanche entro gli ordinari termini di decadenza (¹²³).

Tuttavia, l'art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 218/1997 prevede tre situazioni in cui il principio dell'intangibilità della definizione può essere derogato.

Innanzitutto, fino alla scadenza del termine di decadenza stabilito, l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento, mediante la notificazione di nuovi avvisi, esclusivamente in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (¹²⁴).

L'ulteriore condizione cui il legislatore ha subordinato la legittimità della rettifica è che la differenza tra quello complessivamente determinato e quello definito sia superiore al 50% del reddito definito e, comunque, in nessun caso inferiore a euro

¹²³ V'è da precisare che il divieto di modificazione ed integrazione non opera in senso assoluto ma con riferimento alla categoria di reddito concordata: fatta eccezione per le ipotesi di reddito complessivo determinato sinteticamente, gli effetti del concordato non si estendono, dunque, alle altre categorie di reddito non considerate.

¹²⁴ Nell'atto devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi, gli atti ed i fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'Ufficio delle imposte, le modalità della loro acquisizione curando, in modo particolare, di porre in rilievo che trattasi di situazioni sconosciute all'Ufficio (e tali debbono effettivamente essere) alla data del primo accertamento o dei precedenti accertamenti integrativi; che non era possibile rilevarli né sulla base degli elementi contenuti nella dichiarazione né dagli atti in possesso dell'Ufficio alla data medesima.

77.468,53 ⁽¹²⁵⁾.

In altri termini, fino a valori non superiori a euro 154.937,07, l'azione dell'Ufficio resta integralmente preclusa.

In secondo luogo, l'integrazione è consentita qualora la definizione abbia interessato un accertamento parziale ⁽¹²⁶⁾ che, per le sue stesse caratteristiche, lascia impregiudicata l'ulteriore, eventuale, futura attività degli Uffici.

In questo caso gli Uffici vengono in possesso di elementi tali da non necessitare di esami o indagini particolari in quanto, di per sé, risultano idonei a stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggiore ammontare di un reddito solo parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere alla formazione del periodo d'imposta cui si riferisce; tale forma di accertamento, quindi, non è finalizzata alla determinazione del reddito complessivo bensì di singole categorie ovvero di fonti di reddito ⁽¹²⁷⁾.

La terza ipotesi è costituita dalla definizione di redditi derivanti esclusivamente dalla partecipazione in società di persone o associazioni professionali di cui all'art. 5 del TUIR o del coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria ⁽¹²⁸⁾.

¹²⁵ Occorre attribuire al requisito della "novità" valenza **oggettiva** e non soggettiva: per «nuovi elementi» si intendono solo quelli che erano non solo «sconosciuti» ma neanche conoscibili «*alla data del precedente accertamento*» (cfr. Circolare n. 235/1997); il limite del 50%, rilevante ai fini del superamento delle soglie (percentuale e assoluta), va commisurato al reddito definito – e non al maggior reddito definito per cui, una volta effettuata la prima rettifica, anche l'ammontare dichiarato concorre a determinare la soglia oltre la quale è possibile effettuare accertamenti integrativi.

¹²⁶ Cfr. l'art. 41-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e l'art. 54, comma 5, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Trattasi di atti impositivi emanati sulla base delle segnalazioni effettuate dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di Finanza o da altre amministrazioni ed enti pubblici, nonché dei dati in possesso dell'anagrafe tributaria

¹²⁷ Per un approfondimento di tale forma di accertamento BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988.

¹²⁸ A tal fine la posizione dei singoli soci non è diversa da quella del contribuente destinatario dell'accertamento parziale. Infatti, l'azione integratrice non è subordinata dal legislatore - analogamente a quanto previsto dalla precedente lett. a) - alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Attraverso la previsione in esame, in sostanza, si è voluto evitare di attribuire ai benefici dell'adesione effettuata dalla società, associazione, azienda coniugale una portata così ampia da «regolarizzare» qualsiasi categoria di reddito, ancorché non dichiarata o conosciuta dall'Ufficio.

Va da sé che, qualora l'Ufficio proceda alla notifica di un avviso di accertamento con recupero del solo reddito da partecipazione senza contestare ulteriori categorie reddituali - ancorché conosciute o conoscibili - gli sarà preclusa qualsiasi azione integratrice.

Con riferimento alla procedura di adesione nel campo delle imposte indirette, fermo restando quanto sin qui svolto in ordine alle modalità di avvio e svolgimento del procedimento, questa presenta alcuni aspetti peculiari.

L'art. 1 comma 2 del decreto prevede infatti che l'accertamento con adesione può essere definito anche da uno solo dei coobbligati.

A tal fine, la Circolare n. 235/1997 ha specificato che l'Ufficio deve inviare l'invito a comparire a tutti i coobbligati mentre la presentazione dell'istanza da parte di uno di essi comporta la sospensione per tutti dei termini per l'impugnazione.

Trattandosi di obbligazione solidale, la definizione posta in essere da un coobbligato estingue l'obbligazione nei confronti di tutti.

Coerentemente con tale impostazione, l'impugnazione dell'avviso di accertamento da parte di un coobbligato comporta rinuncia all'istanza di adesione, ma non preclude il concordato agli altri obbligati; specularmente, in caso di perfezionamento della procedura da parte degli altri coobbligati, il processo instaurato dal coobbligato deve ritenersi estinto per cessazione della materia del contendere.

3.4. L'adesione al P.V.C. e l'adesione agli inviti al contraddittorio e le ragioni della loro abrogazione.

Nell'esigenza di evitare le liti con i contribuenti e al fine di garantire una più efficiente gestione delle risorse erariali, il legislatore aveva cercato di introdurre degli strumenti per definire l'accertamento del tributo nella sua fase endo-procedimentale.

Tali istituti giuridici si collocavano nell'ambito delle disposizioni sull'accertamento con adesione di cui al D.Lgs n. 218/1997, il quale è stato integrato:

- dall'art. 83, c. 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, c.d. "Manovra estiva" che aveva introdotto, con l'art. 5-bis, l'adesione ai processi verbali di constatazione, al fine di consentire la definizione dei rilievi contenuti all'interno dei processi verbali, che legittimino l'Amministrazione finanziaria all'emissione di accertamenti parziali, previsti dagli artt. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54, c. 4, D.P.R. n. 633/1972;
- dall'art. 27, c. 1, del D.L. n. 185/2008, c.d. "Decreto anticrisi", che aveva esteso, con il nuovo comma 1-bis dell'art. 5, la facoltà per il contribuente di aderire anche al contenuto degli inviti a comparire, a condizione che in precedenza non fosse stato destinatario di un p.v.c. definibile ex art. 5-bis (¹²⁹).

3.4.1. L'adesione al PVC

L'art. 5-bis, del D.lgs. n. 218/1997 aveva introdotto la possibilità per il contribuente, soggetto a controllo, di definire la sua posizione prestando adesione ai verbali di constatazione, notificatogli, i quali possono riguardare le principali

¹²⁹ In argomento, cfr. NOCERA, *Circolare n. 4/E del 16 febbraio 2009: definizione degli inviti a comparire. La circolare subordina il perfezionamento al pagamento*, in *Il Fisco*, n. 9/2009, II, p. 1427; ANTICO, *Circolare n. 4/E del 16 febbraio 2009: la diversa modalità di definizione dei processi verbali di constatazione e degli inviti a comparire*, op. cit., p. 1705.

imposte dirette e l'Iva (¹³⁰), e che consentano l'emissione di accertamenti parziali.

Con la previsione di questo istituto, il legislatore aveva ritenuto opportuno attribuire al p.v.c. una nuova rilevanza procedimentale, manifestando così implicitamente la volontà di attribuire alla Guardia di Finanza un ruolo primario nell'attività di accertamento, valorizzandone le attribuzioni e le competenze.

Al processo verbale era dunque riconosciuta una "valenza esterna e implicitamente para-accertativa" (¹³¹).

L'adesione contemplata dalla norma si traduceva nella completa accettazione da parte del contribuente di tutti i rilevi contenuti nel processo verbale di constatazione: in sostanza, atteso che l'istituto prevedeva esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione, più che di definizione occorre parlare di "acquiescenza" (¹³²).

Infatti, i nuovi istituti improntati sulla rinuncia al confronto dialettico fra le parti, producevano gli stessi effetti dell'acquiescenza del contribuente disciplinata dall'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997 .

E' bene evidenziare che questo istituto era essenzialmente rivolto ai soggetti che

¹³⁰ Redatti ai sensi dell'art. 24 della L. 7 gennaio 1929, n.4. Sul significato del rinvio e sulla configurazione del p.v.c. alla luce del nuovo art. 5-bis, del D.Lgs. n. 218/1997, v. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art.5-bis del D.Lgs. n.218/1997*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2009, p. 624 e ss.

¹³¹ Così PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2009, p. 992.

¹³² Cfr. BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, *Corr. Trib.*, n. 36/2008, p. 2891, il quale osserva che l'istituto presenta "caratteristiche ad un primo esame un po' ambigue, che lo pongono a metà strada tra l'adesione e l'acquiescenza". Sulla difficoltà di inquadrare l'istituto, v. LAMEDICA, *Manovra 2009, Adesione ai processi verbali di constatazione*, *Corr. trib.*, n. 41/2008, p. 2891; CERIONI, *Definizione dei processi verbali e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Boll. Trib.*, n. 2/2009, p. 98, il quale evidenzia che l'istituto è strutturalmente diverso dall'adesione ordinaria; CARINCI. – TASSANI., *Dall'adesione all'acquiescenza nei nuovi strumenti deflattivi del contenzioso tributario*, in *Dial. Trib.*, n. 3/2009, p. 263; STEVANATO, *L'adesione-acquiescenza e le nuove "sirene di Ulisse"*, in *Dial. Trib.*, n. 3/2009, p. 266; PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, op. cit., p. 981; GIOVANARDI, *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2010, p. 343, il quale sostiene che si tratta "tecnicamente di una acquiescenza collocata tra le norme che regolano l'accertamento con adesione".

esercitano un'attività d'impresa o di lavoro autonomo, i quali infatti sono tenuti al pagamento dell'Iva e possono essere assoggettati ad ispezioni e verifiche sull'attività esercitata in seguito ad accessi presso i locali ove esercitano la propria attività, i cui risultati sono esposti nel p.v.c. di cui all'art. 4 della L. n. 4/1929.

Il disposto dell'art. 5-bis, c. 2, prevedeva che il contribuente entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del p.v.c., poteva prestare adesione a tutti i rilievi, mediante comunicazione, irrevocabile, al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate ed anche all'organo che aveva redatto il p.v.c..

Quando sussistevano tutte le condizioni di validità per l'adesione, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, entro i 60 giorni successivi alla comunicazione, notificava al contribuente l'atto di definizione nel quale doveva essere trasfuso il contenuto del verbale con l'indicazione del tributo dovuto, degli interessi maturati e delle sanzioni amministrative (ridotte ad un sesto) ⁽¹³³⁾.

Con la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale trovava completamento il procedimento previsto dall'art. 5-bis che determinava, infine, l'insorgere, ai sensi del terzo comma, in capo al contribuente di una serie di obblighi e benefici che si sostanziano nella riduzione delle sanzioni ad un ottavo del minimo di legge e nella possibilità di versare le somme dovute risultanti dall'atto di definizione "nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste" ⁽¹³⁴⁾.

¹³³ Sul collegamento funzionale tra p.v.c., adesione del contribuente e atto di definizione dell'accertamento parziale e sulla tutela giurisdizionale del contribuente che risulti destinatario di un atto di definizione dell'accertamento parziale in cui vengono travisati i fatti contenuti nel p.v.c., non correttamente applicate le norme di diritto e/o commessi errori di liquidazione e/o di calcolo, cfr. CERIONI F., *Definizione dei processi verbali e tutela giurisdizionale del contribuente*, op. cit., p. 99.

¹³⁴ Nelle Circ. Min., 17 settembre 2008, n. 55/E, par. 5, si chiariva che la definizione, a differenza dell'istituto dell'accertamento con adesione, conseguente all'adesione ai p.v.c., si perfezionava con la notifica dell'atto di definizione, indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute. Di conseguenza, il mancato versamento di tutti gli importi dovuti andrà sanzionato ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 (che disciplina la fattispecie dell'omesso versamento, anche parziale, entro il termine previsto). Concorda, PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*,

In particolare, le somme risultanti dall'atto di definizione dovevano essere versate dal contribuente entro i 20 giorni successivi alla redazione dell'atto, in unica soluzione o in forma rateale.

In caso di omesso pagamento delle somme dovute (o anche di una sola rata), l'atto di definizione ex art. 14 del D.P.R. n. 602/1973 dell'accertamento, ormai perfezionato, costituiva titolo per iscrivere a ruolo definitivamente le somme dovute e non ancora versate.

3.4.2. *L'adesione all'invito a comparire.*

Il legislatore, con l'intento di estendere la possibilità di definizione anticipata in sede pre-contenziosa e con vantaggio economico equivalente a quello derivante dall'adesione del PVC, ha introdotto per il contribuente la possibilità di definire l'invito a comparire ⁽¹³⁵⁾.

op. cit., p. 967; NOCERA, *Adesione ai verbali. Scelta irrevocabile o drafting normativo perfettibile?*, op. cit., p. 5914, il quale sostiene che ai fini del perfezionamento assumerebbe rilievo non il pagamento ma bensì la “semplice esistenza dell'atto di definizione”, redatto successivamente alla comunicazione del contribuente e a questi notificato dal competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate nei termini di legge, evidenziando che al contribuente nel caso in specie non sembrerebbe essere concesso un ripensamento sull'adesione una volta inviata la comunicazione. Sul punto, v. ANTICO, *Circolare n. 4/E del 16 febbraio 2009: la diversa modalità di definizione dei processi verbali di constatazione e degli inviti a comparire*, op. cit., p. 1704, il quale rileva che, in presenza di adesione al processo verbale di constatazione, regolarmente richiesta dal contribuente, “il perfezionamento della definizione deve necessariamente intervenire a seguito dell'emissione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale”. Concorda FERRARA, *La riduzione delle sanzioni nell'accertamento con adesione*, in *Corr. Trib.*, n. 17/2009, p. 1381, il quale però evidenzia che “nel caso di inadempimento, permane il macroscopico abbattimento delle sanzioni. La soluzione non mi sembra razionale, poiché legittima, di fatto, un comportamento di mala fede. Chi non intenda di adempiere l'obbligazione assunta potrà fruire nondimeno, con l'adesione, dell'abbattimento delle sanzioni ad un ottavo del minimo edittale. Logico sarebbe stato, a mio parere, prevedere l'iscrizione dei tributi nei termini risultanti della proposta, ma eliminare l'abbattimento delle sanzioni”. Diversamente, sostiene che l'adesione al verbale si perfezioni con il pagamento dell'intera somma o della prima rata fissata nell'atto di definizione, BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, op. cit., p. 2895, il quale afferma che solo un'interpretazione sistematica dell'art. 5-bis, pur non assistita dal dato normativo, consentirebbe al contribuente di “tirarsi indietro mutando strategia, ove ad esempio la liquidazione del dovuto dovesse risultare onerosa oltre quanto prevedibile sulla base del verbale (che spesso non quantifica con precisione la base imponibile e le aliquote applicate)”

¹³⁵ Come prontamente evidenziato da parte della dottrina, l'introduzione dell'istituto dell'adesione agli inviti a comparire e le modifiche della disciplina dell'acquiescenza, sono state una necessaria conseguenza della previgente introduzione, nel nostro ordinamento, dell'istituto dell'adesione al verbale di constatazione, per evitare disparità di trattamento tra i contribuenti, in

A tal fine, sono state integrate le disposizioni contenute nell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997 prevedendo che l'invito a comparire debba contenere, non solo l'indicazione dei periodi di imposta suscettibili di accertamento, del giorno e dell'ora della comparizione per la definizione dell'accertamento con adesione, ma anche le "maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti" nel caso in cui il contribuente decida di definire l'accertamento tramite adesione all'invito, nonché "i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori" quantificazioni, ossia i presupposti in fatto e in diritto su cui si fonda la pretesa impositiva.

L'invito, quindi, oltre alla sua primaria funzione di atto prodromico all'attivazione del confronto con il contribuente, assumeva, a seguito dell'intervento legislativo, una valenza tendente a quella tipica degli atti impositivi (¹³⁶), aprendo la strada, per il contribuente, a due possibili modalità di definizione delle pendenze fiscali: la prima che conduceva, per il tramite del contraddittorio tra le parti, alla ordinaria soluzione concordata; la seconda, invece, che tramite un'accettazione preventiva ed integrale ai rilievi in esso contenuti, comportava una definizione immediata della rettifica realizzata; o in alternativa attendere l'eventuale avviso di accertamento, riservandosi di impugnarlo davanti alla Commissione Tributaria Provinciale.

E' bene precisare che l'invito a comparire inviato dall'ufficio assumeva una valenza esclusivamente informativa e non vincolante; pertanto il contribuente poteva non aderire all'invito a comparire e recarsi, nel luogo e nella data stabiliti, presso l'Ufficio per avviare il contraddittorio.

Era prevista un'unica causa ostativa alla definizione quando il contribuente precedentemente all'invito a comparire, avesse ricevuto un p.v.c. definibile ai

ragione dei controlli subiti. Sul punto, v. BASILAVECCHIA, *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in Corr. Trib., n. 9/2009, p. 657; DAMIANI, *Innovazioni strutturali dell'adesione ai nuovi inviti al contraddittorio*, in Corr. Trib., n. 12/2009, p. 900.

¹³⁶ Infatti, BASILAVECCHIA, *Nuove forme di definizione dell'accertamento* op. cit., p. 656, definisce il nuovo invito "una bozza di provvedimento di accertamento, che contiene non solo gli estremi dell'ipotesi di rettifica e di irrogazione delle sanzioni, ma anche le motivazioni della stessa".

sensi del primo comma, dell'art. 5-bis, ma aveva scelto di non aderirvi.

Per aderire al contenuto integrale dell'invito, il contribuente, ai sensi dell'art. 5, c. 1-bis, del D.Lgs. n. 218/1997, doveva entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione:

- versare le somme richieste nell'invito;
- presentare apposita comunicazione all'ufficio competente;
- allegare alla comunicazione la ricevuta di versamento delle somme dovute.

Il pagamento anticipato costituiva quindi la premessa per la definizione, senza il quale la definizione dell'invio al contraddittorio non aveva luogo. Infatti, l'intera procedura si perfezionava soltanto con il pagamento, da parte del contribuente, delle somme risultanti dall'invito a comparire consegnatogli e dalla prescritta comunicazione, entro i 15 giorni antecedenti la data fissata per la comparizione.

3.4.3. *La discussa ratio degli istituti.*

Nonostante sia statuito nell'art. 83, c. 18, del D.L. n. 112/2008, che la finalità dell'istituto dell'adesione al PVC. sia ravvisabile nel "semplificare la gestione dei rapporti con l'Amministrazione fiscale, ispirandoli ai principi di reciproco affidamento ed agevolando il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione", parte della dottrina, rilevava delle perplessità in merito. In particolare, veniva evidenziato che l'intento legislativo, dell'art. 5-bis, D.Lgs. n. 218/1997, era "*palesamente finalizzato a spingere alla rinuncia al contraddittorio e, quindi, all'acquiescenza alla pretesa tributaria fin dalla sua prima compiuta formulazione istruttoria, con conseguente immediata produzione di gettito in assenza di inutili e dispendiosi, in termini di tempo e di risorse, confronti tra contribuente ed Amministrazione*"¹³⁷).

¹³⁷ Così, GIOVANARDI, *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, op. cit., p. 349 e ss., il quale osserva che l'acquiescenza, consistente nella rinuncia all'impugnazione degli avvisi di

Pertanto, la disciplina dell'adesione ai verbali e agli inviti - non solo non era coerente con la *ratio* fissata dal legislatore, ma rilevava anche le sue fragilità nel difficile percorso di attuazione del principio di reciproco affidamento, fondandosi sull'esclusione del confronto tra il Fisco ed il contribuente (¹³⁸).

L'obbligatoria adesione a tutte le contestazioni ha sin da subito limitato la convenienza e l'appello di questi istituti: infatti, in quei casi in cui una parte delle contestazioni dell'Amministrazione finanziaria era, a detta del contribuente, infondata (nell'*an* o nel *quantum*) era estremamente improbabile che, nonostante la significativa riduzione delle sanzioni, vi fosse un'effettiva convenienza ad utilizzare questi istituti.

Infine, tale obbligatoria adesione a tutte le contestazioni, anche a quelle ritenute infondate, rischiava di costituire un preoccupante *vulnus* al principio di capacità contributiva costituzionalmente garantito in quanto l'adesione integrale poteva, in alcuni casi, condurre alla tassazione di una capacità contributiva solo presunta e non effettiva.

3.5. La “sostituzione” dell'adesione al PVC e agli inviti ad opera del Nuovo Ravvedimento operoso.

Come anticipato nel capitolo dedicato all'analisi del ravvedimento operoso, la Legge di Stabilità 2015 ha notevolmente ampliato gli ambiti applicativi del

accertamento o di liquidazione accompagnata dal pagamento di imposte e sanzioni in misura ridotta, si “configura oggi anche come rinuncia al contraddittorio”, accompagnata dal formale impegno a pagare le somme risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale riproduttivo degli esiti del p.v.c., o dal pagamento, almeno della prima rata, da effettuarsi i 15 giorni antecedenti alla data della comparizione, per la definizione degli inviti a comparire. In tal senso, v. STEVANATO, *L'adesione-acquiescenza e le nuove “sirene di Ulisse”*, op. cit., p. 266.

¹³⁸ Cfr. TUNDO, *Dialettica fisco-contribuente e crisi: utile contrappeso o sistema da superare?*, in Corr. Trib., n. 13/2009, p. 1085, il quale evidenzia che la definizione degli inviti a comparire determini “un'ulteriore compressione dei margini di confronto tra contribuente e amministrazione” che “concorrono a determinare meglio la “giusta” imposta dovuta”. Successivamente, evidenzia che può sorgere, legittimo, il dubbio che l'istituto in esame, “più che contribuire alla certezza del diritto grazie ad un costruttivo contraddittorio formalizzato, debba essere collocato nel trend della amministrativizzazione del rapporto tra Fisco e contribuente”.

ravvedimento operoso consentendone l'utilizzo anche dopo la constatazione della violazione tributaria mediante processo verbale di constatazione (cosiddetto ravvedimento "indotto").

L'estensione del ravvedimento operoso ha avuto come inevitabile conseguenza l'abrogazione dell'adesione al PVC e agli inviti a comparire.

Così facendo, la "posizione" del contribuente ne risulta sicuramente rafforzata. Molteplici sono, infatti, le possibilità per quest'ultimo.

Una volta ricevuto il PVC, infatti, il contribuente può decidere di:

- ravvedersi con riferimento a tutti le contestazioni dell'Ufficio, beneficiando delle sanzioni ridotte ad un quinto;
- ravvedersi solo con riferimento a talune delle contestazioni sollevate dall'Ufficio (quelle che si ritengono fondate) e avviare un procedimento di accertamento con adesione con riferimento a quelle che non ritiene totalmente fondate nell'an e/o nel quantum;
- ravvedersi solo con riferimento a talune delle contestazioni sollevate e attendere l'eventuale notifica dell'atto impositivo con riferimento a quelle che non si ritengono fondate e procedere, quindi, all'impugnazione dinanzi alle Commissioni Tributarie.

Come già illustrato nel precedente capitolo, il Nuovo ravvedimento operoso (soprattutto nell'ipotesi di ravvedimento "indotto" e non spontaneo) non è certamente immune da critiche e, per certi versi, può determinare una posizione di "attesa" del contribuente che, per l'appunto, attende le "mosse" dell'Amministrazione finanziaria per effettuare a sua volta la sua "contromossa".

Tuttavia, non si devono trascurare gli innegabili pregi della nuova normativa.

La possibilità di "selezione" delle contestazioni, infatti, comporta:

- un immediato beneficio in termini di gettito in quanto, con riferimento alle contestazioni ritenute fondate, il contribuente verserà, senza

possibilità di rateazione, la maggiore imposta, le sanzioni ridotte (¹³⁹) e gli interessi;

- una “selezione” delle contestazioni con riferimento a cui instaurare una procedura di accertamento con adesione e/o un contenzioso tributario, in quanto, il contribuente sarà portato ad “aderire” alle contestazioni che ritiene fondate e ad instaurare il contraddittorio con l’Ufficio ed eventualmente il contenzioso solo con riferimento a quelle contestazioni che ritiene palesemente infondate.

¹³⁹ Peraltro, non essendo possibile applicare in sede di ravvedimento le norme sul c.d. cumulo giuridico ai sensi dell’art. 12 del D.lgs.n. 472 del 1977, l’auspicato maggiore al ravvedimento operoso potrebbe comportare un maggiore gettito di natura sanzionatoria.

4. LA MEDIAZIONE

SOMMARIO: 4.1. *Il reclamo e la mediazione tributaria* - 4.1.1. *Evoluzione storica* - 4.1.2. *La natura giuridica del reclamo e della mediazione* - 4.1.3. *La previgente formulazione dell'art. 17-bis D. Lgs. 546/1992* - 4.1.4. *L'accordo di mediazione* - 4.1.5. *La riforma del 2015*

4.1. Il reclamo e la mediazione tributaria

L'art. 17 *bis*, rubricato “*Il reclamo e la mediazione*”, è stato inserito all'interno del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dall'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n.98.

Il testo, successivamente modificato dall'art. 1, comma 611, lett. a), L. 27 dicembre 2013, n. 147, individua uno strumento volto a decongestionare il contenzioso tributario e favorire la definizione stragiudiziale delle liti.

4.1.1. *Evoluzione storica*

Un primo precedente storico dell'istituto del reclamo-mediazione è ravvisabile nel ricorso disciplinato dall'art. 188 del D.P.R. 29 gennaio 1965, n. 645.

Detta norma subordinava la possibilità di adire l'autorità giudiziaria ad un esame preventivo, da parte dell'Amministrazione finanziaria, circa la fondatezza o meno dei motivi di ricorso al fine di addivenire ad una soluzione amministrativa della controversia.

In particolare, il predetto art. 188 prevedeva un'elencazione tassativa delle ipotesi in cui il contribuente potesse ricorrere all'ufficio delle imposte:

- per omessa o irregolare notificazione dell'avviso di accertamento;
- per errore materiale o per duplicazione dell'iscrizione;
- per inesistenza, totale o parziale, dell'obbligazione tributaria, sempreché l'iscrizione non fosse stata preceduta dalla notificazione dell'avviso di

accertamento.

Qualora il contribuente avesse voluto ricorrere avverso l'atto impositivo, aveva l'onere di presentare un previo ricorso all'Ufficio delle imposte entro trenta giorni dall'avvenuta notificazione della cartella di pagamento o del ruolo.

Ciò posto, il meccanismo di avvio della controversia era tuttavia diverso da quello previsto dall'attuale art. 17 *bis* D.Lgs. n. 546/1992 nel quale, qualora la procedura dia esito infruttuoso, il successivo rapporto processuale è meramente eventuale, essendo rimesso alla determinazione del contribuente.

Invero, era la stessa Amministrazione finanziaria a dover trasmettere copia del ricorso alla competente Commissione Tributaria qualora ritenesse di non accogliere i motivi di doglianza presentati dal contribuente, permettendo dunque l'instaurazione della successiva fase giurisdizionale.

Un altro precedente storico del reclamo-mediazione si rinviene nella procedura disciplinata dall'art. 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787:

“Il ricorso contro il ruolo formato ai sensi dell'art. 7 è presentato con la spedizione dell'originale al centro di servizio a mezzo posta nel modo indicato dall'art. 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, e con successivo deposito, da eseguirsi decorsi almeno sei mesi e non oltre due anni dalla data di invio dell'originale mediante spedizione o consegna nei modi indicati dal predetto art. 17, di altro esemplare in carta libera alla segreteria della commissione tributaria adita. Il deposito del ricorso costituisce il rapporto processuale; la segreteria della commissione tributaria richiede al centro di servizio l'originale del ricorso. Il centro di servizio, qualora ritenga il ricorso ammissibile ed in tutto o in parte fondato, dispone il rimborso totale o parziale, ai sensi dell'art. 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. Il centro di servizio, nei

quaranta giorni successivi al ricevimento della richiesta di cui al primo comma, trasmette alla segreteria della commissione tributaria l'originale del ricorso unitamente alle proprie deduzioni ed al competente ufficio delle imposte il fascicolo per la ulteriore attività dinanzi alle commissioni tributarie e per i provvedimenti consequenziali alle loro pronunzie”.

Secondo detta norma, dunque, il ricorso avverso il ruolo formato dai soppressi Centri di servizio del Ministero delle finanze doveva essere presentato con la spedizione dell'originale a mezzo posta ai suddetti Uffici, i quali avevano sei mesi di tempo per accoglierlo in tutto o in parte, addivenendo ad una soluzione amministrativa della controversia.

Nell'ipotesi di rigetto o di silenzio protratto per oltre sei mesi, il contribuente, per avviare il rapporto processuale, doveva procedere al deposito di una copia del ricorso presso la commissione tributaria territorialmente competente.

Va evidenziata in questo caso la forte analogia tra la disciplina previdente di cui all'art. 10 del D.P.R. 787/1980 e quella attuale di cui all'art. 17 bis, d.Lgs. n. 546/1992: in entrambi i casi infatti ad una fase amministrativa obbligatoria segue una eventuale fase giurisdizionale su impulso del contribuente.

4.1.2. La natura giuridica del reclamo e della mediazione

La qualificazione giuridica del reclamo è oggetto di dibattito in dottrina.

La difficoltà nell'individuare la corretta natura giuridica dello stesso è legata alla duplice funzione che l'istituto è chiamato a svolgere: da un lato, risolvere in via amministrativa la controversia e, dall'altro, in caso di esito negativo, fungere da atto introduttivo del giudizio (¹⁴⁰).

Nel caso di specie, infatti, è lo stesso atto che avvia sia la fase amministrativa obbligatoria e sia la fase, successiva ed eventuale, del processo, destinata a

¹⁴⁰ Cfr. GIOÈ, “*Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*”, Torino, 2015, p. 10

svolgersi in sequenza e senza soluzione di continuità, sulla base del medesimo atto introduttivo.

La duplice funzione del reclamo ha dunque posto il problema di verificare se ad esso andasse riconosciuta natura meramente amministrativa o in parte giurisdizionale.

Propende per la prima soluzione chi classifica il reclamo come un'istanza preventiva obbligatoria di autotutela⁽¹⁴¹⁾.

Tale orientamento si fonda sul fatto che il reclamo, secondo il dettato normativo dell'art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992 è “volto all'annullamento totale o parziale dell'atto” contro cui è proposto. La finalità sarebbe pertanto la medesima di quella perseguita con l'istanza di annullamento in autotutela. Ulteriore elemento di rilievo sarebbe costituito dal fatto che anche nel reclamo il contribuente si rivolge alla stessa autorità amministrativa, seppur ad un ufficio differente da quello che ha emanato l'atto.

Secondo altra parte della dottrina, invece, all'istituto in commento andrebbe riconosciuta natura giurisdizionale. Il reclamo, infatti, non sarebbe atto diverso dal ricorso, ma si identificherebbe con esso, anche se prima di valere come domanda rivolta al giudice opererebbe come atto rivolto all'amministrazione per l'avvio del procedimento amministrativo.

A favore di tale impostazione si sottolinea, in primo luogo, che con la notificazione del reclamo si producono gli effetti giuridici che la legge di regola riconduce alla proposizione della domanda giudiziale, indipendentemente dalla costituzione in giudizio. Si pensi, ad esempio, all'effetto interruttivo della prescrizione del diritto al rimborso previsto dagli artt. 2943 e 2945, comma 2,

¹⁴¹ In questo senso BASILAVECCHIA, “Reclamo, mediazione tributaria e definizione delle liti pendenti”, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2493; ID., *Dal reclamo al processo*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 840; FICARI, *Processo Tributario. La mediazione fiscale*, in www.treccani.it, 2013; PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 70.

c.c.¹⁴².

La sostanziale identificazione del reclamo con il ricorso, poi, deriverebbe dalla vicenda processuale conseguente al mancato accoglimento: qualora infatti il reclamante intenda proseguire l'azione giudiziaria non avrebbe che da compiere la stessa operazione che compete normalmente al ricorrente, vale a dire la semplice costituzione in giudizio (¹⁴³).

Infine, va segnalato un terzo orientamento in dottrina che attribuisce al reclamo natura ibrida, quale strumento che racchiude in sé oltre alla funzione di ricorso amministrativo, anche quella di ricorso giurisdizionale: il reclamo rivestirebbe inizialmente veste amministrativa, per poi assumere natura di ricorso giurisdizionale a seguito dell'eventuale provvedimento di rigetto (espresso o tacito) dell'istanza del contribuente (¹⁴⁴).

Con riferimento alla natura giuridica della mediazione, si è già anticipato che il termine, pur rievocando l'istituto della mediazione civile, introdotta dal D. Lgs. 4 marzo 2010, n. 28, in realtà contempla un istituto che presenta notevoli differenze con quest'ultimo.

Invero, se il legislatore avesse voluto prevedere in ambito tributario un istituto analogo a quello civilistico, ne avrebbe dovuto affidare la competenza ad un organo terzo ed imparziale. La mediazione prevista dall'art. 17-*bis*, invece, si attua tra le stesse parti della controversia.

L'assenza della figura del mediatore e il fatto che l'accordo venga concluso direttamente tra lo stesso soggetto che ha emesso l'atto ed il contribuente destinatario dell'atto ha indotto parte della dottrina a ritenere che il termine "mediazione" sia stato utilizzato in modo improprio dal legislatore, volendo questi in realtà riferirsi ad un istituto analogo a quello della conciliazione, già

¹⁴²Cfr. CANTILLO, *La natura giuridica del procedimento di reclamo*, in AA.VV., *La nuova mediazione con il fisco*, p. 8

¹⁴³ Cfr. CANTILLO, *op.cit.*

¹⁴⁴ Cfr. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 53

previsto per la fase giurisdizionale (¹⁴⁵).

La mediazione tributaria, secondo questa interpretazione, si identificherebbe in una conciliazione di tipo stragiudiziale. La stessa alternatività dell'istituto rispetto alla conciliazione troverebbe giustificazione – secondo questa impostazione – nel fatto che si tratta di due modalità di risoluzione della controversia sostanzialmente analoghe (¹⁴⁶).

A ben vedere, la mediazione tributaria presenta delle peculiarità che ne evidenziano l'autonomia rispetto all'istituto della conciliazione previsto dall' art. 48, D. Lgs. 546/1992, trattandosi di un procedimento di matrice amministrativa che non si inserisce all'interno dell'attività processuale e nel quale pertanto non è mai contemplato l'intervento del giudice, neppure in funzione di garante della legittimità dell'accordo raggiunto.

Partendo da queste osservazioni, alcuni autori hanno ritenuto di assimilare la mediazione tributaria alla transazione fiscale di cui all'art. 182 *ter* L. Fall. (¹⁴⁷).

Tale accostamento tuttavia non è ritenuto condivisibile da molti, se solo si pensa alla differente *ratio* posta alla base dei due istituti: nella transazione fiscale infatti non sussiste lo scopo di evitare o prevenire una lite, poiché funzione principale della stessa è quella di favorire la composizione della crisi dell'imprenditore, allargando la platea dei soggetti con i quali lo stesso può giungere ad un'estinzione delle obbligazioni, ricomprendendovi anche il creditore-fisco.

La mediazione tributaria, invece, trova giustificazione proprio nell'incertezza in fatto o in diritto dell'obbligazione tributaria richiesta con l'atto contestato; le parti cercano e concludono l'accordo al solo fine di prevenire una lite che potrebbe insorgere tra loro, rinunciando anche a parte delle proprie pretese, in base ad una

¹⁴⁵ Cfr. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, p. 150 ss.

¹⁴⁶ Va tuttavia segnalato che la riforma del 2016 intervenuta sull'istituto ha eliminato la precedente disposizione contenuta nell'art. 17-*bis* secondo cui era esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48.

¹⁴⁷ In questo senso PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, op. cit., p. 67

valutazione prognostica sull'esito di un'eventuale controversia giudiziale (¹⁴⁸).

Sotto il profilo della finalità perseguita, quindi, la mediazione tributaria può essere ricondotta al modello di transazione previsto dall'art. 1965 c.c., nel quale “*le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già cominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro*”, con l'unico limite del principio di indisponibilità della pretesa tributaria.

Sul punto, va segnalato chi ha ritenuto non più sostenibile che l'obbligazione tributaria, in quanto obbligazione *ex lege*, non possa mai formare oggetto di rideterminazione, neppure parziale, in via negoziale, dovendosi al contrario tenere conto dell'evoluzione del sistema tributario e del mutato quadro normativo di riferimento (¹⁴⁹).

Ed invero, posto che ciò che è e resta indisponibile è il potere pubblico di imposizione, nonché l'interesse pubblico che ne costituisce la causa, tuttavia possono verificarsi in concreto situazioni in cui vengono in rilievo altri interessi, anch'essi costituzionalmente garantiti, quali quello alla pronta definizione della controversia, radicato nell'art. 111 Cost. ovvero alla efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, che trova fondamento nell'art. 97 Cost.

In quest'ottica, dunque, l'accordo tra contribuente e amministrazione non può ritenersi lesivo dell'interesse primario ad un'equa ripartizione del carico fiscale.

4.1.3. La previgente formulazione dell'art. 17-bis D. Lgs. 546/1992

Nella prima versione dell'art. 17 bis del D.lgs. n.546 del 1992, gli atti soggetti alla procedura obbligatoria pre-contenziosa erano quelli emessi dall'Agenzia delle Entrate, che davano luogo alle controversie il cui valore non superasse l'importo di 20.000 Euro.

In virtù dell'espresso richiamo all'art. 19 D. Lgs 546/1992, erano da considerarsi

¹⁴⁸ Cfr. GIOÈ, *op. cit.*, p. 27

¹⁴⁹ Cfr. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 61 ss.

soggetti a reclamo-mediazione:

- l'avviso di accertamento;
- il provvedimento che irroga le sanzioni;
- il ruolo;
- il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi;
- sanzioni, interessi e altri accessori non dovuti;
- il diniego o la revoca di agevolazioni;
- il rigetto di definizione agevolata i rapporti tributari;
- ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle Entrate per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità dinnanzi alle commissioni tributarie.

Diversamente, non erano soggetti alla procedura *de qua*, benchè inseriti nell'elencazione del richiamato art. 19, gli atti per i quali non sussiste la legittimazione passiva a stare in giudizio dell'Agenzia delle Entrate (iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602; cartella di pagamento), nonché gli atti relativi alle operazioni catastali indicati nell'art. 2, D. Lgs. 546/1992, perché caratterizzati da un valore non determinabile⁽¹⁵⁰⁾.

Ancora, restavano esclusi dal novero degli atti sottoponibili a reclamo-mediazione, in quanto non previsti dall'art. 19, D. Lgs. 546/1992, benché emessi dall'Agenzia delle Entrate: i provvedimenti adottati ai sensi dell'art. 21, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (relativi alle sanzioni accessorie), le istanze di cui all'art. 22, D. Lgs. n. 472/1997 (ipoteca e sequestro conservativo), il diniego della chiusura delle liti fiscali “minori” pendenti, prevista dall'art. 39, comma 12 del D.L. 98/2011 nonché le liti di valore indeterminato o indeterminabile.

¹⁵⁰ Cfr. Agenzia delle Entrate, circ. 28 dicembre 2012, n. 49/T.

Infine, per espressa previsione legislativa, erano esclusi dall'obbligo di previa istanza *ex art. 17-bis* gli atti aventi ad oggetto il recupero degli aiuti di Stato.

L'art. 17-*bis* poneva, e pone ancora oggi, un limite di valore in virtù del quale sono soggette a reclamo-mediazione unicamente le controversie il cui valore non eccede i 20.000 Euro.

A tal riguardo, valgono i criteri generali fissati dall'art. 12, comma 5 D.Lgs. 546/1992 (attuale comma 2 del medesimo articolo), ai sensi del quale per determinare il valore della controversia deve farsi riferimento all'importo del tributo contestato, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate (salvo che l'atto amministrativo riguardi le sole sanzioni, giacché in tal caso il valore sarà costituito dall'importo richiesto a tale titolo).

Secondo la lettera dell'art. 17-*bis* (che recita testualmente: “*per le controversie di valore non superiore a ventimila euro...*”) il limite di valore va riferito alla “controversia” e non all'atto in sé; esso, pertanto, non va determinato in ragione di tutte le somme richieste nel provvedimento dell'Agenzia, ma degli importi concretamente impugnati dal contribuente. Così, di fronte ad un atto impositivo che contenga imposte per un importo superiore a 20.000 euro, l'istituto troverà applicazione laddove il soggetto passivo intenda opporvisi nel limite di valore previsto dall'art. 17-*bis*.

Ciò vale anche nel caso in cui il provvedimento contestato si riferisca a più tributi: per verificare se la controversia rientri tra quelle reclamabili, dovrà aversi riguardo al totale delle imposte che hanno formato oggetto di impugnativa.

Laddove l'istanza di reclamo venga avanzata avverso una pluralità di provvedimenti, il valore della lite andrà determinato con riferimento a ciascuno di essi: ogni atto impositivo, infatti, identifica un'autonoma controversia, con caratteristiche proprie e con possibile esito differente.

Passando all'analisi dei profili processuali della fattispecie in oggetto, va osservato che nella sua originaria formulazione, l'art. 17-*bis* D.Lgs. 546/1992 configurava il reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso, rilevabile

anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Tale circostanza segnava un'involuzione del diritto tributario ed il ritorno ad un sistema processuale condizionato al preventivo esperimento di un'attività stragiudiziale che la Corte Costituzionale ha limitato ormai a casi eccezionali. L'inammissibilità, infatti, fa riferimento all'esistenza di un vizio originario tanto grave da determinare l'inidoneità dell'atto a produrre l'effetto al quale era diretto (ovvero l'ottenimento di una pronuncia di merito).

Nel caso di mancata attivazione della procedura amministrativa prevista dall'art. 17-*bis* non poteva sostenersi che il ricorso non preceduto da reclamo fosse inidoneo a sollecitare una pronuncia in sede giurisdizionale, a meno che lo stesso non difettesse di alcune degli elementi essenziali necessari ad identificare il soggetto richiedente, la parte resistente, l'atto impugnato, l'autorità adita, il *petitum* e la *causa petendi*.

Tali questioni sono state superate a seguito della modifica del comma 2 dell'art. 17-*bis*, intervenuta ad opera dell'art.1, comma 611, lett. a), L. 27 dicembre 2013, n. 147 (“**Legge di stabilità 2014**”), con la quale si è previsto che la mancata attivazione della fase amministrativa non sia più condizione di ammissibilità del successivo ricorso giurisdizionale, bensì di mera procedibilità ⁽¹⁵¹⁾.

L'omessa presentazione del reclamo, pertanto, non è più sanzionata con la preclusione definitiva del diritto di agire, ma il processo può comunque considerarsi validamente instaurato, risultandone inibita soltanto la prosecuzione, in difetto dell'adempimento dell'onere previsto a carico del ricorrente di esperire la procedura pre-contenziosa obbligatoria.

Va rilevato che, prima che intervenisse la suddetta modifica a livello legislativo,

¹⁵¹ Il testo così riformato recita: “*La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione*”. La previgente formulazione del comma 2 dell'art. 17-*bis*, prevedeva: “*La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio*”.

diversi giudici di merito avevano sollevato questione di illegittimità costituzionale dell'art. 17-*bis* D.Lgs. 546/1992, rilevando che la conseguenza processuale dell'inammissibilità del ricorso generava “*un'irragionevole discriminazione tra il diritto del contribuente a corrispondere il giusto tributo e la potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria*”, pregiudicando irrimediabilmente, in caso di errore, il diritto di difesa del soggetto passivo (¹⁵²).

Con la Legge di Stabilità 2014, il legislatore ha di fatto anticipato, con presumibile consapevolezza, il sindacato della Consulta, la quale ha ritenuto fondata la questione sottoposta al suo esame, nel presupposto che la previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 17-*bis*, determinando la perdita del diritto di agire in giudizio, preclude in via definitiva l'accesso alla tutela giurisdizionale, ponendosi in contrasto con l'art. 24 Cost.

Uno degli aspetti più problematici legati all'introduzione del reclamo-mediazione riguardava la tutela cautelare, atteso che nella sua originaria formulazione l'art. 17-*bis* D. Lgs. 546/1992 non escludeva che, nelle more del procedimento, il contribuente potesse subire l'esecuzione dell'atto impositivo.

La precedente versione della norma, infatti, non prevedeva la sospensione della pretesa impositiva in pendenza dei termini per la definizione della procedura amministrativa.

Era tuttavia evidente che anche l'esecuzione di provvedimenti di valore non superiore a 20.000 Euro potesse comportare gravi ed irreparabili danni in relazione alla concreta situazione del soggetto passivo, considerato altresì che il valore della controversia, da determinarsi come già esposto, non sempre corrispondeva alla somma che sarebbe stata messa in esecuzione, riferendosi unicamente all'entità del tributo, al netto di interessi e sanzioni che potevano accrescere notevolmente la pretesa dell'Ufficio.

¹⁵² La questione di legittimità costituzionale dell'art.17-*bis* per violazione dei principi sanciti dagli artt. 3, 24, 25 Cost. era stata sollevata da diversi giudici di merito, in particolare da: Comm. trib. prov. di Perugia, con ord. 7 febbraio 2013, n. 18; Comm. trib. prov. di Campobasso, con ord. 17 aprile 2013, n.18; dalla Comm. trib. prov. di Benevento, con ord. 8 aprile 2013, n. 126.

In ragione di ciò, in pendenza della precedente formulazione normativa, si riteneva che all'interno dell'istanza presentata *ex art. 17-bis* il contribuente potesse inserire anche la richiesta di tutela cautelare rivolta alla stessa Agenzia delle Entrate, che aveva emanato l'atto: la sospensione in sede amministrativa, se concessa, avrebbe avuto efficacia interinale fino alla decisione sul reclamo.

Tuttavia, la circostanza che, nelle more del reclamo, potesse attivarsi unicamente la tutela cautelare in via amministrativa non poteva considerarsi garanzia sufficiente per il contribuente, atteso che la concessione di essa rimaneva una facoltà rimessa alla valutazione dell'Agenzia delle Entrate, che era parte in causa.

Le soluzioni astrattamente percorribili per risolvere la questione erano due: consentire, anche nella fase del reclamo, l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale ovvero, in alternativa, prevedere *ex lege*, un sospensione dell'esecuzione degli atti reclamati, dall'avvio e fino alla conclusione della procedura amministrativa.

Con riferimento alla prima soluzione prospettata, è stato osservato tuttavia che l'art. 47 D. Lgs. n. 546/1992 disciplina un istituto del processo attivabile soltanto all'interno di esso: un suo avvio anticipato in sede di reclamo, pertanto, avrebbe necessitato di un'esplicita disposizione legislativa che, svincolandolo dall'ambito giurisdizionale, ne consentisse l'utilizzo in seno ad una procedura amministrativa, alla quale avrebbe potuto anche non fare seguito la fase contenziosa (¹⁵³).

Di più semplice adozione era la seconda soluzione prospettata, consistente nell'inibire *ex lege*, l'esecuzione dell'atto reclamato per tutta la durata del procedimento amministrativo.

Dette argomentazioni sono state quelle che hanno indotto il legislatore a prevedere nel comma 8 (previgente comma 9 *bis*) dell'art. 17-*bis* che “*la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando*

¹⁵³ Cfr. C. GIOÈ, op. cit., p. 78

che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta”.

4.1.4. L'accordo di mediazione

Il reclamo, a norma dell'art. 17-*bis* D. Lgs. 546/1992 può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

I parametri che devono guidare l'Agenzia nel valutare la proposta avanzata dal contribuente, nonché quelli che devono guidarla nel formulare essa stessa una proposta, sono espressamente elencati al comma 5:

- incertezza delle questioni controverse,
- grado di sostenibilità della pretesa,
- principio di economicità dell'azione amministrativa.

L'esplicitazione dei criteri sulla base dei quali l'ufficio deve condurre la mediazione rende la disposizione di cui all'art. 17-*bis* più specifica rispetto a quella contenuta nell'art. 48, D. Lgs. 546/1992 in materia di conciliazione giudiziale, nella quale vengono disciplinati unicamente gli aspetti procedurali dell'istituto, senza alcun approfondimento dei parametri di valutazione in base al quale l'Ufficio può addivenire alla conclusione dell'accordo (¹⁵⁴).

La circostanza che i suddetti criteri siano esplicitati impone all'Amministrazione finanziaria un obbligo di motivazione puntuale con riferimento ad essi: la motivazione, infatti, è garanzia per la verifica del rispetto dei criteri legislativi prescritti per l'esercizio del potere all'interno della procedura del reclamo-mediazione, nel rispetto dei principi di trasparenza ed imparzialità che devono informare l'azione amministrativa.

Si tratta pur sempre di un'attività discrezionale, ma delimitata nel suo esercizio

¹⁵⁴ Cfr. CORASANITI, sub art. 17-*bis*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di CONSOLO-GLENDI, p. 238.

dalla precisa indicazione dei criteri che dovranno guidare la scelta (¹⁵⁵).

Ci si interroga in dottrina se sia sufficiente, affinché la mediazione possa considerarsi legittimamente conclusa, che l'Agenzia delle Entrate la ritenga opportuna sulla base anche di un solo criterio, pur se gli altri dovessero far propendere per la soluzione opposta, ossia per l'opportunità di difendere la pretesa erariale in giudizio.

Nel silenzio della legge, si ritiene che non sia necessaria la presenza contestuale di tutti e tre i parametri, trattandosi di criteri alternativi; la verificata presenza anche di uno solo di essi si ritiene che possa legittimare la definizione della controversia in sede amministrativa, attraverso la conclusione dell'accordo.

L'unico criterio che non può valere da solo a fondare la scelta di mediazione è quello basato sul principio di economicità dell'azione amministrativa. Esso, infatti, non può costituire parametro autonomo di valutazione, sganciato dall'incertezza in diritto e della sostenibilità in giudizio della situazione controversa.

La verifica dell'economicità in termini di ragioni di convenienza, pertanto, potrà venire in rilievo soltanto dopo aver verificato la sussistenza di uno degli altri due criteri previsti dalla legge (¹⁵⁶).

Circa il contenuto dei parametri individuati dal legislatore quale guida nella ricerca di un accordo, va segnalato che “l'incertezza delle questioni controverse” e “il grado di sostenibilità della pretesa” non sono altro che una valutazione prognostica, il primo in punto di diritto e il secondo in punto di fatto, del possibile esito della fase giudiziaria.

¹⁵⁵ Il bilanciamento degli interessi pubblici non è svolta dall'amministrazione, ma è compiuta in via preventiva dal legislatore. L'amministrazione è chiamata a rideterminare l'obbligazione tributaria mediante l'applicazione di criteri valutativi disposti dalla legge, cfr. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 1991, p. 61.

¹⁵⁶ Cfr. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, op. cit., p. 67

Se in relazione all'incertezza della questioni di diritto, o della pretesa sotto il profilo fattuale, l'Agenzia delle Entrate ritiene probabile che il contenzioso possa concludersi con la soccombenza dell'ufficio, risulterà opportuno concludere l'accordo di mediazione.

Con specifico riferimento al primo criterio (incertezza della questione controversa), andrà verificato se, nel caso concreto, la posizione assunta dall'amministrazione nell'atto oggetto di reclamo si ponga in contrasto con un orientamento consolidato della Corte di Cassazione.

Seguendo questa impostazione, la possibilità di definire in accordo la controversia dipende dall'individuazione di analogie tra il precedente e la situazione concreta. Se tra due fattispecie l'Agenzia non evidenzia elementi essenziali di differenziazione potrà conformare la determinazione sulla mediazione all'orientamento giurisprudenziale; viceversa, il precedente non potrà applicarsi ai fini della decisione.

L'Amministrazione dovrà, in ogni caso, avere riguardo alla regola di diritto sulla base della quale la Cassazione ha deciso il caso e non all'*obiter dictum*, ossia a ogni altra affermazione fatta dal giudice che non costituisca *ratio decidendi*. Dalla delimitazione di quest'ultima dipenderà la decisione dell'ufficio di uniformarsi o meno a quell'orientamento, ai fini della scelta di concludere o meno l'accordo.

L'adozione rigida del criterio fondato sul precedente giurisprudenziale, tuttavia, rischierebbe di introdurre nella procedura amministrativa la regola in base alla quale nel decidere se definire o meno una controversia ci si deve attenere alle determinazioni già prese dai giudici in casi analoghi.

Ciò suscita qualche perplessità, perché equivale ad aderire, di fatto, ad un modello analogo a quello di *common law*, dove il diritto è creato dalle decisioni assunte dagli organi giurisdizionali (¹⁵⁷).

¹⁵⁷ Cfr. C. GIOÈ, op. cit., p. 122.

In altri termini, se rigidamente interpretato, il parametro della “incertezza della questione controversa” attribuirebbe all'orientamento giurisprudenziale, sia pur limitatamente alle fattispecie sottoposte alla procedura di reclamo-mediazione, lo stesso valore vincolante di una norma generale ed astratta.

Per queste ragioni, ai fini della decisione di non addivenire ad un accordo di mediazione l'amministrazione finanziaria non potrà considerare sufficiente la mera sussistenza di precedenti giurisprudenziali conformi alla decisione assunta dalla stessa, bensì dovrà compiere una valutazione caso per caso, in relazione alla specificità delle contestazioni sollevate.

Così, la “certezza” di ogni questione controversa non potrà collegarsi, in modo automatico e acritico, alla presenza di un orientamento, ma dovrà fondarsi innanzitutto sul dato normativo, alla luce del quale andranno valutati i motivi di doglianza che presentino elementi di novità rispetto a quelli già esaminati dalla giurisprudenza, per formulare un giudizio prognostico sulla possibilità che essi trovino accoglimento in giudizio. Ove non sussistano i suddetti elementi di novità, o la posizione assunta nell'atto impugnato contrasti con l'orientamento prevalente, l'accordo di mediazione potrà ritenersi opportuno.

Per quanto riguarda il secondo criterio richiamato all'art. 17-*bis* D. Lgs. 546/1992, relativo al grado di sostenibilità della pretesa, esso riguarda, come anticipato, la valutazione delle questioni di fatto.

In particolare, l'Ufficio dovrà esaminare le questioni di fatto soppesando, da un lato, le prove in suo possesso a sostegno della pretesa avanzata nell'atto impositivo, dall'altro le motivazioni, i documenti e tutti gli altri elementi addotti dal contribuente per sostenere l'infondatezza della pretesa fiscale. Anche nell'applicazione di tale secondo criterio dovrà tenersi conto dell'orientamento giurisprudenziale, con specifico riferimento, in questo caso, alle decisioni di merito che abbiano affrontato questioni analoghe a quelle oggetto della

contestazione in atto (¹⁵⁸).

Infine, con riferimento all'ultimo dei criteri elencati all'art. 17-*bis* D.Lgs. 546/1992, partendo da una lettura costituzionalmente orientata dello stesso (¹⁵⁹), va segnalato che l' "economicità" deve intendersi in termini di convenienza delle scelte amministrative e la sua considerazione, ai fini della decisione sull'accordo, lega la valutazione dell'Agenzia delle Entrate, non soltanto ad una verifica dell'entità della debenza fiscale, ma ad un più generale giudizio di opportunità (¹⁶⁰).

In quest'ottica, il principio di economicità impegna l'amministrazione finanziaria a non gravare di oneri inutili e dispendiosi l'azione amministrativa – anche tenuto conto del rischio di soccombenza e conseguente condanna alle spese di lite – con l'obiettivo di realizzare una rapida ed efficiente conclusione della propria attività.

4.1.5. *La riforma del 2015*

Gli istituti del reclamo e della mediazione sono stati da ultimo riformati dal D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (¹⁶¹).

Il legislatore delegato ha interamente riscritto l'art. 17 *bis* D.Lgs. 546/1992 apportando modifiche sostanziali rispetto alla disciplina previgente, così riassumibili:

¹⁵⁸ L'Agenzia delle Entrate ha precisato al riguardo che *“la giurisprudenza da prendere in considerazione è essenzialmente quella della Commissione tributaria provinciale e della Commissione tributaria regionale nelle cui circoscrizioni ha sede la Direzione, a condizione che sia condivisa o, nella negativa, a condizione che non possa essere utilmente contrastata con ricorso per cassazione”*, cfr, Agenzia delle Entrate, circ. 19 marzo 2012, n. 9/E.

¹⁵⁹ Il richiamo è all'art. 97 Cost. che, a seguito delle modifiche apportate dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 prevede che *“Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione Europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico”*.

¹⁶⁰ Cfr. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, op. cit., p. 72

¹⁶¹ In merito all'entrata in vigore del nuovo art. 17-*bis*, viene confermato che le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016, ossia -come chiarito dalla relazione illustrativa al medesimo Decreto – si applicano ai giudizi pendenti a tale data. Per quanto concerne gli atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo (ad esempio, gli atti di accertamento catastale o gli atti di altri enti impositori), la nuova disciplina trova applicazione con riferimento ai ricorsi notificati dal contribuente a decorrere dal 1° gennaio 2016.

1. l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto a tutti gli enti impositori, agli agenti della riscossione nonché alle controversie in materia catastale;
2. una semplificazione delle modalità di instaurazione del procedimento;
3. la quantificazione del beneficio della riduzione delle sanzioni in senso più favorevole al contribuente;
4. le regole per il pagamento delle somme dovute a seguito di mediazione;
5. l'estensione anche alle cause reclamabili della possibilità di esperire la conciliazione giudiziale.

Fino ad oggi, il reclamo e la mediazione hanno interessato soltanto gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, di valore non superiore a 20 mila euro. Tale limite è rimasto inalterato, mentre il legislatore delegato ha eliminato nel comma 1 dell'art. 17 *bis* del D.Lgs. n. 546/1992 il richiamo agli atti dell'Agenzia delle Entrate, così ricomprendendo tra le liti reclamabili anche le controversie riguardanti tributi gestiti da:

- Agenzia delle Dogane
- Agenzia del Territorio;
- Monopoli di Stato;
- Enti locali;
- Agente per la riscossione.

I commi 1 e 10 del nuovo art. 17-*bis* prevedono che non sono reclamabili esclusivamente gli atti di valore indeterminabile e gli atti di recupero di aiuti di Stato di cui all'art. 47-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992.

E' stata invece prevista la reclamabilità degli atti di cui all'art. 2, comma 2, primo periodo, del D. Lgs. n. 546/1992 relativi al classamento e all'attribuzione della rendita catastale, pur essendo di valore indeterminabile.

Il comma 9 del novellato art. 17-*bis* prevede altresì l'applicabilità delle disposizioni del reclamo, laddove compatibili, agli agenti per la riscossione. Sul punto, va evidenziato che tali soggetti non hanno la disponibilità del tributo e, pertanto, l'istituto può trovare applicazione nei casi di vizi propri della cartella di pagamento ovvero di impugnazione di fermi di beni mobili registrati o di ipoteche.

La *ratio* dell'estensione del reclamo a tutti i comparti impositivi risiederebbe nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflattivi del contenzioso, alla luce del proficuo abbattimento che sarebbe stato riscontrato nel contenzioso contro gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate nonché nel fatto che oltre il 90% dei ricorsi proposti nei confronti degli enti locali avrebbe un valore non superiore a 20.000 Euro (¹⁶²).

La novella legislativa, inoltre, reca con sé alcune significative modifiche alla procedura.

Secondo la nuova formulazione, infatti, l'art. 17-*bis* prevede al comma 1 che “*il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo*”: se dunque nella previgente impostazione il contribuente, nel caso di liti non superiori a 20.000 Euro, avrebbe predisposto l'atto nella consueta forma del ricorso, aggiungendo - per mera diligenza di redazione - nell'intestazione, ovvero in calce, l'indicazione che lo stesso funge anche da reclamo, la nuova formulazione dell'articolo elimina di fatto la necessità di presentare un'apposita istanza, atteso che gli effetti del reclamo sono assorbiti dal ricorso stesso.

Il procedimento di reclamo è introdotto automaticamente con la presentazione del

¹⁶² CONIGLIARO, “*Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale per puntare sugli strumenti deflattivi*”, in *Il Fisco*, n. 31 del 2015, p. 3029, il quale osserva che, mentre le Agenzie fiscali provvedono all'esame dei reclami attraverso apposite strutture, diverse da quelle che hanno emesso gli atti reclamabili, per gli altri enti la disposizione prevede che l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami è rimessa all'organizzazione interna di ciascuno di essi. Il legislatore, quindi, non solo rinuncia alla figura del mediatore, ma anche al soggetto diverso per gestire la pratica di mediazione “con buona pace della agognata terzietà”.

ricorso, con ciò evidenziando che, di fatto, non occorre nulla di più (¹⁶³).

Il venir meno della necessità di presentazione di un'apposita istanza giustifica anche la mancata riproposizione della previgente disposizione che dichiarava espressamente applicabili al procedimento di reclamo, in quanto compatibili, le norme sulla proposizione del ricorso.

Inoltre, l'attuale art. 17-*bis* non prevede più la preclusione della conciliazione *ex art. 48* per le liti reclamabili, aumentando le possibilità di transigere la lite.

Il comma 2 prosegue, poi, prevedendo che il ricorso non è procedibile per novanta giorni dalla data di notifica, termine entro il quale deve essere conclusa la procedura di reclamo o mediazione. Viene precisato altresì che si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, eliminando così qualsiasi eventuale dubbio o pericolosa interpretazione in materia.

Ai fini della successiva costituzione in giudizio del ricorrente, il termine di novanta giorni decorre dalla notifica dell'atto alla controparte: a questo punto il contribuente avrà i consueti trenta giorni per l'iscrizione a ruolo della causa (oltre all'eventuale sospensione feriale). La norma prevede altresì che nel caso in cui la costituzione in giudizio avvenga in data anteriore ai suddetti novanta giorni, la Commissione rinvia la trattazione per consentire l'esame del reclamo.

Anche il novellato art.17 bis del D. Lgs. n. 546/1992 prevede la possibilità di inserire nel reclamo una proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

A tal proposito, la norma ricorda nuovamente che gli enti impositori devono avere "riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa ed al principio di economicità dell'azione amministrativa" (¹⁶⁴).

¹⁶³ Cfr. CONIGLIARO, "Assistenza tecnica, spese di lite e reclamo-mediazione tra chiarimenti e dubbi applicativi", in *Il Fisco*, n.8 del 2016, p. 1-736.

¹⁶⁴ Si veda CONIGLIARO, *Restyling di reclamo*, op.cit. il quale osserva che sono intuibili,

Il perfezionamento dell'accordo di mediazione avviene:

- con il pagamento, entro venti giorni dalla data della sottoscrizione dell'accordo, dell'importo dovuto per la mediazione o, in caso di pagamento rateale, della prima rata, se la controversia ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione;
- con la sottoscrizione dell'accordo stesso, se la controversia ha ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla richiesta di restituzione di somme (in tal caso l'accordo ha valore di titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente che consente, qualora non venga data esecuzione al pagamento concordato, l'azione esecutiva davanti al giudice ordinario);
- con la sottoscrizione dell'accordo, per le controversie aventi ad oggetto operazioni catastali.

L'accordo deve contenere, tra l'altro, l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi e sanzioni) e le modalità di versamento degli stessi, comprese le eventuali modalità di rateizzazione.

Dal 1 gennaio 2016 il beneficio della riduzione delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione è fissato nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge.

La disciplina dunque risulta più favorevole per il contribuente sotto un duplice aspetto: la riduzione al 35% delle sanzioni (rispetto alla disciplina previgente che prevedeva una riduzione al 40%) e la loro irrogabilità sulla base del minimo

peraltro, le conseguenze che può avere una eventuale proposta di mediazione: nel caso di accoglimento o rideterminazione della pretesa, non sorgerà alcuna lite mentre nel caso in cui l'accordo non dovesse essere raggiunto, le parti avranno anticipato elementi della difesa tributaria e formalizzando proposta e controproposta avranno probabilmente "indebolito" le proprie posizioni processuali. Non vi è dubbio infatti che, in casi del genere, gli elementi forniti nel corso del tentativo di mediazione potranno essere oggetto di apprezzamento - positivo o negativo - da parte del giudice e la sentenza ne rimarrà in qualche modo influenzata. Sarà opportuno, pertanto, formulare eventuali proposte di mediazione in modo tale che non pregiudichino il successivo contenzioso.

edittale previsto dalla legge (e non più in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione).

Il pagamento rateale delle somme può avvenire in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 Euro.

Il legislatore ha così inteso uniformare le regole che presiedono alle modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, reclamo-mediazione e conciliazione.

In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si decade dal beneficio della rateazione qualora si ometta di versare una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva; in particolare, il comma 6 dell'art. 17-*bis* richiama le disposizioni previste per l'accertamento con adesione, di cui all'art. 8 del D. Lgs. 218/1997, il quale richiama a sua volta l'art. 15 *ter* del D.P.R. 602/1973.

In virtù del predetto richiamo, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima comporta l'iscrizione al ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, sanzioni ed interessi, nonché l'applicazione della sanzione per omesso versamento (pari al 30% dell' imposta dovuta), aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo d'imposta.

È evidente dunque che il regime punitivo risulta mitigato dalla novella legislativa, posto che nella sua versione antecedente la norma prevedeva che la sanzione di cui all'articolo 13 del D. Lgs. n. 471/1997 si applicasse sul residuo importo in misura doppia (*i.e.* il 60%).

Trova, infine, applicazione anche il comma 3 dell'art. 15-*ter* D.P.R. 602/1973, secondo cui è esclusa la decadenza in caso di “lieve inadempimento” dovuto a:

1. insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a dieci mila euro;
2. tardivo versamento della prima rata, in un termine non superiore a sette

giorni.

Nei casi in cui l'insufficiente o tardivo versamento integri un "lieve inadempimento" - ai sensi del comma 5 del citato articolo 15-ter - si procede all'iscrizione a ruolo "dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi".

La predetta iscrizione a ruolo non è eseguita - a norma del successivo comma 6 dell'articolo 15-ter - se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di versamento in unica soluzione o di ultima rata, entro 90 giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento.

5. LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

SOMMARIO: *5.1.1. Evoluzione storica della conciliazione tributaria - 5.1.2. La conciliazione giudiziale ante riforma 2016: caratteristiche fondamentali, accordo e sanzioni tributarie - 5.1.3. L'attuale disciplina dell'istituto: la riforma del 2015 - 5.1.4. La conciliazione fuori udienza e in udienza.*

La conciliazione giudiziale, prevista dall'art. 48 del D.lgs. n. 546 del 1992, persegue il fine di favorire una definizione concordata del contenzioso instaurato dinanzi alle Commissioni tributarie anche attraverso la fattiva collaborazione degli organi giudicanti.

Secondo la prevalente giurisprudenza, la conciliazione giudiziale della controversia tributaria ha natura negoziale, poiché le parti pervengono alla composizione dei loro interessi e, per tale ragione, il relativo accordo non è sottoposto ad un controllo intrinseco di legalità da parte del giudice in ordine alla congruità delle somme determinate dalle parti (cfr. Cass. 3 ottobre 2006, n.21325).

Tuttavia, attesa la rilevanza pubblica della vicenda (che concerne la rideterminazione di un'obbligazione tributaria), l'intesa conciliativa è subordinata al sindacato estrinseco di legittimità della Commissione tributaria provinciale, deputata ad accertare la regolarità della proposta conciliativa e l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge.

Tale elemento differenza, dunque, l'istituto in esame dai metodi di risoluzione alternativa delle controversie aventi ad oggetto diritti disponibili ed in cui le parti contendenti, anziché far ricorso al giudice, possono rimettere di comune accordo la decisione della loro controversia ad un organo terzo (es. arbitro o mediatore).

Come avremo modo di approfondire nel prosieguo, la riforma di fine 2015 (entrata in vigore 1 gennaio 2016) del processo tributario ha apportato sostanziali modifiche anche all'istituto in oggetto, di cui ci si limita qui a riportare le

peculiarità.

In particolare, preme evidenziare il tratto che caratterizza in via principale la disciplina di questa nuova fattispecie di conciliazione: è decisamente accresciuto il rilievo della volontà delle parti rispetto al ruolo del giudice che, verificate le sole condizioni di ammissibilità dell'accordo, limita il proprio intervento alla dichiarazione degli effetti processuali conseguenti, che comportano la cessazione della materia del contendere.

La terzietà del giudice è confermata dal fatto che la conciliazione si perfezionava con l'accordo, senza che sia più necessaria una verifica giudiziale dell'adempimento: nella disciplina previgente la conciliazione si perfeziona con il versamento entro venti giorni dalla redazione del processo verbale dell'intero importo o della prima rata, con la conseguenza che la produzione in atti di causa della ricevuta dell'avvenuto versamento era condizione necessaria per l'adozione della sentenza di cessazione.

Corollario del tratto delineato in via principale è il beneficio in termini di semplificazione della procedura giudiziale per tutti i soggetti coinvolti. I riflessi della soluzione adottata presentano inoltre una importante discontinuità sostanziale rispetto alla disciplina previgente, poiché gli effetti dell'eventuale inadempimento si scontano sul piano della riscossione coattiva delle somme che restano quelle oggetto della conciliazione stessa.

5.1.1. Evoluzione storica della conciliazione tributaria

La conciliazione giudiziale è stata disciplinata per la prima volta dall'art. 4 del d.l. 18 luglio 1994, n. 452 che ha introdotto, nel corpo del D.P.R. 636/1972 l'art. 20-*bis*:

La prima formulazione della predetta norma (¹⁶⁵) stabiliva che, se la controversia

¹⁶⁵ L'art. 20 bis prevedeva che "1.Ciascuna delle parti può proporre in udienza all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia nei casi in cui è ammessa la definizione dell'accertamento con adesione del contribuente. Il tentativo di conciliazione può essere esperito anche dal collegio. La conciliazione, comunque, non dà luogo alla restituzione delle somme già

involgeva questioni non risolvibili in base a prove certe e dirette, ciascuna delle parti poteva proporre all'altra, in udienza, la conciliazione.

Il tentativo di conciliazione poteva essere esperito anche dal collegio e questa poteva essere proposta sia prima dell'udienza (con atto scritto che andava comunicato all'altra parte e depositato in segreteria 10 giorni liberi prima dell'udienza) che dinanzi alla Corte d'Appello (in tal caso le competenze istruttorie andavano attribuite al consigliere istruttore).

L'assetto della conciliazione è mutato con il D.L. 16 novembre 1994, n. 630: divenivano, infatti, conciliabili le liti non definibili in base a prove certe, prescindendo dal fatto che le stesse fossero dirette o indirette; le sanzioni irrogabili a seguito di definizione erano ridotte ad un terzo del minimo delle somme dovute; nei gradi superiori al primo la conciliazione era circoscritta alle controversie pendenti alla data del 17 novembre 1994.

Il testo in tal modo delineato dall'art. 7 del decreto legge n. 630 era recepito nell'articolo 2-*sexies* del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564 in sede di

versate all'ente impositore. 2. Ciascuna delle parti può proporre la conciliazione anche prima dell'udienza con atto scritto che deve essere comunicato all'altra parte e depositato in segreteria. 3. L'ufficio può, comunque, depositare in segreteria una proposta di conciliazione alla quale la parte ha previamente aderito. In tal caso il presidente della commissione, o altro componente dallo stesso delegato, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara, con decreto, l'estinzione del giudizio per avvenuta conciliazione; la proposta di conciliazione e il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 4. Nell'ipotesi in cui la proposta non venga considerata ammissibile, il presidente della commissione fissa l'udienza di discussione del ricorso o rinvia all'udienza già fissata. Il provvedimento è depositato entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta ed entro il ventesimo giorno successivo a quest'ultima data, nel caso in cui la conciliazione sia stata ritenuta ammissibile, deve essere effettuato il versamento delle somme dovute con le modalità indicate nel comma 4. 4. Nel caso in cui la conciliazione avviene in udienza e la commissione ritiene sussistenti i presupposti e le condizioni di ammissibilità, viene redatto apposito processo verbale che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto da effettuare entro venti giorni dalla data dell'udienza; in difetto del versamento si applica l'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e non è applicabile il comma 5 del presente articolo. 4-bis. La conciliazione giudiziale non può avere luogo successivamente alla prima udienza. 4-ter. Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine, non superiore a sessanta giorni, per la formulazione di una proposta ai sensi del comma 3. 5. In caso di conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo del minimo delle somme dovute. 6. Con regolamento, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le disposizioni occorrenti per l'applicazione del presente articolo.

conversione dello stesso nella legge 30 novembre 1994, n. 656.

Alla luce di questi dati normativi, la conciliazione giudiziale poteva, in pratica, essere esperita in tutti i giudizi di valore “*latamente intesi*” (dalle ricostruzioni del volume d'affari su base induttiva, alle stime degli uffici del registro), dunque, si aveva riguardo alle c.d. “questioni di estimazione semplice” quelle, cioè, nelle quali il giudizio andava formulato sulla base di criteri di normalità e ragionevolezza e alle questioni di fatto, le sole per le quali fosse possibile discutere dell'esistenza o meno di prove certe.

Un vero e proprio rovesciamento concettuale dell'istituto in esame si ebbe con l'art.1, comma 3, del decreto legge 26 settembre 1995, n. 403, convertito nella l. 20 novembre 1995, n. 495: veniva infatti abolito il requisito della certezza della prova e si prevedeva che la conciliazione giudiziale potesse riguardare soltanto le controversie inerenti questioni passibili di accertamento con adesione.

Di fatto, la conciliazione giudiziale costituiva una sorta di prosecuzione in sede giudiziale dell'accertamento con adesione, nell'ipotesi in cui l'accordo non fosse raggiunto nella fase precontenziosa.

Ciò posto, l'eliminazione del limite concernente l'impossibilità di risolvere la controversia sulla base di prove certe veniva a tradursi in una sorta di disposizione al credito tributario e, dunque, in un'attività che sembrava inficiare il “dogma” dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria ⁽¹⁶⁶⁾.

La portata innovativa del decreto legge n. 403 era estremamente rilevante, tenuto conto che, vigente il precedente regime, si sarebbe dovuto negare che accertamento con adesione e conciliazione giudiziale fossero preordinati ad una sorta di “contrattazione” fra le parti inerente la base imponibile e, dunque, l'entità del debito d'imposta, in quanto si aveva riguardo ad una modalità procedimentale volta a determinare l'entità effettiva dell'obbligazione accertando una realtà

¹⁶⁶ Cfr. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006, p.32

altrimenti non conoscibile.

Il problema non poteva, inoltre, neanche essere superato dalla previsione normativa di cui all'art. 20-*bis*, comma 4, della legge 30 novembre 1994, n. 656, poiché la commissione tributaria non andava ad effettuare un controllo di merito sui comportamenti delle parti, bensì esercitava un sindacato limitato ai presupposti di ammissibilità della conciliazione giudiziale, ossia la sussistenza di vertenze riguardanti un reddito d'impresa o di lavoro autonomo e la sussistenza di impedimenti legati alla commissione di reati¹⁶⁷.

Il d.l. 15 marzo 1996, n. 123, reiterato dal d.l. 16 maggio 1996, n. 2593 a sua volta reiterato dal d.l. 8 agosto 1996, n. 437, da ultimo convertito nella L. 24 ottobre 1996, n. 556, collocando la conciliazione giudiziale nell'ambito del D.Lgs 546/1992, ha segnato il passaggio dal c.d. "esame preventivo della controversia" alla conciliazione giudiziale (¹⁶⁸).

Veniva meno, pertanto, ogni collegamento tra concordato e conciliazione totale o parziale della controversia non essendo più prevista alcuna restrizione alla possibilità delle parti di conciliare, non erano infatti stati riprodotti né i limiti concernenti le prove certe e dirette né quelli inerenti l'accertamento con adesione.

In mancanza di una qualsiasi condizione o parametro palesemente espresso dell'art. 48, si era ritenuto che tutte le controversie potessero essere conciliabili,

¹⁶⁷ Cfr. GALLO, *La reintroduzione del concordato fra velleità e scorciatoie*, op.cit.; GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, op.cit.; PISTONE, *Liti pendenti e conciliazione giudiziale, le novità del secondo decreto*, in *Corr. trib.* n. 39, 1994, p. 2750; PERRUCCI, *Conciliazione giudiziale invece di patteggiamento?*, in *Boll. trib.* n. 19, 1994, p. 1389; MALAGÙ, *La conciliazione delle liti tributarie*, in *Boll. trib.* n. 19, 1994, p. 1391; FERLAZZO NATOLI INGRAO, *Novità intema di accertamento e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1994, 1536; VOGLINO, *Prime riflessioni sugli istituti di imposizione concordata, delineati dal d.l. 18 luglio 1994, n. 452*, in *Boll. trib.*, 1994, 1231; GALEOTTI FLORI, *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione giudiziale quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario*, in *Il Fisco*, 1995, 3085; FALSITTA, *Condoni o concordato, questo è il problema*, in *Il Fisco*, 1995, 9543; MOSCHETTI, *La possibilità di accordo fra amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, ivi, 1995, 5331; RUSSO, *La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o presunti: problemi generali*, in *Riv. dir. Trib.*, 1995, I, 1.

¹⁶⁸ Scopo della riforma era quello di approntare uno strumento ulteriore specificamente predisposto per favorire una definizione concordataria non ancora matura in sede precontenziosa.

indipendentemente dal loro oggetto, pertanto, si sarebbero considerate sia le questioni di fatto, di valutazione estimativa, sia quelle di diritto.

La questione rivestiva ad un'importanza primaria ricollegandosi, più in generale, al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria; più semplicemente, in concreto ci si era chiesti se, indipendentemente da una espressa previsione limitativa, individuabile nell'art. 48, le sole controversie conciliabili fossero esclusivamente quelle di valutazione estimativa ovvero di semplice estimazione.

La tesi in virtù della quale non ci sarebbero limitazioni alla possibilità di conciliare, essendo conciliabili tutte le controversie indipendentemente dal loro oggetto, sembrava trovare conforto nella Circolare del Ministero delle Finanze 98/E, del 23 aprile 1996.

In base alle previsioni di detta circolare, tutte le controversie tributarie avrebbero potuto formare oggetto di conciliazione con l'unico limite costituito dalla impossibilità di ottenere la restituzione delle somme già versate.

Così, si era sostituito integralmente l'art. 48, D. Lgs 546/1992 introducendo l'istituto della conciliazione giudiziale in luogo dell'esame preventivo della controversia (¹⁶⁹); istituto, quest'ultimo, non certo immune da critiche in virtù non solo della sua scarsa potenzialità deflativa, ma anche della sua natura ibrida nonché della sua disciplina poco chiara (¹⁷⁰).

¹⁶⁹ Si aveva infatti riguardo ad un procedimento speciale definito “procedimento preventivo” nella rubrica del capo secondo del titolo secondo del D. Lgs. 546/1992 e definito “esame e definizione preventiva della controversia” nella rubrica dell'art. 48 che lo regolamentava.

¹⁷⁰ Cfr. GLENDI, *Brevi note al d.l. 15 marzo 1996, n.123 sul nuovo processo*, in *Dir. prat. Trib.*, 2, 1996, p. 387. Il legislatore aveva previsto che l'esame preventivo potesse essere richiesto con il ricorso instaurandosi, in tal modo, un giudizio la cui caratteristica era quella di anticipare l'udienza di trattazione; il ricorrente aveva la facoltà di domandare la definizione totale o parziale della controversia indicando tutti gli elementi necessari per l'individuazione dell'oggetto della definizione. L'esame risultava subordinato all'adesione dell'ufficio del Ministero delle Finanze o all'Ente locale all'istanza del ricorrente, adesione che riguardava non il contenuto del ricorso bensì la scelta del rito :se l'Amministrazione finanziaria avesse aderito all'istanza, il Presidente di sezione fissava, con decreto, la trattazione in camera si consiglio disponendo che ne fosse data comunicazione alle parti almeno 15 giorni prima. È il caso di precisare che il ricorrente poneva in essere un'istanza in cui indicava, esclusivamente, su quale parte del *petitum* e della *causa petendi* andava ad attivarsi. Si delimitava pertanto l'oggetto e non il contenuto della definizione che, invece, andava indicato dal giudice. La definizione della controversia era pronunciata, da parte

5.1.2. *La conciliazione giudiziale ante riforma 2016: caratteristiche fondamentali, accordo e sanzioni tributarie*

L'art. 48 D.Lgs. 546/1992 ha subito una profonda revisione ad opera del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, recante disposizioni in materia di accertamento con adesione e conciliazione giudiziale.

Per quanto concerne la procedura, la conciliazione poteva essere conclusa solo davanti alla Commissione Tributaria Provinciale, non oltre la prima udienza, escludendosi così una conciliazione in sede di gravame: la *ratio* sottesa a tale previsione normativa andava ricercata nell'esigenza di potenziare la portata deflativa dell'istituto cercando di evitare atteggiamenti "attendisti".

La decisione poteva riguardare l'intera controversia o una parte della stessa (¹⁷¹): in caso di conciliazione coinvolgente tutte le questioni oggetto della controversia faceva seguito l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, in caso invece di conciliazione riguardante solo alcune questioni si aveva estinzione del giudizio limitatamente alle sole questioni conciliate.

Veniva prevista la possibilità di conciliare sia in sede processuale che extraprocessuale, prima dell'udienza.

Il procedimento conciliativo fuori udienza si instaurava mediante il deposito, da parte dell'ente impositore, di una proposta conciliativa a cui il contribuente avesse preventivamente adito.

Nell'ambito del procedimento conciliativo in udienza ciascuna delle parti costituite poteva proporre all'altra la conciliazione totale o parziale della controversia mediante l'istanza prevista per la sua eventuale trattazione in

della Commissione, con sentenza immediatamente esecutiva nei confronti della quale era ammesso reclamo alla Commissione Tributaria Regionale solo per errore materiale o per violazione delle norme che regolavano il procedimento.

¹⁷¹ A differenza di quanto previsto in tema di accertamento con adesione il legislatore aveva, dunque, previsto una definizione parziale della controversia. Cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, p. 312; FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. Trib.*, 6/2000, p. 1803.

pubblica udienza.

La conciliazione in sede processuale poteva essere proposta anche dalla Commissione, tenuto conto del limite procedurale in virtù del quale la conciliazione doveva avvenire non oltre la prima udienza. Quando in udienza veniva raggiunto l'accordo, era redatto un processo verbale che chiudeva il giudizio e che costituiva titolo per la riscossione delle somme dovute, da versare nel termine di venti giorni.

Quella del perfezionamento dell'accordo era una questione che rivestiva un'importanza primaria, specie sotto il punto di vista pratico.

Come disponeva l'art. 48, il perfezionamento dell'accordo era recepito in un apposito verbale nel quale risultavano indicate le somme dovute per imposte, sanzioni e interessi; detto processo verbale costituiva titolo per la riscossione delle somme dovute, in un'unica soluzione o in forma rateale, a decorrere, rispettivamente, dalla data di redazione del processo verbale in caso di conciliazione in udienza, oppure dalla data di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza. Nel caso di versamento rateale era richiesta la prestazione di apposita garanzia.

L'inciso che ha posto numerosi problemi applicativi era il seguente: *“la conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata”*.

Il procedimento dunque si articolava in due distinte fasi: la “conclusione” della conciliazione (ossia la determinazione dell'obbligazione tributaria) a mezzo del processo verbale, che costituiva titolo per i versamenti ai quali è tenuto il contribuente, e il “perfezionamento” (ossia l'adempimento dell'obbligazione). L'atto di conciliazione, dunque, non produceva di per sé l'effetto di far venire meno la controversia.

Intrinsecamente contraddittoria era dunque la previsione dell'art. 48 che, da una parte, attribuiva valore di titolo esecutivo al processo verbale di conciliazione e

dall'altra subordinava lo stesso perfezionamento della conciliazione all'avvenuto pagamento entro venti giorni degli interi importi o della prima rata.

In sostanza, l'Ufficio si trovava nella condizione di non poter procedere alla riscossione delle somme conciliate per il mancato perfezionamento della conciliazione, venendo, a vanificarsi la pretesa efficacia esecutiva del verbale di conciliazione. In pratica, in caso di pagamento intervenuto oltre i venti giorni, così come in caso di omesso versamento dell'importo oggetto di conciliazione o della prima rata non si perfezionava la conciliazione, con conseguente ripristino dello *status quo ante*; se, invece, nell'ipotesi di pagamento rateale, il pagamento delle rate successive alla prima non veniva effettuato, l'Amministrazione poteva, senza far caducare l'accordo conciliativo, escutere la garanzia per la totalità del debito residuo (¹⁷²).

Infine, per quanto concerne le sanzioni amministrative dovute in caso di intervenuto accordo conciliativo, l'art. 48, comma 6, D. Lgs. 546/1992, come riformulato dal D. Lgs. 203/1998, prevedeva che *“in caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”*.

Come la dottrina ha avuto modo di osservare (¹⁷³), il richiamo alle somme irrogabili risultava essere scorretto dal punto di vista lessicale in quanto solo le sanzioni sono irrogabili e non le somme e che l'espressione “somme irrogabili” sembrava far riferimento, in virtù di un'interpretazione “letterale”, a quelle somme individuabili in un momento successivo rispetto all'avvenuta

¹⁷² Detta peculiarità escludeva che l'accordo di conciliazione fosse una transazione novativa: secondo il disposto dell'art. 1976 c.c. quest'ultima presuppone che la situazione previgente venga integralmente sostituita da una situazione nuova che trova la sua fonte nell'accordo, alla stregua di un negozio giuridico principale.

¹⁷³ Cfr. SACCONI, *La conciliazione giudiziale: i nodi irrisolti e le difficoltà operative, in particolare in tema di perfezionamento della conciliazione*, in *Rass. trib.*, n. 6/1998, p. 1611.

conciliazione, totale o parziale, della controversia.

In relazione a quest'ultima osservazione, l'interpretazione in virtù della quale il contribuente conciliava non conoscendo ancora l'entità delle sanzioni non solo non era conforme all'art. 48 - in base alla quale le parti sottoscrivevano il processo verbale di conciliazione che doveva contenere le somme dovute a titolo d'imposta, sanzioni e interessi – ma andava a scoraggiare l'utilizzo della procedura conciliativa.

Per queste ragioni l'interpretazione ermeneutica che si preferiva era quella che prevedeva la sostituzione del termine “irrogato” con quello “irrogabile”, da riferirsi soprattutto all'ipotesi di conciliazione parziale (¹⁷⁴).

5.1.3. L'attuale disciplina dell'istituto: la riforma del 2015

La Legge di delega fiscale, L. 11 marzo 2014, n. 23, ha dettato nel suo art. 10 i criteri di revisione del contenzioso tributario finalizzati al “rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente”, disponendo, in primo luogo, il “*rafforzamento e (la) razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche ai fini di deflazione del contenzioso*”.

Il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, attuativo della legge delega ora menzionata, è intervenuto in materia di conciliazione giudiziale con un intervento ampio, che sostituisce il predetto art. 48 e ne arricchisce la disciplina introducendo gli artt. 48-*bis* e 48-*ter*. La decorrenza del nuovo impianto normativo è dal 1° gennaio 2016.

In piena coerenza con il criterio dettato dalla Legge di delega, l'elemento di novità di maggior rilievo è dato dal fatto che la conciliazione non sarà più limitata al solo primo grado, ma sarà ammessa in entrambi i gradi del giudizio.

¹⁷⁴ Cfr. PENNELLA, *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, Padova, 2000, p. 404 secondo cui “la scelta del legislatore del D.Lgs. n. 218/1997 sembra in tal modo evidenziare più che una tutela della correttezza del precedente esercizio della *potestas puniendi*, da parte dell'ufficio finanziario, un mezzo processuale a favore del trasgressore e dell'ufficio finanziario per incentivare, quale strumento premiale utile l'eliminazione delle controversie dall'esito più dubbio”.

Il legislatore delegato, infatti, ha previsto un rafforzamento della conciliazione giudiziale, nell'ottica del generale ampliamento e potenziamento degli istituti deflattivi del contenzioso tributario ai quali è ispirata ormai da tempo l'azione sia del legislatore che quella dell'Amministrazione finanziaria.

La conciliazione giudiziale è stata quindi estesa alle liti reclamabili e al secondo grado di giudizio. Non è stata infatti riproposta la disposizione che imponeva l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione.

La ratio risponde all'esigenza di potenziare gli istituti deflativi sia nella fase anteriore al giudizio che in pendenza di causa.

Precisa la circolare n. 38/E/2015 che possono essere oggetto di conciliazione anche le cause, pendenti al 1° gennaio 2016, di valore non superiore a ventimila euro e concernenti atti dell'Agenzia delle entrate, per le quali sia stata esperita infruttuosamente la mediazione in applicazione della previgente disciplina. Inoltre, in ordine ai giudizi pendenti, se alla data del 1° gennaio 2016 la conciliazione risulta già perfezionata attraverso il pagamento delle somme dovute in unica soluzione o della prima rata, gli effetti restano disciplinati dalle norme vigenti al momento del perfezionamento.

Sotto il profilo procedurale, si distingue la conciliazione in udienza da quella fuori udienza. Si tratta di una distinzione già presente nel testo del precedente art. 48 D.Lgs. n. 546/1992, che viene oggi meglio delineata attraverso le previsioni di due articoli di legge. Il nuovo art. 48 è in particolare dedicato alla conciliazione fuori udienza.

È possibile inoltre definire le controversie tributarie nel corso dell'intero giudizio di merito, in tutto o in parte: la conciliazione può infatti essere anche parziale, ovvero sia limitata ad un aspetto della controversia e la lite proseguire per la parte rimanente. Il legislatore non ha invece *“ritenuto opportuno - si legge nella relazione governativa – prevedere la conciliazione nella fase di cassazione, stante la peculiare natura di tale giudizio, in cui si controverte solo di violazioni di legge con l'esclusione di accertamenti in fatto”*.

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre precisato che sono conciliabili anche le liti relative alle operazioni catastali, che hanno ad oggetto, ad esempio, la modifica del classamento o della rendita. In questa ipotesi, gli atti catastali verranno aggiornati a seguito del perfezionamento della conciliazione e nei termini risultanti dall'accordo.

Sono inoltre conciliabili le controversie che hanno ad oggetto il diniego espresso o tacito alla richiesta di agevolazioni.

L'art. 48-ter completa il contesto normativo con norme comuni in materia di definizione e pagamento delle somme dovute.

5.1.4. La conciliazione fuori udienza e in udienza

L'attuale art. 48 D. Lgs 546/1992 recita testualmente:

“1. Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia. 2. Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa. 3. Se la data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il presidente della sezione. 4. La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

La conciliazione fuori udienza, espressamente disciplinata dal novellato art. 48, è

probabilmente quella più diffusa.

Questa tipologia di conciliazione si realizza con il deposito in giudizio di primo o di secondo grado di una “istanza congiunta”, con la differenza rispetto al passato che adesso ciascuna delle parti può effettuare il deposito (e non più soltanto l’Ufficio).

Sebbene il precedente art. 48 disponesse il deposito di una “proposta di conciliazione”, mentre il medesimo articolo novellato si esprima in termini di presentazione di una “istanza congiunta”, si ritiene che anche con l’attuale conciliazione l’atto da depositare debba contenere l’esposizione dei termini dell’accordo. In effetti, con la nuova disciplina, si accentua la concezione sostanzialmente “notarile” dell’intervento del giudice tributario, poiché questi si deve limitare ad accertare “le condizioni di ammissibilità” della conciliazione, mentre in precedenza si richiamava “la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità”.

Ragioni di trasparenza dell’agire amministrativo depongono senz’altro nel senso della necessità del deposito dell’integrale contenuto dell’accordo.

La circolare n. 38/E/2015 ricorda, in particolare, che l’istanza deve contenere:

- l’indicazione della Commissione tributaria adita;
- i dati identificativi della causa, anche con riferimento all’Ufficio dell’Agenzia e al contribuente parti in giudizio;
- la manifestazione della volontà di conciliare, con indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i relativi termini economici;
- la liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione (ovvero, per le conciliazioni intervenute nell’ambito di controversie aventi ad oggetto operazioni catastali, gli elementi che individuano esattamente i termini dell’accordo conciliativo, quali l’indicazione del classamento o

della rendita catastale rideterminati);

- la motivazione delle ragioni che sorreggono la conciliazione;
- l'accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta nonché delle somme liquidate;
- la data, la sottoscrizione del titolare dell'Ufficio e la sottoscrizione del contribuente o, nei casi in cui vi sia obbligo di assistenza tecnica, anche del difensore.

La nuova disposizione non fissa un termine per il deposito dell'accordo di conciliazione, che invece la pregressa disciplina individuava nella data di trattazione in camera di consiglio o di discussione in pubblica udienza del giudizio di primo grado.

La circolare n. 38/E/2015 ritiene che *“un limite temporale sia comunque rappresentato dal momento in cui la causa è trattenuta in decisione, superato il quale apparirebbe vanificato lo scopo deflattivo del contenzioso a cui è preordinata la conciliazione”* ed *“il deposito della proposta preconcordata deve avvenire non oltre l'ultima udienza di trattazione, in camera di consiglio o in pubblica udienza, del giudizio di primo o di secondo grado”*.

Tuttavia, vi è anche chi afferma che tale limite possa essere ulteriormente superato qualora la causa, dopo l'udienza di trattazione, venga trattenuta in riserva; fino allo scioglimento della stessa non si vedono ragioni per impedire il deposito di una proposta congiunta ⁽¹⁷⁵⁾.

L'eventuale accordo delle parti, se raggiunto tempestivamente, potrebbe intervenire allorquando la Commissione tributaria non abbia ancora deciso la causa, con ciò valorizzando il fine deflattivo dell'istituto della conciliazione, con benefici effetti anche per il giudizio nel suo complesso che non verrebbe a questo

¹⁷⁵ Cfr. CONIGLIARO, *Conciliazione giudiziale, tutela cautelare ed esecuzione delle sentenze nella lettura dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco*, 10/2016, p. 943.

punto ad essere incardinato nei successivi gradi.

Importante novità è quella relativa al perfezionamento dell'accordo che avviene non più con il pagamento bensì con la sottoscrizione dell'atto di conciliazione, nel quale sono indicate le somme dovute, con i termini e le modalità di pagamento (oppure sono indicati gli elementi caratterizzanti la conciliazione "catastale").

Nella nuova formulazione, precisa la circolare n. 38/E/2015, si è stabilito il principio secondo cui l'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente conduce alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso e all'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento.

In tal senso, il comma 4 dell'art. 48 stabilisce, altresì, che *"l'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente"*.

La disposizione risulta modificata rispetto a quella previgente, che attribuiva efficacia di titolo per la riscossione alla proposta conciliativa preconcordata, unita al Decreto di estinzione della controversia.

In altri termini, l'accordo conciliativo, da un lato legittima l'iscrizione a ruolo del nuovo credito vantato dall'Amministrazione, dall'altro, qualora sia l'Amministrazione stessa a non dare esecuzione al pagamento di quanto concordato, legittima il contribuente ad esperire l'azione esecutiva davanti al giudice ordinario, analogamente a quanto previsto nella disciplina del reclamo/mediazione.

Circa la conciliazione in udienza, il nuovo art. 48-bis recita quanto segue:

- 1. Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.*
- 2. All'udienza la commissione, se sussistono le*

condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. 3. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. 4. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

Il nuovo art. 48-bis disciplina la conciliazione in udienza e prevede che ciascuna delle parti possa presentare, fino a dieci giorni prima della data fissata per l'udienza di discussione, alla Commissione tributaria davanti alla quale pende la causa e dunque provinciale o regionale l'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.

Il giudice, se ritiene che sussistono i presupposti di ammissibilità dell'istanza (ammissibilità del ricorso introduttivo, imposte di competenza della Commissione tributaria, esistenza del potere di conciliare), invita le parti alla conciliazione. Se l'accordo non si perfeziona alla prima udienza di trattazione, il giudice può comunque concedere alle parti un rinvio e fissare una nuova udienza per la definizione ovvero, in caso di mancato accordo, per la discussione della causa nel merito.

Non è più prevista la possibilità che sia la stessa Commissione tributaria ad esperire d'ufficio il tentativo di conciliazione.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate richiama la rilevanza della novità che fa coincidere il perfezionamento con la sottoscrizione dell'accordo; nell'ipotesi di conciliazione "in udienza" l'accordo conciliativo è formalizzato nel processo verbale ed ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente determina

unicamente l'iscrizione a ruolo del credito derivante dall'accordo stesso e l'applicazione delle sanzioni per l'omesso versamento delle somme dovute in base alla conciliazione.

Il comma 3 dell'art. 48-*bis* stabilisce, infatti, che “il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”, alla stregua dell'accordo nella conciliazione “fuori udienza”.

A seguito dell'intervenuta conciliazione, la Commissione, ai sensi del comma 4 dell'art. 48-*bis*, dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

L'art. 48-*ter*, a sua volta, detta norme necessarie e innovative in materia di sanzioni, direttamente funzionali e correlate all'ambito più ampio di intervento, che ora, come già detto, comprende anche il giudizio di secondo grado.

La prima misura che l'art. 48-*ter* introduce riguarda proprio le sanzioni, che si confermano in una misura agevolata, con fini deflattivi del contenzioso, volti a favorire la partecipazione attiva delle parti alla definizione della causa.

In caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio di primo grado, si conferma la sanzione del 40% del minimo previsto dalla legge. È di poco più elevata la sanzione prevista in caso di conciliazione nel secondo grado del giudizio, che viene fissata nel 50%.

I termini di versamento restano confermati secondo la precedente disciplina: l'intero pagamento, oppure la prima rata, entro 20 giorni decorrenti dalla sottoscrizione dell'accordo, nel caso di conciliazione fuori udienza, oppure dalla redazione del processo verbale, nel caso di conciliazione in udienza.

In caso di mancato pagamento (dell'intero importo) entro il termine, l'Ufficio provvede alla iscrizione a ruolo (previsione che dovrà intendersi riferita, in termini più generali, alla riscossione coattiva effettuata nei modi consentiti dalla legge, comprendendovi anche l'ingiunzione fiscale).

Ove sia previsto il pagamento a rate, in caso di mancato pagamento di una rata, compresa la prima, l'iscrizione a ruolo avverrà soltanto se il contribuente non avrà provveduto al pagamento entro la scadenza della rata successiva. In tal caso, la riscossione coattiva riguarderà tutte le somme ancora dovute.

Nella disciplina precedente la prima rata doveva necessariamente essere pagata entro venti giorni. In assenza di adempimento, gli effetti, come si è detto, si sarebbero prodotti sul piano della definizione stessa della conciliazione, di cui quel pagamento costituiva presupposto costitutivo.

Il "favor" che caratterizza il nuovo assetto normativo della conciliazione, rendendo possibile nel corso dell'intero processo tributario, sino all'udienza di secondo grado, una soluzione definitiva della controversia sulla base della volontà delle parti, non trascura un apprezzamento per l'impegno, i costi e i tempi di attesa per l'ente impositore allorché si debba giungere sino all'appello per definire la controversia: la sanzione, come s'è detto, è mitigata ma in misura inversamente proporzionale al grado di giudizio: in secondo grado è del 50%, in luogo del 40% previsto per il primo grado.

Ulteriore "favor" per l'istituto in esame è dato dall'intervento operato sulla sanzione in caso di mancato pagamento in tutto o in parte delle somme definite: la disciplina dettata dall'art. 48 vigente sino all'oggi, al comma 3bis, prevede l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997 (30%) in misura doppia sul residuo importo dovuto a titolo di tributo; l'art. 48-ter di nuova introduzione prevede la stessa sanzione aumentata solo della metà.

La nuova disciplina si limita ad ammettere il pagamento rateale, senza dettare disposizioni specifiche, come era nel precedente art. 48 (massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro).

L'art. 48-ter prevede che al versamento rateale si applicano, "in quanto compatibili", le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8, D.Lgs. n. 218/1997.

Tale norma ha risentito dell'intervento operato dall'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159 (Decreto delegato in materia di riscossione) che ne ha riformulato il testo.

Con riferimento al pagamento rateale, è previsto un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o di un massimo di sedici rate trimestrali (in luogo di dodici) per somme che superano i 50.000 Euro.

Il citato art. 8 del D. Lgs. n. 218/1997 offre ulteriori disposizioni di dettaglio in ordine a scadenza delle rate, interessi e modalità di pagamento, che potranno essere applicate alla conciliazione nei limiti di compatibilità della disciplina specifica.

Da ultimo occorre ricordare che le spese del giudizio definito con la conciliazione sono compensate, salvo diverso accordo convenuto fra le parti.

Tanto prevede l'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992, rivisitato dallo stesso Decreto delegato n. 156/2015 (art. 9 comma 1, lett. f2octies).

6. IL CONTRADDITORIO PREVENTIVO OBBLIGATORIO, LA COOPERATIVE COMPLIANCE E I “NUOVI INTERPELLI”.

SOMMARIO: *6. Il Contraddittorio Preventivo Obbligatorio, la Cooperative Compliance e i “nuovi interPELLI” - 6.1. Il tema del contraddittorio preventivo obbligatorio e la sua genesi - 6.1.1. Gli orientamenti giurisprudenziali - 6.1.2. La sentenza delle SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione del 9 dicembre 2015, n. 24823 - 6.1.3. Una questione definitivamente decisa? - 6.1.4. La legge delega - 6.1.5. La posizione dell’Amministrazione finanziaria - 6.1.6. La necessità di un intervento legislativo - 6.2. La Cooperative Compliance - 6.2.1. Gli elementi fondanti del nuovo regime opzionale - 6.3. L’interpello sui nuovi investimenti - 6.4. Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.*

Dopo aver analizzato gli istituti deflativi del contenzioso espressamente previsti dalla Legge, riteniamo che il nostro lavoro di ricerca non possa dirsi completo se non viene anche affrontato il tema del contraddittorio preventivo obbligatorio.

Infatti, nell’attuale sistema tributario sempre più improntato alla collaborazione ed alla *compliance* tra Fisco e contribuente, l’introduzione di un principio generale circa l’obbligo di contraddittorio preventivo rimane un passaggio ineludibile richiesto a gran voce sia dalla dottrina sia dagli operatori del settore e, per certi versi, invocato anche dalla stessa Amministrazione finanziaria.

E sempre nell’ottica di analizzare gli istitutivi *latu sensu* deflativi del contenzioso nei quali riveste un ruolo centrale il nuovo rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, valuteremo anche le novità previste dalla Cooperative Compliance e dai nuovi interPELLI sui nuovi investimenti e dagli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.

6.1. Il tema del contraddittorio preventivo obbligatorio e la sua genesi

Il tema del contraddittorio preventivo obbligatorio ha da sempre alimentato un

notevole dibattito in dottrina (¹⁷⁶), accompagnato altresì da numerosi arresti giurisprudenziali culminati, come vedremo, nella sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015 delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione.

Fino ai primi anni '90 erano pressoché assenti degli strumenti diretti a realizzare la partecipazione del contribuente al procedimento di controllo e accertamento nelle imposte sui redditi e nell'Iva (e maggiormente negli altri tributi).

Il contribuente soggetto ad accertamento poteva esclusivamente essere chiamato dall'Amministrazione finanziaria a fornire documenti, dati e notizie nel corso del procedimento, per effetto delle svariate norme che attribuiscono ad essa poteri di controllo.

Si trattava, quindi, di un intervento con finalità di “collaborazione” (¹⁷⁷) la cui funzione era quella di consentire all'Ufficio procedente un più agevole e completo reperimento di elementi utili al controllo ed eventualmente all'accertamento.

L'ottica collaborativa, benché potesse risolversi anche a favore del contribuente,

¹⁷⁶ Senza pretesa di esaustività, segnaliamo CORRADO, *Il contraddittorio endoprocedimentale quale garanzia di attendibilità dell'accertamento fondato sugli studi di settore*, in Dir. prat. trib., 2007.; id., *Accertamenti standardizzati e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto è illegittimo in difetto di un'adeguata replica alle deduzioni fornite dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale*, nota a Cass. 22 febbraio 2008, n. 4624, in Dir. prat. trib., 2008; PIANTAVIGNA, *Resistenze nazionali all'ineffettività del contraddittorio endoprocedimentale*, in Riv. dir. sc. fin., 2010; PICCOLO, MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Dir. prat. Trib., 2012, STRIANESE, *L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase istruttoria del procedimento tributario tra democraticità dell'azione amministrativa e limiti derivanti dall'attività di controllo nella logica di risultato*, in Rivista on line, Innovazione e diritto, 2012; con riferimento alla sentenza Sopropè, CGCE 18 dicembre 2008, C- 349/07, RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in Rass. trib., 2009; dello stesso RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in Riv. giur. trib., 2009; MONTANARI, *Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del “ contraddittorio difensivo “ nel procedimento di accertamento tributario*, in Riv. dir. fin sc. fin., 2010; SALVINI, *La “ nuova” partecipazione del contribuente dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre*, in Riv. dir. trib., 2000; BATISTONI FERRARA, *Contraddittorio anticipato e tutela del contribuente*, in Fisco, 1994.

¹⁷⁷ SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, op.cit., la quale distingue due modalità partecipative del contribuente, ossia quella in funzione di collaborazione e quella difensiva.

consentendo una più obiettiva determinazione del debito di imposta, appariva incentrata, da parte del legislatore, sulla posizione dell'Amministrazione finanziaria più che su quella del privato, in quanto quest'ultima esercitava il potere di richiedere dati, informazioni e documenti al contribuente nell'esercizio dell'attività di controllo, comportando l'obbligo per quest'ultimo di fornirli, a pena di sanzione amministrativa ⁽¹⁷⁸⁾ .

Le forme di partecipazione del privato, dunque si limitavano a quelle rigorosamente consentite dalla legge: la dichiarazione, la tenuta delle scritture contabili, la soggezione all'esercizio dei poteri istruttori (risposte ai quesiti, ai questionari, alle richieste di documenti e chiarimenti).

Si distingue da quest'ultimo tipo di partecipazione quella in funzione "difensiva" ⁽¹⁷⁹⁾ in cui vi è l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di mettere in condizione il contribuente di fornire i chiarimenti richiesti e di motivare gli atti, sulla base dei chiarimenti, informazioni e dati ricevuti dal contribuente, nonché,

¹⁷⁸ Si possono annoverare tre effetti derivanti dall'inadempimento alle richieste dell'amministrazione finanziaria: a) sanzione amministrativa: consiste, generalmente, nel pagamento di una somma di denaro. A questa possono aggiungersi, in determinati casi, sanzioni accessorie come, per esempio, la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività commerciale, oppure la sospensione dell'iscrizione all'albo o all'ordine per i professionisti che violano l'obbligo di emissione del documento che certifica i compensi riscossi; b) effetti preclusivi: ex art 32 del d.p.r. 600/73 commi 3 e 4, "le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta. Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che deposita in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile; c) nei metodi di accertamento: l'amministrazione può decidere di emettere un avviso di accertamento, sulla base delle informazioni in suo possesso, non integrate o rettifiche dal contribuente al quale si richiede di collaborare (Irrogazione immediata, ex art. 16, comma 1, d. lg. 472/1997: "In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità").

¹⁷⁹ Cit. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)* op.cit., espressione coniata dalla stessa Salvini per definire il trend, affermatosi negli anni '90, della partecipazione del contribuente al procedimento tributario.

quindi, la facoltà o l'onere da parte di quest'ultimo, di fornirli.

Il nuovo ruolo collaborativo del contribuente nell'attuazione del prelievo, emerge nel corso degli anni 90, a seguito dell'affermarsi della fiscalità di massa che ha comportato il ricorso a deroghe sempre più ampie rispetto alle risultanze delle scritture contabili per via della molteplicità dei contribuenti estremamente articolati e frammentati e dell'utilizzo di coefficienti, parametri e criteri statistico matematici a sostegno dell'iter argomentativo del Fisco.

Da questo momento in poi, le forme di collaborazione durante il procedimento di accertamento delle violazioni tributarie si sono andate ampliando, rilevando l'introduzione del contraddittorio anche con riferimento:

- al procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative (art. 16 d. lgs. n. 472/1997);
- all'attività prevista dagli artt. 36-bis e 36-ter d.p.r. n. 600/1973, 54 bis, d.p.r. n. 633/1972 e dall'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del Contribuente;
- all'accertamento di ipotesi antielusive ai sensi dell'art. 37 bis del D.p.r. 600/73 (ora sostituito dall'art. 10 bis dello Statuto del contribuente);
- all'accertamento sintetico (art. 38, comma 7, D.P.R. n. 600 del 1973, emendato dall'art. 22, D.L. n. 78 del 2010).
- alla fase conclusiva delle attività ispettive, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del Contribuente.

Seppur siano quindi numerose le norme istitutive di specifici obblighi di contraddittorio endoprocedimentale, la dottrina maggioritaria ha da sempre lamentato l'assenza di un principio di carattere generale sul tema.

Il tema in questione ha avuto una significativa "deflagrazione" con l'entrata in vigore della L. 241 del 1990, la quale ha regolato, *inter alia*, la partecipazione del cittadino all'interno del procedimento amministrativo.

Nella L. 241 del 1990, la partecipazione del cittadino al procedimento amministrativo avveniva per il tramite di tre istituti:

- la comunicazione di un avvio al procedimento ai destinatari del medesimo;
- la previsione di una fase in cui il destinatario del procedimento può presentare memorie o documenti a sostegno della propria posizione;
- il diritto di accesso agli atti endoprocedimentali.

Tuttavia, la stessa L.241 del 1990 nega espressamente l'estendibilità di tali istituti al procedimento di accertamento tributario. L'art. 13, infatti, recita espressamente che *“Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano”* (¹⁸⁰).

Con riferimento specifico al contraddittorio in materia tributaria, già prima dell'emanazione della L. 241/90, una parte della dottrina era propensa a ritenere che la regola del contraddittorio non fosse elemento peculiare del solo processo giurisdizionale, ma che la sua applicazione dovesse essere anticipata alla fase istruttoria del procedimento amministrativo (¹⁸¹), mentre un'altra parte ancora,

¹⁸⁰ Sul distinguo in ordine all'effettiva applicabilità della l. 241/90 al procedimento tributario, si veda COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo*, in Dir. prat. trib., 2006, II, 731 ss. VOGLINO, *L'incidenza della legge 7 agosto 1990, n. 241, sui procedimenti tributari di accertamento*, in BTI, 1995, il quale afferma che, nell'ambito della l. 241/90, possono individuarsi due gruppi di norme: quelle che per la loro portata generale, possono essere applicate anche al procedimento tributario e quelle inapplicabili a tale ambito, a causa di specifici rinvii o riserve alle singole discipline di settore, disposti da determinate statuizioni della legge stessa. Negative sono le osservazioni in tema, formulate da CAPOLUPO, *Attività di verifica e trasparenza amministrativa*, in FIS, 1991, affermando che le prescrizioni della l. 241/90 sono del tutto inapplicabili alla materia tributaria sulla base della specialità delle disposizioni che regolano il relativo procedimento, mentre decisamente favorevole alla loro applicabilità è DI PIETRO, *Procedure applicative dell'Irap: le potestà normative regionali di prossima attuazione*, in Riv.dir.fin., 1999, dove si assume che per il carattere generale che va riconosciuto alle disposizioni del titolo I della l. 241/90, tali principi sono applicabili anche ai procedimenti tributari.

¹⁸¹ Cfr. GENTILI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Cedam, 1984, l'esistenza di una facoltà del contribuente di dimostrare anche prima dell'accertamento che esistono elementi e circostanze di fatto certi, atti ad escludere il fondamento della determinazione sintetica, *“trova il suo profondo significato nella necessità che l'accertamento sintetico (e potrebbe auspicarsi, ogni forma di accertamento) non venga effettuato senza che il soggetto che da tale attività può essere pregiudicato, sia messo in effettiva condizione di difendersi”*.

pur auspicandosene l'introduzione (¹⁸²), conservava una condivisibile resistenza a tale riconoscimento (¹⁸³).

Ad ogni buon conto, anche in ragione dell'espressa previsione contenuta nell'art. 13, il contraddittorio endoprocedimentale ha dovuto "farsi largo" nell'ambito tributario sulla base di provvedimenti *ad hoc* su materie specifiche.

Va osservato che, nemmeno dopo l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, può dirsi esistente un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale (¹⁸⁴) (¹⁸⁵).

¹⁸² Cfr. GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in Dir. e prat. Trib. n. 50/1989, osserva che "bisognerebbe forse valutare la possibilità di aumentare le garanzie del contribuente nella fase endoprocedimentale istruttoria che precede l'emissione dell'atto di accertamento, meglio disciplinando l'esercizio dei poteri inquisitori dei verificatori e instaurando un effettivo contraddittorio tra Ufficio e contribuente (attualmente quasi del tutto inesistente). Analogamente SALVINI, *La "nuova" partecipazione...* op.cit., in cui, al termine di una disamina degli strumenti di partecipazione, auspica "l'introduzione di uno strumento di carattere generale diretto all'instaurazione del contraddittorio."

¹⁸³ SALVINI, *La partecipazione...*, op. cit., ha osservato che "la mancanza di norme espresse che tutelino il contraddittorio nella fase del controllo tributario appare ostativa al riconoscimento di un corrispondente diritto del contribuente al di fuori dell'ambito di operatività delle particolari disposizioni" che vi fanno riferimento, respingendo la possibilità di configurare nel caso previsto dall'art. 38, comma 6, del d.p.r. 600/73 un obbligo dell'ufficio di procedere alla convocazione del contribuente e precisando che per ipotizzare un "obbligo implicito", sarebbe necessario partire dal presupposto che una presunzione del tipo di quella prevista dall'art. 38, comma 4, non permette di per sé di giungere ad accertamenti che abbiano un sufficiente grado di probabilità di rispecchiare l'effettiva capacità contributiva"; soltanto in questo caso, "conseguirebbe la necessità di interpretare la norma in modo tale da salvaguardarne la costituzionalità, imponendo all'ufficio l'obbligo non espressamente previsto, di convocare il contribuente".

¹⁸⁴ La questione dell'assenza di una disciplina di attuazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale è stata esaminata da attenta dottrina, che ha evidenziato le difficoltà di una applicazione diretta del principio generale e la necessità di una disciplina normativa. Cfr. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, cit.[opera mai citata prima], 604, il quale rileva diverse questioni legate alla diretta applicazione del diritto al contraddittorio. Un primo problema è individuare l'atto introduttivo del contraddittorio, soprattutto nei casi in cui non è previsto dalle norme vigenti. Nell'ambito della giurisprudenza, nulla si è detto "sul modo di essere del contraddittorio"; si tratta "di profili disciplinari la cui elaborazione è ineludibile" nel momento in cui si intenda "trasformare il principio del contraddittorio in una regola concretamente operante nell'ordinamento" e SCALINCI, *Lo Statuto e l'"auretta" dei principi che ... incomincia a sussurrare: il contraddittorio preventivo per una tutela effettiva e un giusto procedimento partecipato*, in Riv. dir. trib., n. 7-8/2014, 883 ss., il quale evidenzia come il contraddittorio preventivo è un principio che dovrà essere calato nella complessa realtà fatta di procedure, di termini, di prassi. Si tratta infatti di un tema che a livello procedimentale non è determinato con sufficiente previsione.

¹⁸⁵ Nel prosieguo, illustreremo la tesi del Perrone secondo cui lo Statuto del Contribuente conterebbe il principio generale del contraddittorio endoprocedimentale.

Lo Statuto, infatti, pur avendo affermato importanti principi in materia di attività amministrativa tributaria (cooperazione, collaborazione e trasparenza), nulla ha disposto con riferimento al contraddittorio limitandosi alla mera previsione di una fattispecie specifica delineata dal c. 7 dell'art. 12 dello Statuto medesimo.

Il c. 7, infatti, dispone che *“nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*.

La norma istituisce, quindi, una fase di contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente prima dell'emissione di un atto di accertamento successivo ad una ispezione presso il contribuente, prevedendo che dopo la consegna del p.v.c. con cui si chiude la verifica, egli possa comunicare, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste che sono valutate dagli Uffici impositori.

L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza di predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Il contribuente ha, cioè, la possibilità di rispondere alle contestazioni dell'Amministrazione e, a fronte di ciò, l'amministrazione medesima può riesaminare criticamente il processo verbale emesso a chiusura delle verifiche, procedendo, se ne ricorre il caso, alla notifica di un atto impositivo adeguatamente motivato anche alla luce delle considerazioni emerse, in fase di pre-accertamento, nel contraddittorio con il contribuente.

Tale disposizione, come detto, difetta di un carattere di generalità, in quanto essa opera solo ove il contribuente abbia subito una verifica fiscale e non anche negli altri casi (¹⁸⁶), nei quali il contribuente non avendo ricevuto la notifica del P.V.C.

¹⁸⁶ A tal proposito, MARCHESELLI, in *“C'è un giudice a Berlino”*: ristabilita l'equità nei

è del tutto all'oscuro delle contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria.

Segnaliamo che, in dottrina, vi è un interessante orientamento secondo cui il principio del contraddittorio obbligatorio sarebbe presente nel nostro ordinamento.

Ci riferiamo al lavoro di due autori in particolare, MICELI (¹⁸⁷) e PERRONE (¹⁸⁸).

Il primo autore ritiene che il principio generale dell'obbligo di contraddittorio preventivo derivi, in primis, dall'art. 97 della Costituzione, con il quale si affermano, con riferimento all'attività amministrativa, i principi di imparzialità e di buon andamento (¹⁸⁹).

Tale articolo, come noto, è applicabile anche all'agire dell'Amministrazione finanziaria in virtù dell'espreso rinvio contenuto nello Statuto dei diritti del contribuente il cui art. 1 stabilisce che *“Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli arti. 3, 23, 53 e 97, costituiscono principi generali dell'ordinamento”*.

Esso, secondo l'interpretazione consolidata, valorizza il contraddittorio

rapporti Fisco contribuente quanto agli accertamenti accelerati, in Corriere Tributario, n. 18/2014, argomenta gli elementi che sembrano indicare che il contraddittorio sia, tendenzialmente, uno snodo indefettibile del procedimento tributario, sia sul piano del diritto interno (facendo riferimento alla sentenza della Cassazione n. 26635 del 2009), sia sul piano europeo (menzionando la sentenza “Sopropè” e la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea) e come tale applicabile anche nel caso in cui non si tratti di ispezioni, accessi o verifiche, espressamente richiamati dall'art. 12, comma 7, ma anche di accertamenti in ufficio o per i quali non sia stato rilasciato il PVC.

¹⁸⁷ I contributi dell'autore da noi esaminati sono *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in Fedele- Fantozzi (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 473; *Il diritto al contraddittorio nella fase istruttoria*, in Riv. dir. trib., 2001, II, 371.; *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni* (in Riv. dir. trib. n. 11/2002, parte I, pp. 1095 - 1137); *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, Riv. dir. trib. 3/2016.

¹⁸⁸ *L'art. 12 dello statuto ed il contraddittorio “endoprocedimentale” tributario: una questione ancora aperta*, Diritto e Processo Tributario, 2/2015.

¹⁸⁹ La centralità dell'art. 97 è stata affrontata anche da MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, 114; In., *Contributo alla realizzazione della “Carta dei diritti del contribuente”*, Dir. e prat. trib., 1991, I, 585; In., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, Riv. dir. trib., 2008, I, 164; BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 120; 304, 312; TRIVELLIN, *art. 97 Cost.*, in Breviaria juris, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del Contribuente, a cura di G. Falsata, Milano, 2011, 85.

endoprocedimentale come una fase necessaria per l'esercizio dell'attività amministrativa, che garantisce imparzialità nello svolgimento, efficacia dei risultati ed efficienza dei mezzi utilizzati (¹⁹⁰).

Inoltre, l'immanenza di un principio generale del contraddittorio pre-contenzioso deve essere ricondotta anche all'operatività dei principi internazionali elaborati in dalla Commissione Europea dei Diritti dell'Uomo e dalla Corte di Giustizia Europea.

Tuttavia, MICELI aggiunge anche che immanenza del principio non comporta automaticamente la possibilità di una diretta applicazione del principio stesso (¹⁹¹), in quanto i principi in materia di giusto processo e di giusto procedimento non sono direttamente applicabili, ma necessitano di un intervento del legislatore che preveda una adeguata disciplina di attuazione.

Il contraddittorio endoprocedimentale rientra in tali fattispecie (e, in particolare, tra le norme espressione del giusto procedimento) e dunque non è direttamente applicabile dall'Amministrazione finanziaria, mancando del tutto nel sistema giuridico nazionale una disciplina di attuazione, al di fuori delle ipotesi in cui lo stesso è specificamente previsto.

Inoltre, nessuna delle disposizioni specifiche presenti nell'attuale ordinamento è

¹⁹⁰ Negli anni '90 del secolo scorso il contraddittorio pre-contenzioso cessa di essere un principio ricondotto all'art. 24 della Costituzione (e, quindi, riferibile soltanto a procedimenti "quasi contenziosi") e viene assorbito dal contenuto dell'art. 97 Cost. Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo è così qualificato come diretta espressione dei principi contenuti nell'art. 97 Cost.; la partecipazione è un fattore che determina imparzialità (in quanto consente a tutte le situazioni giuridiche di entrare a pieno titolo nel procedimento amministrativo) e favorisce il buon andamento (in quanto realizza una attività più economica ed efficiente). La finzione oggi attribuita alla partecipazione è così una derivazione dell'art. 97 della Costituzione; la partecipazione è sancita per favorire una difesa ma per il fine ultimo di consentire alla Pubblica Amministrazione un migliore esercizio della funzione, in modo che — attraverso il confronto, la dialettica e l'integrazione delle conoscenze — pervenga a decisioni più imparziali ed adeguate alla realtà dei fatti. In diritto amministrativo, in tal senso, CASETTA, *Profili dell'evoluzione dei rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione*, in Dir. amm., 1993, FRACCHIA, *Manifestazione dell'interesse del privato e procedimento amministrativo*, in Dir. amm., 1996, pag. 13.

¹⁹¹ Della stessa MICELI si veda anche, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso di imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, 25 ss.

idonea, attraverso un processo interpretativo, ad assurgere al ruolo di norma generale sul tema, dal momento che, come detto, si tratta di disposizioni che regolano il diritto in esame all'interno di fattispecie ben individuate (accertamento sintetico, accertamento basato su studi di settore, accertamento antielusivo, etc.).

Secondo l'autore è, quindi, improrogabile un intervento espresso del legislatore che stabilisca in via generale una disciplina del contraddittorio endoprocedimentale per tutte le indagini tributarie, individuando: il procedimento di applicazione, i termini, il momento di espletamento, le conseguenze, e gli atti coinvolti.

Il secondo autore citato, Perrone, rileva che il principio dell'obbligo del contraddittorio è rinvenibile nelle norme dello Statuto del Contribuente.

In particolare, l'autore si riferisce all'art. 10, il quale stabilisce che i rapporti fra contribuente e amministrazione finanziaria debbano essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

Secondo l'autore, la collaborazione a cui fa riferimento l'art. 10 non è solo la partecipazione collaborativa in cui il contribuente ha l'obbligo di fornire elementi all'Ufficio, ma è anche la partecipazione difensiva in cui è l'Amministrazione finanziaria ad aver l'obbligo di collaborare con il contribuente prendendo in considerazione le sue osservazioni e deduzioni.

L'art. 10, dunque, prevede un dovere di cooperazione, cioè una collaborazione in cui ognuna delle due parti ha il diritto di formulare le proprie osservazioni e richieste e l'altra parte ha l'obbligo di ascoltarle.

L'autore prosegue, quindi, rilevando che l'art. 12 comma 7 nel suo incipit, richiama il "rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente".

Proprio nel rispetto di tale principio è prevista la facoltà del contribuente di presentare osservazioni e richieste e l'Ufficio non può emettere l'avviso di accertamento prima che sia decorso il termine di 60 gg. a disposizione del

contribuente.

L'art. 10 e l'art. 12, quindi, sarebbero espressione dello stesso principio di cooperazione che è, a sua volta, attuativo dell'art. 97 della Costituzione.

In un contesto in cui vengono attuati principi di rango costituzionali sarebbe riduttivo confinare la portata dell'art. 12, c. 7, alle sole verifiche *in situ*.

Inoltre, la cooperazione enunciata nell'art. 12, c. 7 rappresenta un'esigenza comune a tutte le verifiche amministrative.

Il combinato disposto tra l'art. 10 e l'art. 12 consentirebbe di superare la portata solo apparentemente circoscritta del c. 7 dell'art. 12. e costituirebbe, a detta dell'autore, la fonte normativa del principio generale del contraddittorio endoprocedimentale tributario.

A nostro modesto avviso ed alla luce del contenuto della Legge delega n. 23/2014, (si veda il par. 6.1.4), riteniamo maggiormente condivisibile la posizione della MICELI.

Infatti, ritenere che non vi sia alcuna reale esigenza di una solenne introduzione nel nostro ordinamento dell'enunciazione del principio del contraddittorio, stride notevolmente con le previsioni della legge delega per la riforma fiscale le quali richiedevano espressamente l'introduzione del principio in questione.

6.1.1. Gli orientamenti giurisprudenziali

Veniamo ora all'esame della giurisprudenza sul tema sviluppatasi soprattutto con riferimento alla valenza all'art. 12, c. 7 dello statuto del contribuente.

Gli orientamenti formati possono essere ricondotti essenzialmente a tre filoni interpretativi.

Un primo filone "garantista" risulta affermato nelle sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione del 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668, secondo le quali il diritto al contraddittorio costituisce un principio generale da applicare a tutti i

procedimenti amministrativi tributari, la cui violazione implica la nullità degli atti di accertamento emanati.

L'obbligatorietà del contraddittorio preventivo è stata affermata anche nelle sentenze a Sezioni Unite nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 2009 (relative ai parametri e agli studi di settore) e n. 18184/2013 (in merito al c.d. accertamento anticipato).

Ad analoghe conclusioni sono giunte anche le sentenze n. 15311/2014 (riguardante la comunicazione dell'esito del controllo formale) e n. 406/2015 (in materia di abuso del diritto).

La tesi è supportata dai seguenti argomenti:

- a) la disciplina procedimentale delle fattispecie abusive, in materia di imposte dirette, dettata dall'art. 37-bis, c. 4, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e quella prevista dall'art.12, c. 7, l. n. 212/2000 devono essere interpretate unitariamente in forza dei dettami derivanti dalla giurisprudenza comunitaria. In particolare si evidenzia come il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso riferito. Pertanto, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria decisione;
- b) il contraddittorio endoprocedimentale, ancorché in assenza di una espressa previsione normativa, è da ritenersi elemento essenziale e imprescindibile del "giusto procedimento" che legittima l'azione amministrativa;
- c) lo Statuto di diritti del Contribuente costituisce attuazione, nel campo del procedimento tributario, dei principi di partecipazione all'azione amministrativa dettati dalla l. 7 agosto 1991, n. 241, direttamente discendenti dall'art. 97 Cost.;

- d) la pretesa tributaria è legittimata se la formazione di una decisione è procedimentalizzata e alla formazione del provvedimento ha partecipato il contribuente;
- e) il diritto al contraddittorio realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.

Il secondo orientamento, contrario al primo, è stato affermato in numerose sentenze della Cassazione, secondo le quali la mancata attivazione del contraddittorio preventivo determina la nullità degli atti soltanto se la stessa è espressamente sancita nella normativa tributaria (¹⁹²).

A sostegno di questa posizione, vengono utilizzate le seguenti argomentazioni:

- a) vi è, in primo luogo, un argomento letterale desumibile dall'art. 12, c. 7, l. 212/2000 il quale contempla in modo esplicito "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali". Inoltre, a sostegno di questa affermazione si evidenzia come le disposizioni contenute nello Statuto dei Diritti del Contribuente sono calibrate sulle esigenze di tutela del contribuente che subisce i controlli presso la sua sede;
- b) sotto un profilo teleologico, invece, si evidenzia che la circoscritta applicazione dell'art. 12, c. 7 dello Statuto alle sole verifiche in loco, si giustifica poiché solo in queste ultime ipotesi esiste l'esigenza di bilanciare lo squilibrio esistente tra amministrazione e contribuente che subisce il controllo: il contraddittorio, dunque, ha il fine di consentire la correzione, di adeguare e chiarire i dati acquisiti presso i locali del contribuente. Questa esigenza, per contro, sarebbe assai più blanda allorché la verifica si fondi su documenti presentati all'Ufficio dallo stesso

¹⁹² Si vedano Cass. civ. Sez. V, sent., 26 settembre 2012, n. 16354, Cass. civ. Sez. V, sent., 2 aprile 2014, n. 7598, Cass. civ. Sez. VI - 5, sent., 13 giugno 2014, n. 13588.

contribuente;

- c) sul piano sistematico, infine, si rileva come né nell'ordinamento Italiano né in quello comunitario sia in ogni caso ravvisabile, a pena di invalidità dell'atto, un principio generale che imponga il contraddittorio fin dalla fase di formazione della pretesa fiscale.

In sintesi “*a prescindere da talune circoscritte linee isolatamente espansive di garanzie endoprocedimentali in peculiari fattispecie limitative della sfera giuridica del contribuente (SS.UU. nn. 19667-19668/2014,)*”, nel quadro istituzionale e normativo generale disegnato dall'art. 97 della Costituzione “*il principio di legalità dell'azione amministrativa declina il potere pubblico esclusivamente in termini di esercizio tipico e formale*”.

Un terzo orientamento interpretativo della giurisprudenza di legittimità trae, invece, spunto dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13 - Kamino -, in base al quale la nullità dell'accertamento conseguirebbe dall'omissione del contraddittorio soltanto se il contribuente dimostra che qualora lo stesso fosse stato attuato l'esito del procedimento avrebbe potuto essere diverso, con riferimento non tanto alle probabilità di “vittoria” quanto alla ragionevolezza delle argomentazioni difensive.

Tale orientamento è stato, da ultimo richiamato e condiviso dalle sentenze della Suprema Corte del 21 gennaio 2015, nn. 959, 960 e 961, e del 29 luglio 2015, n. 16036.

6.1.2. La sentenza delle SS.UU. della Suprema Corte di Cassazione del 9 dicembre 2015, n. 24823

La sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione del 9 dicembre 2015, n. 24823 ha sancito l'inesistenza, nel nostro ordinamento tributario, di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a pena

dell'invalidità dell'atto.

Il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite è stato il seguente:

*“Differentemente dal diritto dell’Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all’Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, **in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l’invalidità dell’atto**”.*

Nella sentenza in esame è stato affermato che le osservazioni contenute nelle dette sentenze nn. 19667 e 19668/2014, prima citate, sono strettamente riferibili *“al relativo concreto decisum”*, attesa la particolare specificità della questione devoluta, relativa alle iscrizioni ipotecarie.

Anche le sentenze relative agli accertamenti fondati sui parametri e sugli studi di settore sarebbe stata adottata *“in considerazione delle specifiche caratteristiche ontologiche e normative di detti accertamenti”*, in quanto i dati statistici di settore *“non assurgono di per se stessi, se contrastati, al valore di prova nemmeno presuntiva, all’uopo necessitando di essere integrati da elementi concreti desunti dalla realtà economica dell’impresa del singolo contribuente”*.

L’affermazione dell’obbligo del contraddittorio per gli accertamenti fondati su ipotesi di abuso del diritto deriverebbe, invece, dalla circostanza che tali ipotesi *“non si distinguono morfologicamente dai corrispondenti abusi di diritto di natura comunitaria, sicché un diverso trattamento in tema di contraddittorio risulterebbe razionalmente intollerabile”*.

Nella sentenza in commento è stato, inoltre, affermato che il principio dell’obbligatorietà del contraddittorio assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia riguarda soltanto i tributi *“armonizzati”*, i quali, inerendo alle competenze dell’Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto.

È stato, inoltre, ritenuto che tale principio *“vada inteso nel senso che l’effetto*

della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali”.

In sintesi:

- in tema di tributi “non armonizzati”, il detto obbligo “sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali risulti specificamente sancito;
- per i tributi “armonizzati” (quali l’IVA e le imposte doganali), “*avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l’invalidità dell’atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto”.*

6.1.3. Una questione definitivamente decisa?

Pur essendo quello italiano un sistema di *civil law* e non applicandosi quindi il principio dello *stare decisis* (¹⁹³), ci sarebbe aspettati che, alla luce della poc’anzi

¹⁹³ Non è questa la sede per approfondire il tema del carattere vincolante delle sentenze a Sezioni Unite, ma di certo l’ordinanza n. 2879/2016 pone qualche interrogativo sul tema. Si rinvia ai contributi di RORDORF, *Stare decisis: osservazioni sul valore del precedente giudiziario nell’ordinamento italiano*, in Foro it., 2006, V, 280 ss. e, spec., 284; AULETTA, *Profili nuovi*

commentata sentenza delle Sezioni Unite, il dibattito fosse stato risolto, quantomeno a livello giurisprudenziale.

Nulla di tutto ciò.

Infatti, con l'ordinanza 12 febbraio 2016, n. 2879, la sezione VI-T della Cassazione ha affermato la "generale rilevanza del diritto al contraddittorio" endoprocedimentale.

Il giudizio della Corte è *tranchant*, nonostante la contraria sentenza a Sezioni Unite n. 24823 dello scorso dicembre e nonostante che l'articolo 374, comma 3, c.p.c. preveda espressamente che "*Se la sezione semplice ritiene di non condividere il principio di diritto enunciato dalle sezioni unite, rimette a queste ultime, con ordinanza motivata, la decisione del ricorso*".

La Corte sembra riaffermare la generalità del contraddittorio anche nei casi in cui la pretesa non riguardi quei "tributi" cd. "armonizzati" ai quali le Sezioni Unite - da ultimo - avevano circoscritto la portata del principio generale del contraddittorio.

La Cassazione non accenna neppure alla necessità di "verificare" se il contraddittorio avrebbe potuto portare a un risultato diverso e, quindi, considera invalidante la mera assenza di un preavviso propedeutico alla partecipazione endoprocedimentale, anche in difetto di segni tangibili che per il contribuente questa partecipazione costituissero davvero un'utile opportunità negata.

Come correttamente osservato in dottrina (¹⁹⁴), pur non potendosi escludere che l'estensore dell'ordinanza abbia taciuto fatti e ragioni che graverebbero di un peso ben diverso la decisione, lascia davvero perplessi che il provvedimento in questione abbia le forme di un'ordinanza che, per definizione, dovrebbe

del principio di diritto (il "vincolo delle sezioni semplici al precedente delle sezioni unite"), in *Diritto processuale civile e Corte costituzionale*, a cura di Fazzalari, Napoli, 2006, 6-7].

¹⁹⁴ SCALINCI, *La Cassazione muta ancora orientamento e riafferma il generale diritto al contraddittorio preventivo (nota a Cass., sez. VI-T, ordinanza 12 febbraio 2016, n. 2879)*, in *Riv. Dir. Trib.online*, 3/2016.

contenere l'applicazione di un principio consolidato, a maggior ragione se espresso in una sentenza a Sezioni Unite di pochi mesi prima.

Anche nella giurisprudenza di merito è possibile rinvenire pronunce contrarie a quella delle Sezioni Unite.

Ci riferiamo alla sentenza 736/1/15 della C.T.R. della Toscana che ha ritenuto rilevante e fondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 12, comma 7, della legge 212/2000, nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto di ricevere copia del verbale e di disporre di 60 giorni per eventuali controdeduzioni soltanto se è stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali dell'attività e non in caso di controlli "a tavolino".

Questa situazione è stata ritenuta in contrasto con gli articoli 3, 24, 53, 111 e 117 della Costituzione, anche perché non sempre il contribuente è chiamato direttamente a fornire dati e documenti (si pensi ai casi di reperimento degli stessi presso terzi e dei conti bancari intestati a familiari, soci e amministratori).

Il dibattito giurisprudenziale non è, quindi, affatto concluso e sicuramente riserverà ulteriori "colpi di scena".

6.1.4. La legge delega

L'art. 9 della Legge n. 23/2014, Legge - delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, rubricato "*Rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo*", al comma 1, recita: "*Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento dei controlli, secondo i seguenti principi e criteri direttivi: a) (...omissis...); b) prevedere l'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento; prevedere l'effettiva osservanza, nel corso dell'attività di controllo, del principio di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità; rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e*

di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale" (neretto aggiunto).

Pertanto, l'esecutivo avrebbe dovuto introdurre una disposizione di carattere generale che riconoscesse ai contribuenti il diritto al contraddittorio nello svolgimento delle attività di controllo, subordinando la validità ed impugnabilità sia degli atti di accertamento che di liquidazione al regolare svolgimento del contraddittorio preventivo.

Ciò sarebbe stato coerente, con la *ratio* di fondo del sistema fiscale e, cioè, con un nuovo modo di intendere il rapporto tra Fisco e contribuente, improntato alla promozione dell'adempimento spontaneo.

Infatti, il modello al quale si è ispirato il legislatore della delega si fonda principalmente sulla cooperazione e sul rispetto reciproco tra fisco e contribuente (che si traduce, peraltro, nell'applicazione del principio di affidamento e buona fede sancito dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente) oltre che sui criteri di trasparenza, di partecipazione attraverso forme di contraddittorio preventivo, di certezza dei diritti e di semplificazione delle procedure.

La delega, purtroppo, è rimasta inattuata.

Cionondimeno, si auspica in futuro una presa d'atto da parte del Legislatore dell'esigenza di una norma ad hoc che preveda espressamente l'obbligo generalizzato del contraddittorio endoprocedimentale.

6.1.5. La posizione dell'Amministrazione finanziaria

Nonostante la presa di posizione della sentenza a Sezioni Unite n. 24823/2015, l'Agenzia delle Entrate ha proseguito sulla strada di una costante raccomandazione agli Uffici di favorire l'instaurazione del contraddittorio, attesa la sua importanza ai fini di una più efficace e proficua attività di controllo e di accertamento ai fini fiscali.

Nel corso degli ultimi anni l'Agenzia ha opportunamente affermato che il contraddittorio rappresenta *“un passaggio opportuno per provocare la*

partecipazione del contribuente, finalizzato a consentire un esercizio anticipato del suo diritto di difesa, potendo lo stesso fornire già in sede precontenziosa la prova contraria e rispondente a esigenze di economicità processuale” ⁽¹⁹⁵⁾ e chiarito che *“la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell’ambito degli istituti definitivi della pretesa tributaria permette all’Ufficio di individuare con maggiore attendibilità la sussistenza dei presupposti dell’atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull’affidabilità dei controlli”* ⁽¹⁹⁶⁾.

Nella circolare del 28 aprile 2016, n. 16/E, emanata ai fini dell’azione di prevenzione e contrasto dell’evasione da svolgere nel 2016, la posizione ministeriale si è ulteriormente arricchita in quanto è stato affermato che:

- *il contraddittorio assume “nodale e strategica centralità per la “compliance” e, come tale, dovrà essere considerato un momento significativamente importante del procedimento e non un mero adempimento formale;*
- *“Un’attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, dall’altro scongiura l’effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto”;*
- *sussiste la “inderogabile necessità di utilizzare l’istituto del contraddittorio con il contribuente prima dell’emissione dell’avviso di rettifica, quale efficace metodo per il rafforzamento della quantificazione della pretesa tributaria e la riduzione della conflittualità nel rapporto con il contribuente. Il confronto preventivo, infatti, costituisce la modalità istruttoria più valida, poiché consente al contribuente di fornire chiarimenti e documentazione utili a*

¹⁹⁵ Circ. 19 ottobre 2006, n. 32/E.

¹⁹⁶ Circ. 6 agosto 2014, n. 25/E.

inquadrate in modo più realistico la fattispecie oggetto di stima e, nello stesso tempo, permette all'Amministrazione finanziaria di pervenire a valutazioni più trasparenti e sostenibili".

Non solo, l'Agenzia delle entrate è andata, però, ancora più avanti rispetto all'evoluzione normativa e giurisprudenziale, sancendo la necessità del contraddittorio anche in relazione a tributi diversi da quelli armonizzati e la necessità di fondare su elementi ulteriori rispetto al valore normale anche gli accertamenti riguardanti le imposte di registro, ipotecarie e catastali e sulle successioni e donazioni.

6.1.6. La necessità di un intervento legislativo

L'assenza di un orientamento giurisprudenziale univoco, da un lato, e i "coraggiosi" passi in avanti dell'Agenzia delle Entrate, dall'altro dimostrano l'urgenza dell'introduzione *expressis verbis* del principio del contraddittorio endoprocedimentale in grado di rappresentare un sicuro punto di riferimento per gli operatori del settore, che risultano tutti indistintamente penalizzati dalla situazione che si è venuta a creare.

Inoltre, senza che ciò costituisca una censura della sentenza delle Sezioni Unite prima commentata, è innegabile la profonda contraddizione che si è venuta a creare tra la negazione della necessità del confronto in sede endoprocedimentale e gli importanti interventi recentemente adottati, anche in sede di attuazione della delega fiscale, al fine di agevolare la "comunicazione" con l'Amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione (basti pensare alla nuova disciplina del ravvedimento operoso, alla *cooperative compliance* e alle "nuove forme di comunicazione" di cui si dirà nei prossimi paragrafi).

6.2. La Cooperative Compliance

Dopo quasi tre anni di attesa, ha da pochi mesi preso finalmente avvio il regime

di adempimento collaborativo (¹⁹⁷).

In data 14 aprile 2016 l’Agenzia delle Entrate ha, infatti, emanato il Provvedimento applicativo previsto dal D.Lgs. n. 128/2015, a sua volta attuativo dell’art. 6 della Legge delega fiscale del 2014, la quale aveva disposto l’inserimento nell’ordinamento tributario di tale nuovo istituto mediante l’introduzione di forme di “*comunicazione e cooperazione rafforzata, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali*”.

Infatti, all’art. 6, commi da 1 a 4, della Legge delega venivano affrontate le questioni della gestione del rischio fiscale, della *governance* aziendale e del tutoraggio ed in particolare, nei primi due commi, l’introduzione di norme su nuove forme di **adempimento collaborativo** tra le imprese e l’Amministrazione finanziaria e, per i soggetti di maggiori dimensioni, “la previsione di sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale”.

Al riguardo, va subito osservato come questa disciplina tragga origine dall’esigenza di adeguare il sistema tributario italiano al contesto internazionale.

Nel 2013, infatti, sulla scorta della prassi internazionale e delle elaborazioni fatte in sede OCSE, l’Agenzia delle Entrate aveva dato impulso ad un Progetto Pilota di confronto e di sperimentazione su base volontaria in tema di gestione del rischio fiscale da parte dei c.d. grandi contribuenti.

Questa iniziativa era stata promossa nelle more dell’approvazione della Legge delega fiscale, anche con l’obiettivo, si legge nel bando, di “fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime” di adempimento collaborativo. Delle 84 candidature pervenute (riconducibili a 55 gruppi societari, per il 53% italiani, il 32% europei e la restante parte, extra europei), l’Agenzia delle entrate aveva selezionato 14 soggetti, con i quali aveva avviato nell’autunno di quell’anno l’attività di confronto sulle caratteristiche del sistema di controllo interno e di gestione del rischio fiscale.

¹⁹⁷Con il Comunicato Stampa del 5 gennaio 2017, l’Agenzia delle Entrate ha ufficialmente inaugurato il nuovo regime: la prima società ammessa è la Ferrero S.p.A..

In seguito, l'iter della Legge delega fiscale è stato positivamente concluso nel marzo del 2014, dando appunto mandato al Governo per introdurre il nuovo regime dell'adempimento collaborativo mediante l'emanazione dei Decreti legislativi: è occorso, poi, quasi un anno e mezzo perché vedesse la luce il citato D.Lgs. n. 128/2015 che ha sancito le norme istitutive che regolassero il regime di adempimento collaborativo ed ulteriori otto mesi per l'emanazione del primo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che ne disciplina le modalità di applicazione.

6.2.1. Gli elementi fondanti del nuovo regime opzionale

La Legge delega ha dettato i principi e i criteri di delega in materia di gestione del rischio fiscale con l'intento di dare attuazione alle raccomandazioni dell'OCSE sui modi per migliorare i **rapporti tra Fisco e contribuenti**.

Nel contesto italiano, si è ritenuto necessario l'intervento del legislatore per definire con norma primaria il nuovo regime dell'adempimento collaborativo, pur tenendo conto degli schemi di *cooperative compliance* adottati negli ultimi anni da diversi Paesi, quasi esclusivamente di *common law*, che prevedono l'adesione del contribuente ad un accordo con le autorità fiscali previsto sulla base di provvedimenti amministrativi.

Ai predetti principi e criteri ha dato poi concreta implementazione il D.Lgs. n. 128/2015 sul cui contenuto tecnico è bene evidenziare alcuni aspetti significativi.

Da un punto di vista soggettivo, in questa fase di prima applicazione, il regime in questione è riservato:

- alle imprese residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiori a dieci miliardi di Euro;
- alle imprese residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiori ad un miliardo di Euro e che abbiano partecipato al Progetto Pilota;

- alle imprese che intendono dare esecuzione alla risposta dell’Agenzia delle Entrate fornita a seguito di istanza di interpello sui “nuovi investimenti” (art. 2 del D.lgs. 14 settembre 2015, n. 147), indipendentemente dal volume di affari o di ricavi.

Tra i requisiti sostanziali, è importante sottolineare, in primo luogo, l’obbligo per l’impresa di dotarsi un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale (c.d. *Tax Control Framework*) che consenta l’autovalutazione preventiva dei rischi fiscali, fornendo una visione continua ed aggiornata della propria posizione che, se supportata da **trasparenza** dei rapporti con l’Amministrazione finanziaria, può contribuire ad eliminare, o quantomeno mitigare, le incertezze connesse alla gestione del rischio fiscale, prime fra tutte quelle connesse alle operazioni che potrebbero far configurare la fattispecie di elusione/abuso del diritto.

Infatti, i requisiti essenziali richiamati sono i seguenti:

- una chiara rappresentazione della strategia fiscale, che evidenzi gli obiettivi fiscali perseguiti dai vertici aziendali e quindi rifletta la propensione al rischio dell’impresa;
- una chiara ripartizione di ruoli e responsabilità a persone con adeguata preparazione ed esperienza all’interno dell’organizzazione, secondo i criteri della *segregation of duties*;
- la previsione di efficaci procedure per la rilevazione,
- la misurazione, la gestione e il controllo del rischio; il costante monitoraggio del funzionamento del sistema di controllo e l’attivazione di rimedi in caso di carenze o errori; la adattabilità del sistema rispetto ai cambiamenti del contesto organizzativo interno e del contesto normativo della legislazione fiscale; infine, la previsione di una relazione agli organi di gestione (solitamente il consiglio di amministrazione) sui riscontri fatti, i rimedi attivati e in generale le

attività pianificate nell'ambito del sistema di gestione e controllo del rischio fiscale, con cadenza almeno annuale.

È evidente come il sistema in questione debba presupporre una corretta circolazione delle informazioni rilevanti all'interno dell'organizzazione, nonché un adeguato flusso informativo e di reporting a tutti i livelli aziendali.

L'implementazione di un *Tax Control Framework* con le predette caratteristiche è, d'altro canto, un presupposto indispensabile per la domanda di accesso al regime.

Infatti la domanda stessa va corredata di una documentazione di supporto focalizzata sulla descrizione della strategia fiscale e del sistema di controllo del rischio fiscale, sulla mappa dei processi e dei rischi fiscali individuati dal sistema "dal momento della sua implementazione".

Ciò prelude all'attività istruttoria che farà seguito da parte dell'Agenzia e che dovrà essere svolta secondo criteri conformi agli standard internazionali di riferimento, in particolare: comprensione del business, imparzialità, proporzionalità, trasparenza e reattività (proponendo cioè all'impresa eventuali interventi o integrazioni al *Tax Control Framework* se ritenuti necessari per l'ammissione al regime).

In secondo luogo, la previsione che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale debba essere integrato nel sistema di governo aziendale e di controllo interno, assicurando quindi una chiara attribuzione dei ruoli e delle responsabilità e garantendo che vi sia una mappatura ed un monitoraggio continuo dei rischi più significativi.

In tal modo, gli organi di gestione potranno, almeno una volta l'anno, effettuare l'esame e la valutazione di tali rischi, individuando altresì le aree di criticità e le relative opportune azioni correttive.

Quest'obbligo ha fondamentalmente una funzione di riscontro dell'affidabilità del

sistema aziendale anche e soprattutto per l'Amministrazione finanziaria e coinvolge in termini di responsabilità societaria anche gli organi di controllo (come, ad esempio, il collegio sindacale e il revisore contabile).

Di contro, all'Agenzia delle entrate è richiesto di valutare l'adeguatezza del sistema di controllo dei soggetti che chiedono di aderire, agendo con principi di "ragionevolezza e proporzionalità", proprio perché tale valutazione avrà ad oggetto assetti organizzativi diversificati in funzione del business e delle specifiche peculiarità di ciascuna impresa.

Un altro aspetto, molto importante ed innovativo, concerne la possibilità di effettuare un esame **preventivo** da parte dell'Agenzia delle fattispecie potenzialmente a rischio con l'obiettivo di dare risposta al contribuente "nel più breve tempo possibile".

Quest'ultimo punto tocca il cuore della *cooperative compliance* ed è quello che maggiormente ci interessa ai fini del presente lavoro.

Al riguardo, l'art. 6 del Decreto detta una disposizione generale la quale introduce una grande innovazione nel rapporto tributario, cioè la possibilità per il contribuente di pervenire, **prima che siano presentate le dichiarazioni fiscali**, ad una valutazione congiunta con l'Agenzia di situazioni di fatto rilevanti, con modalità ampie e flessibili, fino a ricomprendere tra queste l'anticipazione di controlli fiscali da parte dell'Agenzia.

Inoltre, in ossequio a precisi dettami della Legge delega, viene disciplinata anche l'istituzione di una "procedura abbreviata di interpello preventivo", cioè di interlocuzione sugli aspetti più propriamente attinenti all'interpretazione delle norme tributarie applicabili a casi concreti.

Evidentemente, tale disciplina accentua gli aspetti di "premieria" per le imprese che intendono aderire al regime, come pure il disposto che allorquando l'Agenzia non condivida la posizione dell'impresa, in presenza delle comunicazioni complete e tempestive date prima delle dichiarazioni fiscali, le sanzioni amministrative sono ridotte alla metà, comunque non applicabili in misura

superiore al minimo edittale e la loro riscossione è sospesa fino a che l'accertamento non divenga definitivo.

Va anche sottolineata la previsione che i contribuenti che aderiscono all'adempimento collaborativo non sono tenuti a prestare garanzia per il pagamento dei rimborsi delle imposte, sia dirette sia indirette, ad essi spettanti.

L'avvio del nuovo regime opzionale va salutato con grande positività, perché il sistema fiscale italiano si è dotato di uno strumento moderno ed evoluto che attiene direttamente al rapporto d'imposta ed al modo in cui lo stesso è vissuto, percepito e gestito sia da parte del contribuente che del Fisco.

Tale nuovo istituto apre finalmente una nuova prospettiva di rapporti con l'Amministrazione finanziaria, improntati alla trasparenza ed alla cooperazione preventiva e fondati sul reciproco impegno per un cambiamento culturale che potrebbe rivelarsi strategico per contribuire a migliorare la competitività internazionale del sistema Paese: le esperienze internazionali, infatti, dimostrano che un migliore rapporto tra le parti contribuisce alla creazione di un quadro ordinamentale più affidabile, in grado di favorire gli investimenti delle imprese.

Da questo punto di vista sarebbe auspicabile un'adesione il più possibile ampia proprio in questa fase di prima applicazione, in modo da testimoniare e sostanziare l'interesse concreto delle imprese e, quindi, creare le premesse per favorire in tempi ragionevolmente contenuti l'estensione dell'istituto ad un perimetro sempre più ampio di contribuenti (¹⁹⁸).

6.3. L'interpello sui nuovi investimenti

Sempre nell'ottica di un nuovo rapporto di cooperazione e collaborazione tra Fisco e contribuente, è interessante analizzare due nuove tipologie di interpelli recentemente introdotti nel nostro ordinamento nell'ambito della riforma

¹⁹⁸ Auspica l'estensione del regime di cooperative compliance anche FERRONI, "Imprese multinazionali e cooperative compliance" in *Il fisco* n. 3 del 2017, pag. 1-207.

dell'istituto dell'interpello in materia tributaria: **l'interpello sui nuovi investimenti e gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale.**

Il tratto comune di queste due tipologie di interpello è la previsione di una fase di contraddittorio con l'Agenzia delle entrate e la determinazione, per l'appunto in contraddittorio con gli Uffici, del *quantum* di imposta da versare all'Erario.

In tal modo, l'Ufficio effettua *ab origine* ed insieme al contribuente l'attività di accertamento che, di regola, dovrebbe effettuare *ex post*. Ciò, naturalmente, comporta, un naturale effetto deflativo del contenzioso che potrebbe sorgere a seguito degli accertamenti effettuati *ex post* dall'Agenzia delle Entrate.

Il legislatore, al fine di rendere il nostro Paese maggiormente attrattivo e competitivo per gli operatori economici, ha introdotto, con l'art. 2 del Decreto internazionalizzazione (D.lgs. n. 147 del 2015), una nuova tipologia di interpello, il c.d. "*interpello sui nuovi investimenti*", dedicato ai grandi investitori, italiani ed esteri, che intendano effettuare rilevanti investimenti in Italia, con importanti ricadute sull'occupazione.

In applicazione del comma 6 del sopracitato articolo 2, sono stati emanati il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 29 aprile 2016 e il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 maggio 2016.

Si rileva altresì che importanti chiarimenti interpretativi sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare del 1 giugno 2016, n. 25/E.

Possono accedere all'istituto in parola, in primo luogo, i seguenti soggetti svolgenti attività commerciale:

- a) gli imprenditori individuali;

- b) le società di capitali e gli enti residenti, nonché i trust, che hanno per

oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;

- c) gli enti residenti, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- d) le società di persone, escluse le società semplici, e gli altri soggetti residenti ad esse equiparati ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del TUIR;
- e) le società e gli enti di ogni tipo non residenti, nonché i trust, indipendentemente dalla circostanza che abbiano o meno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Nello spirito di incentivare l'accesso all'istituto in esame, il D.M. del 29 aprile 2016 ha altresì esteso l'ambito applicativo dell'interpello in esame anche ai **soggetti non esercenti attività commerciali**, nella misura in cui effettuino un investimento che determini la creazione di una nuova attività imprenditoriale oppure la partecipazione al patrimonio di un'impresa.

Possono pertanto presentare l'istanza di interpello anche le persone fisiche diverse da quelle qualificabili come imprenditori e gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, che non svolgono alcuna attività d'impresa e quelli che, pur esercitando in misura non prevalente un'attività commerciale, effettuino l'investimento nell'ambito della propria attività istituzionale.

Sono ammessi, infine, alla presentazione dell'istanza i gruppi di società e i raggruppamenti di imprese, ivi compresi quelli formati da soggetti passivi IRES non titolari del reddito d'impresa.

L'investitore che intende usufruire dell'interpello in esame è tenuto a presentare un piano di investimento nel quale debbono necessariamente essere descritti l'ammontare dell'investimento, i tempi e le modalità di realizzazione dello stesso,

l'incremento occupazionale - da valutare in relazione alla attività in cui avviene l'investimento - ed i riflessi, anche in termini quantitativi, che l'investimento ha sul sistema fiscale italiano.

I presupposti di accesso all'istituto sono la realizzazione nel territorio italiano di nuovi investimenti di ammontare non inferiore a 30 milioni di euro e la circostanza che da tali investimenti derivino ricadute significative e durature sull'occupazione.

Possono costituire oggetto dell'investimento non solo i progetti diretti alla realizzazione di una nuova iniziativa economica avente carattere duraturo, come tali comportanti l'immissione di nuova liquidità, ma anche tutte le operazioni che comportano il reimpiego di risorse finanziarie già disponibili presso l'impresa e si traducono nella ristrutturazione, ottimizzazione od efficientamento di un complesso aziendale già esistente.

Si evidenzia che l'investimento può consistere anche in una ristrutturazione volta a consentire all'impresa il superamento o la prevenzione di una situazione di crisi.

Con particolare riferimento alle imprese in crisi, l'Agenzia delle entrate ha stabilito che il requisito dell'incremento dei livelli occupazionali può ritenersi integrato anche in caso di semplice mantenimento de livelli già esistenti, laddove il piano di risanamento eviti licenziamenti, mobilità, cassa integrazione o altri simili istituti che producano effetti negativi.

Quanto al contenuto dell'istanza, essa deve contenere:

1. gli elementi identificativi dell'investitore;
2. la descrizione dettagliata del piano di investimento;
3. l'ammontare dell'investimento e il relativo prospetto di calcolo;
4. il timing dell'investimento;

5. le ricadute occupazionali;
6. i riflessi dell'investimento sul sistema fiscale italiano;
7. le disposizioni tributarie cui si riferisce l'istanza;
8. la soluzione interpretativa dell'investitore;
9. la sottoscrizione o la procura e/o il mandato speciale.

La risposta scritta e motivata dell'Agenzia delle entrate all'interpello in esame è notificata o comunicata entro centoventi giorni dal ricevimento dell'istanza.

Nel caso in cui nell'istanza di interpello siano sollevati profili relativi a tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate, quest'ultima inoltra, entro trenta giorni dalla ricezione dell'istanza, la richiesta ai competenti enti impositori.

L'Agenzia delle entrate può instaurare **una fase di contraddittorio** con l'istante, al fine di verificare la regolarità dell'istanza e la completezza delle informazioni fornite e di acquisire ulteriori elementi informativi.

Qualora lo si reputi necessario, funzionari dell'Agenzia delle entrate possono **accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività** dell'impresa o della stabile organizzazione, previa intesa con l'istante e nei tempi con questo concordati, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori.

Qualora la risposta dell'Agenzia delle entrate non pervenga all'impresa entro i termini sopra indicati, si intende che l'Amministrazione finanziaria concordi con l'interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente.

La risposta fornita ovvero desunta per effetto del formarsi del silenzio assenso vincola l'Amministrazione finanziaria finché restano invariate le circostanze di fatto e di diritto sulla base delle quali è stata resa o desunta.

Relativamente alle questioni oggetto di interpello sono nulli gli atti

amministrativi di ogni genere, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanati dall'Amministrazione finanziaria in difformità della risposta fornita dall'Agenzia delle entrate, ovvero della interpretazione sulla quale si è formato il silenzio assenso.

Si rileva, infine, che il DM del 29 aprile 2016, all'art. 8, prevede la possibilità di presentazione dell'istanza relativa all'interpello sui nuovi investimenti, da parte dei soggetti che siano in regime di Cooperative Compliance.

6.4. Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

L'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 - introdotto dall'art. 1, comma 2, del d.lgs n. 147/2015 - reca la nuova disciplina degli "accordi preventivi per le imprese con attività internazionale".

L'istituto consente di stipulare degli **accordi** con l'Amministrazione finanziaria in relazione a questioni di fiscalità internazionale che, una volta stipulati, hanno una validità di 5 anni.

Le modalità applicative dell'istituto in esame sono state disciplinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 marzo 2016.

Sotto il profilo soggettivo, sono ammessi agli accordi in oggetto le "*imprese con attività internazionale*".

Queste ultime sono definite dal provvedimento attuativo come le imprese residenti nel territorio dello Stato - ai sensi delle disposizioni vigenti - che in alternativa o congiuntamente:

- a. si trovino rispetto a società non residenti in una o più delle condizioni indicate nel comma 7 dell'art. 110 del T.U.I.R.;

- b. abbiano il proprio patrimonio, fondo o capitale partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipino al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
- c. abbiano corrisposto a, o percepito da soggetti non residenti, dividendi, interessi, royalties o altri componenti reddituali;
- d. esercitino la propria attività attraverso una stabile organizzazione in un altro Stato.

È inoltre considerata impresa con attività internazionale:

- a. l'impresa non residente che esercita la propria attività nel territorio dello Stato attraverso una stabile organizzazione, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi;
- b. l'impresa - con riferimento alla preventiva definizione in contraddittorio dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza - che si trovi nelle condizioni indicate rispettivamente agli artt. 166 e 166-bis del T.U.I.R.;
- c. l'impresa non residente - ai fini della valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall'art. 162 del T.U.I.R., nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia - che abbia intenzione di esercitare la propria attività per il tramite di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato entro il periodo di imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Sotto il profilo oggettivo, gli ambiti applicativi degli accordi preventivi possono avere ad oggetto uno dei seguenti ambiti:

1. la preventiva definizione **in contraddittorio** dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7 ex art. 110 del T.U.I.R. (ai fini del *transfer pricing*);
2. la preventiva definizione **in contraddittorio** dei valori in uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza da o all'estero ai sensi degli artt. 166 e 166-bis del T.U.I.R.;
3. l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, relative all'attribuzione di utili e perdite a stabili organizzazioni in Italia o all'estero;
4. la valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, da parte di imprese non residenti che abbiano intenzione di avviarla entro il periodo d'imposta successivo a quello di presentazione dell'istanza;
5. l'applicazione di norme, anche convenzionali, relative a dividendi, interessi, royalties e altri componenti reddituali a (oppure da) soggetti non residenti.

La stipula dell'accordo ha l'effetto di porre il contribuente **al riparo da possibili contestazioni** con riferimento alle questioni da esso regolate, a patto che questi si attenga a quanto ivi stabilito.

Durante il periodo di vigenza, infatti, gli Uffici conservano i poteri di cui agli artt.

32 ss. del D.P.R. n. 600/1973, relativi all'attività ispettiva ed a quella di accertamento, solo ed esclusivamente in relazione a questioni **diverse** da quella che è stata oggetto dell'accordo.

Si evidenzia che la nuova disciplina degli accordi preventivi stabilisce la possibilità, seppur limitata, di dare efficacia retroattiva all'accordo (c.d. *roll-back*). È prevista, infatti, la possibilità di far valere gli accordi preventivi anche per periodi d'imposta precedenti a quello in cui gli stessi sono stati conclusi, sempreché non risultino anteriori all'esercizio in corso alla data di presentazione dell'istanza.

L'art. 31-ter, contempla due casistiche in cui è possibile applicare il *roll-back*:

1. qualora l'accordo con l'Agenzia delle entrate consegua a un precedente accordo sottoscritto con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dai trattati internazionali contro le doppie imposizioni. In questo caso, l'accordo è automaticamente esteso al passato e l'autorità finanziaria italiana riconosce la validità interna dell'accordo stipulato con le autorità estere sin dal momento di presentazione dell'istanza;
2. qualora le circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo siano rimaste le stesse e ricorrono per uno o più periodi d'imposta precedenti alla stipula degli accordi. In tal caso è possibile far retrocedere gli effetti dell'accordo alla data di presentazione dell'istanza senza l'applicazione delle sanzioni, ove si renda necessario effettuare, a tal fine, il ravvedimento operoso ovvero presentare una dichiarazione integrativa.

7. LE NUOVE FORME DI COMUNICAZIONE TRA FISCO E CONTRIBUENTE PREVISTE DALL'ART. 1, COMMI DA 634 A 636, L. N. 190/2014

SOMMARIO: 7.1. *Premessa* - 7.2. *I singoli provvedimenti* - 7.2.1. *Provvedimento del 25 maggio 2015* - 7.2.2. *Provvedimento del 18 giugno 2015* - 7.2.3. *Provvedimento del 13 luglio 2015* - 7.2.4. *Provvedimento del 29 ottobre 2015* - 7.2.5. *Provvedimento del 9 maggio 2016* - 7.2.6. *Provvedimento del 1 giugno 2016* - 7.2.7. *Provvedimento del 21 giugno 2016* - 7.2.8. *Provvedimento del 24 giugno 2016* - 7.2.9. *Provvedimento del 15 luglio 2016* - 7.3. *Il richiamo al ravvedimento operoso*

7.1. Premessa

Il legislatore, con la Legge di Stabilità 2015, commi da 634 a 636, ha stabilito, nell'ottica di incentivare la collaborazione tra il Fisco ed il contribuente, che *“Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.”* (neretto aggiunto)

In adempimento delle norme sin qui descritte, il direttore dell'Agenzia delle entrate ha emesso nove provvedimenti, che si differenziano in ragione dei soggetti interessati dalle nuove forme di comunicazione e delle informazioni oggetto di queste ultime.

Il tratto comune a tali provvedimenti è la finalità di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, volte a stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili.

7.2. I singoli provvedimenti

7.2.1. Provvedimento del 25 maggio 2015

Il primo provvedimento emesso, datato 25 maggio 2015, disciplina le comunicazioni indirizzate ai contribuenti titolari di reddito d'impresa che hanno optato per la rateizzazione delle plusvalenze e/o sopravvenienze attive.

A tali soggetti l'Agenzia delle Entrate trasmette le informazioni relative alle possibili anomalie, presenti nelle dichiarazioni dei redditi, relative alla corretta indicazione delle quote costanti delle plusvalenze e/o sopravvenienze attive per le quali è stata esercitata l'opzione per la rateizzazione.

In particolare - come emerge dalla lettura dei dati contenuti nella comunicazione qui in seguito riportati - destinatari della comunicazione sono i soggetti che omettono, in tutto o in parte, di indicare in dichiarazione la quota di plusvalenze e/o sopravvenienze attive di competenza.

Nella comunicazione in esame sono contenuti i seguenti dati:

- a) numero identificativo della comunicazione;
- b) modello di dichiarazione presentata relativa all'anno di realizzazione della plusvalenza o sopravvenienza;
- c) protocollo identificativo e data di invio della dichiarazione di cui al punto b);
- d) ammontare complessivo della plusvalenza o sopravvenienza attiva realizzata, per la quale si è optato per la rateazione in conformità a quanto previsto dagli articoli 86 e 88 del TUIR;

- e) numero di rate scelte e ammontare della quota costante;
- f) dati relativi alla dichiarazione per il periodo d'imposta 2011, nella quale la quota di competenza risulta parzialmente o totalmente omessa;
- g) ammontare della quota di competenza parzialmente o totalmente omessa.

7.2.2. Provvedimento del 18 giugno 2015

In data 18 giugno 2015 il direttore dell'Agenzia delle entrate ha disciplinato con provvedimento le comunicazioni indirizzate ai soggetti destinatari degli studi di settore.

Il provvedimento in esame stabilisce, al comma 1 dell'art. 1, che oggetto della comunicazione sono i seguenti elementi ed informazioni:

- a) inviti al contribuente a presentare i modelli studi di settore, qualora non abbia provveduto pur essendone obbligato;
- b) modelli di studi di settore trasmessi;
- c) elenco delle anomalie emerse in fase di trasmissione della dichiarazione sulla base dei controlli telematici previsti tra i quadri contabili del modello UNICO e i dati degli studi di settore;
- d) segnalazioni inviate dal contribuente o dal suo intermediario, tramite la specifica procedura informatica resa disponibile dall'Agenzia delle Entrate, per comunicare eventuali giustificazioni in merito a situazioni di non congruità, non normalità e/o non coerenza risultanti dall'applicazione degli studi di settore o per fornire dettagli in merito alle cause di esclusione o di inapplicabilità dagli stessi, con l'indicazione se la segnalazione è stata inviata direttamente dal contribuente o per il tramite dell'intermediario;
- e) comunicazioni di anomalie nei dati dichiarati ai fini degli studi di settore, in allegato ad UNICO, rilevate dall'Agenzia delle Entrate sia analizzando i

dati stessi sia le altre fonti informative disponibili (in Allegato 1 sono riportate le tipologie di anomalie individuate per il triennio 2011-2013);

f) risposte inviate dal contribuente, anche per il tramite del suo intermediario, relative a comunicazioni di anomalie nei dati dichiarati ai fini degli studi di settore utilizzando la specifica procedura informatica resa disponibile dall'Agenzia delle Entrate;

g) statistiche relative ai dati dichiarati ai fini degli studi di settore.

In aggiunta, il comma 2 dello stesso articolo 1 prevede che vengano messe a disposizione del contribuente/intermediario i seguenti ulteriori elementi, ritenuti utili per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari e valore della produzione:

a) prospetto su base pluriennale dell'andamento dei dati dichiarativi relativi agli studi di settore applicati;

b) documento di sintesi dell'esito dell'applicazione degli studi di settore sulla base dell'ultima versione del software GERICO pubblicato sul sito dell'Agenzia, comprensivo del posizionamento degli indicatori di coerenza e di normalità e dell'indicazione sull'accesso al regime premiale previsto dall'articolo 10 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201.

7.2.3. Provvedimento del 13 luglio 2015

Con provvedimento del 13 luglio 2015 sono state disciplinate le comunicazioni indirizzate ai soggetti passivi IVA, con riferimento a due specifiche tipologie di comunicazioni.

In particolare, destinatari della prima tipologia di comunicazioni sono i soggetti passivi IVA che, alla luce delle informazioni ottenute dall'amministrazione finanziaria grazie al c.d. "spesometro", risultino aver omesso, in tutto o in parte, di dichiarare i ricavi conseguiti.

Destinatari della seconda tipologia di comunicazioni sono i prestatori di lavoro

autonomo rientrante nell'esercizio di arte o professione abituale e i prestatori di lavoro autonomo non esercitato abitualmente, in riferimento ai quali emergano anomalie nella corretta indicazione in dichiarazione dei compensi certificati dai sostituti d'imposta nei **modelli 770**.

Nella prima tipologia di comunicazioni sono contenuti i seguenti dati:

- a) codice fiscale e denominazione e cognome e nome del contribuente;
- b) numero identificativo della comunicazione;
- c) modello di dichiarazione IVA presentata relativa all'anno di imposta 2011;
- d) protocollo identificativo e data di invio della dichiarazione di cui al punto c);
- e) somma algebrica dell'ammontare complessivo delle operazioni riportate nei righi VE24, colonna 1 (Operazioni imponibili), VE31 (Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione d'intento), VE32 (Altre operazioni non imponibili), VE33 (Operazioni esenti), VE34, colonna 1 (Operazioni con applicazione del reverse charge), VE36, colonna 1 (Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi) e VE37 (Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2011) della dichiarazione di cui al punto c);
- f) codici fiscali e cognomi e nomi e denominazioni dei contribuenti soggetti passivi IVA che hanno comunicato all'Agenzia delle entrate di aver effettuato acquisti dal contribuente di cui al punto a);
- g) ammontare di acquisti comunicati dai contribuenti soggetti passivi IVA di cui al punto f);
- h) ammontare delle operazioni attive che non risulterebbero riportate nel modello di dichiarazione di cui al punto c).

Nella seconda tipologia di comunicazioni sono contenuti i seguenti dati:

- a) codice fiscale e cognome e nome del contribuente;
- b) numero identificativo della comunicazione;
- c) dati identificativi dei sostituti e dei rispettivi modelli 770 (protocollo e data di invio della dichiarazione);
- d) modello, protocollo identificativo e data di invio della dichiarazione per il periodo d'imposta 2011, nella quale i compensi risultano parzialmente o totalmente omessi;
- e) ammontare lordo dei compensi, distinti per singolo sostituto, che risultano essere stati percepiti dal contribuente in base a quanto indicato dai committenti nei modelli 770, quadro "Comunicazione dati certificazione lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi", con causale "A" (prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale) o "M" (prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente); somme non soggette a ritenuta; ammontare dei compensi imponibili e ritenute effettuate a titolo di acconto.

7.2.4. Provvedimento del 29 ottobre 2015

Con provvedimento del 29 ottobre 2015 sono state disciplinate le comunicazioni destinate ai soggetti passivi IVA in riferimento ai quali, alla luce del confronto dei dati relativi alla presentazione della **comunicazione annuale dei dati IVA** con quelli relativi alla presentazione della **dichiarazione ai fini IVA**, risulti la mancata presentazione della dichiarazione ai fini IVA ovvero la presentazione della stessa con la compilazione del solo quadro VA.

Nella comunicazione in esame sono contenuti i seguenti dati:

- a) codice fiscale e denominazione e cognome e nome del contribuente;
- b) numero identificativo della comunicazione e anno d'imposta;
- c) comunicazione annuale dei dati IVA presentata relativa all'anno d'imposta 2014;

- d) dichiarazione IVA presentata relativa all'anno di imposta 2014;
- e) protocollo identificativo e data di invio della comunicazione e della dichiarazione di cui ai punti c) e d).

7.2.5. Provvedimento del 9 maggio 2016

Con provvedimento del 9 maggio 2016 sono state disciplinate le comunicazioni indirizzate ai percettori di compensi per la raccolta effettuata tramite gli apparecchi di cui all'art. 110, comma 6, TULPS in riferimento ai quali emergano anomalie nella dichiarazione dei compensi percepiti.

Le anomalie che danno luogo alla trasmissione della comunicazione in esame sono quelle che emergono alla luce del confronto dei dati dichiarativi con quelli comunicati dalle società concessionarie della rete telematica per la gestione degli apparecchi di gioco.

Nella comunicazione in esame sono contenuti i seguenti dati:

- a) codice fiscale e denominazione/nome e cognome del contribuente;
- b) numero identificativo della comunicazione;
- c) codice atto;
- d) ammontare complessivo dei compensi percepiti per la gestione – nell'anno 2011 – di apparecchi che distribuiscono vincite in denaro.

Oltre ai dati appena elencati - trasmessi al contribuente tramite PEC o posta ordinaria - il contribuente può accedere, tramite il Cassetto fiscale consultabile sul portale informatico dell'Agenzia delle entrate, ai seguenti dati:

- a) ammontare complessivo dei compensi percepiti per la gestione di apparecchi che distribuiscono vincite in denaro;
- b) modello di dichiarazione IVA presentata relativa all'anno 2011;
- c) protocollo identificativo e data di invio della dichiarazione di cui alla

lettera precedente;

- d) ammontare complessivo delle operazioni esenti indicate nella dichiarazione IVA (rigo VE33);
- e) importo delle operazioni esenti parzialmente o totalmente omesso, emergente dal confronto con l'ammontare complessivo dei compensi comunicati dalle società concessionarie;
- f) dettaglio dei compensi comunicati, con separata indicazione delle società concessionarie e della tipologia di apparecchi.

7.2.6. Provvedimento del 1 giugno 2016

Il provvedimento emesso in data 1 giugno 2016 deve essere letto unitamente al provvedimento del 18 giugno 2015, in quanto si limita ad individuare, per il triennio 2012-2013-2014, le tipologie di anomalie nei dati degli studi di settore, previste alla lettera e) del punto 1.1 del provvedimento da ultimo citato.

7.2.7. Provvedimento del 21 giugno 2016

Con provvedimento del 21 giugno 2016 sono state disciplinate le comunicazioni indirizzate ai soggetti percettori di indennità di fine rapporto di cui alle lettere a) e c) dell'art. 17 del TUIR eccedenti il milione di Euro.

In dettaglio, le comunicazioni in esame sono destinate a coloro che omettono di indicare tra i redditi di lavoro dipendente la quota di indennità eccedente il milione di Euro. Come noto, infatti, ai sensi dell'art. 24, comma 31, del D.L. n. 201/2011 (convertito, con modificazioni, nella L. n. 214/2011), alla quota delle indennità sopra descritte eccedente il milione di Euro “*non si applica il regime di tassazione separata di cui all'articolo 19 del*” TUIR e tale “*importo concorre alla formazione del reddito complessivo*”.

Dalla lettura del provvedimento emerge che la descritta anomalia dichiarativa è individuata dall'Amministrazione finanziaria a seguito del confronto tra i dati dichiarati dai percipienti e quelli comunicati dai sostituti d'imposta.

Nella comunicazione in esame sono contenuti i seguenti dati:

- a) numero di Protocollo R.U.;
- b) dati presenti in anagrafe tributaria riferibili alle indennità e ai compensi eccedenti un milione di euro corrisposti a seguito della cessazione di un rapporto di lavoro dipendente o di collaborazione coordinata e continuativa nonché alla modalità di tassazione operata dal sostituto;
- c) estremi del modello di dichiarazione presentato nel quale non risultano dichiarati in tutto o in parte le indennità percepite;
- d) importo del reddito dichiarato e di quello parzialmente o totalmente omesso, nonché le ritenute operate dal sostituto sulla quota di indennità erroneamente assoggettata a tassazione separata da utilizzare come ritenute a titolo d'acconto della tassazione ordinaria dovuta.

7.2.8. Provvedimento del 24 giugno 2016

Con provvedimento del 24 giugno 2016 sono state disciplinate le comunicazioni aventi ad oggetto possibili anomalie sorte in riferimento ad uno degli eterogenei redditi individuati dal primo comma dell'articolo 1.

I possibili destinatari delle comunicazioni in oggetto sono quelli percipienti uno dei seguenti redditi:

- a) redditi dei fabbricati;
- b) redditi di lavoro dipendente e assimilati;
- c) assegni periodici di cui agli artt. 50 e seguenti del TUIR;
- d) redditi di partecipazione ex artt. 4, 5 e 6 del TUIR, nonché quelli derivanti da partecipazione in s.r.l. a ristretta base proprietaria;
- e) redditi diversi;
- f) redditi di lavoro autonomo abituale e non professionale;

- g) redditi di capitale derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'Ires e proventi derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza;
- h) redditi d'impresa con riguardo alle rate annuali di plusvalenze/sopravvenienze attive.

Nella comunicazione in esame sono contenuti i seguenti dati:

- a) identificativo della comunicazione;
- b) dati presenti in Anagrafe tributaria riferibili: ai contratti di locazione registrati, ai redditi corrisposti per le diverse categorie reddituali, ai soggetti che si sono avvalsi della facoltà di rateizzare la plusvalenza/sopravvenienza maturata;
- c) estremi del modello di dichiarazione presentato, nel quale non risultano dichiarati in tutto o in parte i redditi percepiti, ovvero, l'importo della rata annuale di plusvalenze/sopravvenienze;
- d) importo del reddito e/o della rata annuale parzialmente o totalmente omessi.

7.2.9. Provvedimento del 15 luglio 2016

Con il provvedimento del 15 luglio 2016 il direttore dell'Agenzia delle entrate ha disciplinato le comunicazioni indirizzate ai contribuenti che, alla luce dei dati presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, risultano essere stati destinatari di processi verbali di constatazione.

Nella comunicazione in esame sono contenuti i seguenti dati:

- a) codice fiscale e denominazione/nome e cognome del contribuente;
- b) anno d'imposta dei rilievi riportati nel processo verbale di constatazione.

7.3. Il richiamo al ravvedimento operoso

Tutti i provvedimenti ora esaminati ribadiscono la facoltà del contribuente di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso, al fine di regolarizzare gli errori e le omissioni eventualmente commesse, secondo le modalità previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 472/1997.

Come chiarito dallo stesso comunicato del 28 aprile 2016, tali comunicazioni, da intendersi quali naturali conseguenze della promozione della *compliance* e della trasparenza, hanno come principale obiettivo quello di promuovere l'adempimento spontaneo attraverso l'istituto del ravvedimento operoso.

Infatti, una volta venuta meno l'assoluta "spontaneità" del ravvedimento operoso (si veda quanto illustrato nel capitolo 2), l'Agenzia segnala al contribuente gli elementi in suo possesso (utilizzando il linguaggio del poker potremmo dire che gioca a carte scoperte), a questo punto il contribuente, potendo valutare la "forza" degli elementi su cui si potrà basare un eventuale atto di accertamento, valuta se ravvedersi in maniera in qualche modo "indotta" oppure fornire all'Ufficio informazione, chiarimenti e documentazione al fine di chiarire la legittimità del proprio operato e l'inconsistenza degli elementi oggetto delle comunicazioni.

Non solo, rinviando al precedente paragrafo in tema di contraddittorio endoprocedimentale, è indubbio che i menzionati provvedimenti si collochino proprio nel solco di un'estrema valorizzazione di tale principio.

Il contribuente, infatti, potendo, "*segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti*" assume un ruolo attivo e partecipa insieme all'Agenzia delle Entrate alla determinazione del debito di imposta in sede di accertamento.

8. CONCLUSIONI

Come abbiamo visto nei capitoli precedenti, in tempi recenti l'ordinamento fiscale è stato interessato da una serie di interventi legislativi compositi e articolati, permeati, però, dalla medesima *ratio legis*, ovvero dall'intento del legislatore di realizzare una modernizzazione del rapporto Fisco-contribuente, nell'ottica di una più proficua collaborazione e di un più ampio dialogo.

Nonostante la disorganicità dei summenzionati interventi, è, però, possibile leggere le varie disposizioni in essi recate in una logica sistemica di prevenzione degli illeciti fiscali, ma anche di deflazione del contenzioso.

Obiettivi, questi, da realizzarsi innanzitutto attraverso la predisposizione di un modello di *tax compliance* più moderno, in cui vanno a incasellarsi nuovi e più evoluti strumenti di dialogo e composizione dei conflitti potenziali e/o in essere tra le due parti del rapporto tributario.

In tale contesto, quindi, l'Amministrazione finanziaria sveste i panni, ormai logori e antiquati, di "controllore", per indossare, invece, quelli di un fidato interlocutore, aperto al dialogo che, consapevole della complessità della realtà economica entro cui si muovono gli operatori e delle incertezze generate da un sistema normativo complesso, tenta di proporsi alla stregua di un vero e proprio "consulente istituzionale" del contribuente.

A nostro avviso sono due le linee evolutive principali.

La prima consiste in un notevole potenziamento della possibilità di definizione delle liti tributarie sia prima e sia dopo l'emanazione dell'atto impositivo.

Come si è visto nel secondo capitolo, il ravvedimento operoso post riforma della Legge di Stabilità 2015 non ha più limiti di tempo né viene "neutralizzato" dall'effettuazione dei controlli.

Anche sulla spinta delle Nuove Comunicazioni (si rinvia al capitolo 7), il ravvedimento operoso diventa un formidabile strumento di definizione della

pretesa tributaria prima dell'emissione dell'atto impositivo.

Non si ignora che andrà valutato nel tempo quale atteggiamento prevarrà nel tempo: aumenteranno i ravvedimenti spontanei ultra-annuali oppure i contribuenti attenderanno le verifiche dell'Amministrazione finanziaria per poi valutare l'ipotesi di ravvedere alcuni rilievi oppure tutti?

Con riferimento agli strumenti di definizione successivi all'emanazione dell'atto impositivo, la principale novità degli ultimi anni è rappresentata dall'istituto del reclamo-mediazione il cui ambito di applicazione, dopo le modifiche introdotte nel 2015, risulta notevolmente ampliato.

Se adeguatamente valorizzato, potrà costituire un ottimo strumento per diminuire il carico del contenzioso tributario. Ed anzi, al fine di selezionare maggiormente i contenziosi e per far sì che i giudici di tributari si dedichino con maggior tempo ai procedimenti di maggior "peso" in termini di valore economico della causa, sarebbe auspicabile un innalzamento della soglia di accesso alla procedura ora fissata in Euro 20.000.

È vero che non tutte le questione si prestano ad una soluzione concordata tra Ufficio e contribuente in quanto vi sono molti casi in cui la contestazione dell'Ufficio o è totalmente fondata o è totalmente infondata, ma si auspica che in tali casi entrambi i contendenti (Fisco e contribuenti) siano leali e riconoscano l'infondatezza delle proprie posizioni senza ricorrere in Commissione Tributaria nella speranza di una pronuncia favorevole del tutto improbabile.

Sempre in questo percorso di ampliamento degli istitutivi deflativi del contenzioso si colloca anche la possibilità di conciliazione in secondo grado.

Anche in tal caso, occorrerà valutare la "risposta" delle parti coinvolte. Ad esempio, gli Uffici avranno il "coraggio" di concludere una conciliazione in caso di esito totalmente vittorioso della sentenza di primo grado? E, nel caso diametralmente opposto, il contribuente valuterà positivamente una conciliazione in secondo grado che, a fronte del pagamento di maggiori imposte, annulla l'alea del contenzioso e le lungaggini del medesimo?

La seconda linea evolutiva è quella relativa ad una nuova fase di collaborazione tra Fisco e contribuenti.

L'idea di fondo è, infatti, quella di consentire al contribuente e all'Amministrazione di "accordarsi" prima circa le modalità e i termini della corretta e concreta applicazione delle disposizioni fiscali, notoriamente complesse e mutevoli, rapportandole e calandole in un contesto economico, a sua volta, cangiante ed eterogeneo.

Tra gli istituti che maggiormente testimoniano questa nuovo trend vi è sicuramente la *Cooperative Compliance* e la disciplina relativa agli interpelli inerenti i nuovi investimenti e agli accordi tra le imprese con attività internazionale.

In questi nuovi istituti, la *disclosure* totale della realtà aziendale e dei criteri di interpretazione delle norme fiscali adottate dal contribuente costituiscono una svolta epocale che comporterà un cambiamento di attitudini da parte dei contribuenti e dell'Amministrazione finanziaria.

I primi dovranno entrare nell'ottica di idee che gli Uffici diventano dei consulenti nella determinazione del corretto carico tributario, i secondi dovranno, invece, dismettere il ruolo dei meri controllori *ex post* dell'autoliquidazione dei tributi effettuati dai contribuenti ed adottare un comportamento di *fair play* anche quando si tratta di accogliere le tesi del contribuente che danno luogo ad un minor pagamento di imposte.

Sotto questo punto di vista, ci si augura che la *Voluntary Disclosure* nazionale ed internazionale introdotta dalla Legge del 15 dicembre 2014 n. 186, abbia costituito un banco di prova per un nuovo atteggiamento di collaborazione tra contribuenti e Uffici dell'Agenzia delle Entrate (¹⁹⁹).

¹⁹⁹ Con il recente Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193 (convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L.1 dicembre 2016, n. 225) il legislatore ha "lanciato" la *Voluntary Disclosure bis* confermando, quindi, il successo della prima edizione della *Voluntary Disclosure*.

Infine, in questa nuova *weltanschauung* del rapporto tra Fisco e contribuente, diventa, come si è visto, centrale il ruolo del contraddittorio preventivo il quale è, da un lato, uno strumento di garanzia del diritto di difesa anticipato del contribuente e, dall'altro, uno strumento attraverso il quale l'Ufficio acquisisce le informazioni necessarie per svolgere un'adeguata istruttoria, improntata al principio di collaborazione, di buon andamento e di imparzialità dell'azione amministrativa.

Bibliografia

- ALLORIO-PAGLIARO, *Concordato tributario*, in *Nuoviss. Dig. It.*, III, Torino, 1969;
- ANTICO, *D.Lgs. n. 218/1997: osservazioni sulla revocabilità in autotutela dell'atto di adesione redatto. La pronuncia della corte di Cassazione a sezioni unite*, in *Il Fisco*, 10/2006;
- ANTICO, *Circolare n. 4/E del 16 febbraio 2009: la diversa modalità di definizione dei processi verbali di constatazione e degli inviti a comparire*, op. cit.
- AULETTA, *Profili nuovi del principio di diritto (il "vincolo delle sezioni semplici al precedente delle sezioni unite")*, in *Diritto processuale civile e Corte costituzionale*, a cura di Fazzalari, Napoli, 2006;
- BAJELU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria Iva*, 1966, in *Enc. Giur. Trecc.*, XVI;
- BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale*, Milano, 1988;
- BASILAVECCHIA, *La definizione dei processi verbali*, *Corr. Trib.*, n. 36/2008;
- BASILAVECCHIA, *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, n. 9/2009;
- BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione tributaria e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. Trib.*, 2011;
- BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. Trib.*, 2012
- BATISTONI FERRARA, *Contraddittorio anticipato e tutela del*

contribuente, in Fisco, 1994;

- BELLAGAMBA, *Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche*, in *Diritto Penale e Processo*, 2 / 2016;
- BERLIRI, *Appunti sul concordato tributario*, in *Tributi*, 1937;
- BRUNELLI, *Sulla natura del concordato tributario*, in *Riv. Dir. Pubbl.*, 1936, II;
- CADALBERT, *Natura giuridica ed imputazione del concordato tributario*, in *Foro lomb.*, 1939, fasc. 4-5;
- CADALBERT, *Natura giuridica del concordato tributario*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1941, II;
- CANTILLO, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in *Rass. Trib.* n. 2/2008;
- CAPOLUPO, *La conciliazione giudiziale*, in *Il fisco*, n. 36/1994;
- CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2013;
- CAPOLUPO, *Attività di verifica e trasparenza amministrativa*, in FIS, 1991
- CARINCI in *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, in "il Fisco" n. 44 del 24 novembre 2014;
- CARINCI – TASSANI, *Dall'adesione all'acquiescenza nei nuovi strumenti deflattivi del contenzioso tributario*, in *Dial. Trib.*, n. 3/2009;
- CASSETTA, *Profili dell'evoluzione dei rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione*, in *Dir. amm.*, 1993;

- CERIONI, *Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio tributario*, in *Corriere tributario*, 2015, fasc. 36;
- CERIONI, *Definizione dei processi verbali e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Boll. Trib.*, n. 2/2009;
- COCIVERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948;
- COCIVERA, *Concordato Tributario*, in *Enc. Dir.*, Vol. VIII;
- COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II;
- CONIGLIARO, *Assistenza tecnica, spese di lite e reclamo-mediazione tra chiarimenti e dubbi applicativi*, in *Il Fisco*, n.8 del 2016;
- CONIGLIARO, *Conciliazione giudiziale, tutela cautelare ed esecuzione delle sentenze nella lettura dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il Fisco*, 10/2016;
- CONIGLIARO, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale per puntare sugli strumenti deflattivi*, in *Il Fisco*, n. 31 del 2015;
- CONTE, *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, in *Rivista di diritto tributario*, 2015;
- CORDEIRO GUERRA, *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della compliance* in *Corr. Trib.*, n. 5/2015;
- CORRADO, *Il contraddittorio endoprocedimentale quale garanzia di attendibilità dell'accertamento fondato sugli studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, 2007;

- CORRADO, *Accertamenti standardizzati e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto è illegittimo in difetti di un'adeguata replica alle deduzioni fornite dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale*, nota a Cass. 22 febbraio 2008, n. 4624, in *Dir. prat. trib.*, 2008;
- DAMIANI, *Innovazioni strutturali dell'adesione ai nuovi inviti al contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, n. 12/2009;
- DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993;
- DEL FEDERICO, voce *Violazioni e sanzioni in materia tributaria*, *Enc. giur. Treccani*, Vol. XXXII, Roma, Agg. 2000;
- DI PIETRO, *Procedure applicative dell'Irap: le potestà normative regionali di prossima attuazione*, in *Riv.dir. fin.*, 1999;
- DEOTTO, NADALUTTI, *Questo ravvedimento non s'ha da fare*, di Dario Deotto e Maurizio Nadalutti, in "il Fisco" n. 12 del 2015;
- FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972;
- FALSITTA, *Condono o concordato, questo è il problema*, in *Il Fisco*, 1995;
- FALZONE, *Le obbligazioni dello Stato*, Milano, 1960;
- FANELLI, *Il ravvedimento cambia pelle*, in *Corr. Trib.*, n. 6/2015;
- FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I;
- FERLAZZO, NATOLI, *Luci ed ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I;
- FERLAZZO NATOLI INGRAO, *Novità in tema di accertamento e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1994

- FERRARA, *La riduzione delle sanzioni nell'accertamento con adesione*, in Corr. Trib., n. 17/2009;
- FICARI, *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, in Rass. trib. n. 2/1997;
- FICARI, *Processo Tributario. La mediazione fiscale*, in www.treccani.it, 2013;
- FONDAZIONE NAZIONALE DEI COMMERCIALISTI, *Il nuovo ravvedimento operoso*, commento a cura di Paola Rossi e Pasquale Saggese, del 15 aprile 2015;
- FRACCHIA, *Manifestazione dell'interesse del privato e procedimento amministrativo*, in Dir. amm., 1996;
- FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in Rass. Trib., 6/2000;
- GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1999;
- GAFFURI, *Concordato tributario*, in *Digesto*, IV ed., Sez. Commerciale, III, Torino, 1988;
- GALEOTTI FLORI, *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione giudiziale quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario*, in *Il Fisco*, 1995;
- GALLA, *Il nuovo regolamento sul concordato a regime*, in *Il Fisco*, n. 30/96
- GALLO, *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in Rass. Trib., 1994;
- GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in Dir. e prat. Trib. n. 50/1989;

- GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 1994;
- GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002;
- GARGIULO, *Il concordato tributario*, Napoli, 1947;
- GENTILLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Cedam, 1984;
- GIANNINI, *Attività amministrativa*, in "Enc. dir.", III, Milano, 1958;
- GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937;
- GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972;
- GIOÈ, *"Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario"*, Torino, 2015;
- GIOVANARDI, *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2010;
- GIOVANNINI, A. Giovannini, *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, in "il Fisco" n. 4/2015;
- GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, 2013;
- GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1991;
- GLENDI, *Brevi note al d.l. 15 marzo 1996, n.123 sul nuovo processo*, in *Dir. prat. Trib.*, 2, 1996;
- GRECO, *Natura giuridica del concordato in materia di ricchezza mobile*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1936;

- GRIZIOTTI, *Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato tributario. Impugnabilità e termini*, in Riv. Dir. Fin., 1938;
- GUICCIARDI, *La transazione degli enti pubblici*, in Arch. dir. Pubbl., 1936, 1;
- GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010;
- LAMEDICA, *Manovra 2009, Adesione ai processi verbali di constatazione*, in Corr. trib., n. 41/2008; (rivedere corsivo in nota 130)
- LIBURDI, *Il nuovo ravvedimento operoso e la definizione dei processi verbali di constatazione*, in Il Fisco, 2015;
- LOCATELLI, *Sull'irrilevanza penale dell'accertamento con adesione*, in Il Fisco, n. 26/1995;
- LOVECCHIO, *Le criticità della nuova disciplina sul ravvedimento operoso*, LOVECCHIO L., *Le criticità della nuova disciplina sul ravvedimento operoso*, in Il Fisco;
- LUPI, *Il concordato allargato elimina gli ostacoli penali*, in Il Sole 24 Ore, 9 aprile 1997;
- LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in Rass. Trib., 1994;
- LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001;
- LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in Rass. Trib. n. 4, 1997;
- LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in Rass. Trib., 1998;

- MACELLARI, *Strumenti per prevenire e risolvere le liti tributarie*, Milano, 1998, Giuffrè;
- MAFFEZZONI, *Alcune riflessioni sul concordato tributario*, in Riv. Dir. Fin., 1941;
- MAGISTRO FANELLI, *L'accertamento con adesione del contribuente*, Milano, 1999;
- MALAGÙ, *La conciliazione delle liti tributarie*, in Boll. trib. n. 19, 1994;
- MANONI, *La revocabilità in autotutela dell'atto di adesione perfezionato*, in "Il Fisco", 11/2015;
- MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in Riv. giur. trib., 2009;
- MARCHESELLI, in "C'è un giudice a Berlino": ristabilita l'equità nei rapporti Fisco contribuente quanto agli accertamenti accelerati, in Corriere Tributario, n. 18/2014;
- MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000;
- MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010;
- MARONGIU, *Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente"*, Dir. e prat. trib., 1991, I;
- MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, Riv. dir. trib., 2008;
- MASTROGIACOMO, *Commento all'articolo 13*, in I. Caraccioli - A. Giarda - A. Lanzi, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001;
- MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in

Commento agli interventi di riforma tributaria, Padova, 1999;

- MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in Fedele- Fantozzi (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005;
- MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in Riv. dir. trib. n. 11/2002, parte I;
- MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, Riv. dir. trib. 3/2016;
- MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso di imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009;
- MICHELI-TREMONTI, *Obbligazioni (Dir. Trib.)*, in Enc. Dir., XXIX;
- MIFSUD, *Le sanzioni amministrative tributarie - I decreti legislativi nn. 471, 472 e 473 del 1997 concernenti le modifiche al sistema sanzionatorio tributario*, Il Fisco n. 5 del 1998;
- MONTANARI, *Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del “contraddittorio difensivo” nel procedimento di accertamento tributario*, in Riv. dir. fin sc. fin., 2010;
- MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2007;
- MOSCHETTI, *La possibilità di accordo fra amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in Il Fisco, 1995;
- NASTASIA, QUERQUI, *L'esercizio del potere di autotutela*

- tributaria*, in *Il Fisco*” n. 18/2014;
- NOCERA, *Circolare n. 4/E del 16 febbraio 2009: definizione degli inviti a comparire. La circolare subordina il perfezionamento al pagamento*, in *Il Fisco*, n. 9/2009;
 - PENNELLA, *L’obbligazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, Padova, 2011;
 - PERRONE, *L’art. 12 dello statuto ed il contraddittorio “endoprocedimentale” tributario: una questione ancora aperta*, in *Diritto e Processo Tributario*, 2/2015;
 - PERRUCCI, *Conciliazione giudiziale invece di patteggiamento?*, in *Boll. trib.* n. 19, 1994;
 - PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Napoli, 2005;
 - PIANTAVIGNA, *Resistenze nazionali all’indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 2010;
 - PICCOLO, MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. Trib.*, 2012;
 - PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all’invito)*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2009;
 - PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012;
 - PISTONE, *Liti pendenti e conciliazione giudiziale, le novità del secondo decreto*, in *Corr. trib.* n. 39, 1994;
 - PUGLIESE, *La natura del concordato tributario*, in *Foro lomb.*, 1934, I;

- PUOTI, *Concordato tributario*, in Enc. Giur. Trecc., Roma, VII;
- PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in Riv. Dir. Fin., 1969;
- QUARTA, *Commentario all'imposta di ricchezza mobile*, III, Milano, 1902;
- QUATRARO D., QUATRARO M., *Osservazioni in tema di revocabilità dell'accertamento con adesione ex decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*, in Boll. trib. n. 14/2005;
- RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in Rass. trib., 2009;
- RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009
- REDI, *Prime considerazioni sulla chiusura delle liti fiscali pendenti e sulla conciliazione giudiziale*, in Boll. Trib., 1994;
- RICCA, *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la 'compliance'*, in Corr. Trib., n. 43/2014;
- RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art.5-bis del D.Lgs. n.218/1997*, in Rass. Trib., n. 3/2009;
- RORDORF, *Stare decisis: osservazioni sul valore del precedente giudiziario nell'ordinamento italiano*, in Foro it., 2006;
- RUSSO, *Diritto e Processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969;
- RUSSO, *Istituti deflativi del contenzioso e scelte discordanti tra la società di persone e i soci partecipanti*, in Il Fisco, n. 28/2011;
- RUSSO, *La tutela del contribuente nel processo sui redditi virtuali o*

- presunti: problemi generali*, in Riv. dir. Trib., 1995;
- RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999;
 - SACCONI, *La conciliazione giudiziale: i nodi irrisolti e le difficoltà operative, in particolare in tema di perfezionamento della conciliazione*, in Rass. trib., n. 6/1998;
 - SCALINCI, *Lo Statuto e l'“auretta” dei principi che ... incomincia a sussurrar: il contraddittorio preventivo per una tutela effettiva e un giusto procedimento partecipato*, in Riv. dir. trib., n. 7-8/2014;
 - SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in Corr. Trib. n. 44/2009;
 - SALVINI, *La “ nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. dir. trib., 2000;
 - SANTAMARIA, *L'accertamento con adesione fra gli altri istituti premiali per ridurre le sanzioni amministrative*, in Fisco, 2000;
 - SCALINCI, *La Cassazione muta ancora orientamento e riafferma il generale diritto al contraddittorio preventivo (nota a Cass., sez. VI-T, ordinanza 12 febbraio 2016, n. 2879)*, in Riv. Dir. Trib.online, 3/2016;
 - SEPIO, SILVETTI, in *Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente*, Il Fisco n. 9 del 2016;
 - SEPIO, TITO, *Il nuovo ravvedimento operoso tra opportunità di adempimento tardivo e deflazione del contenzioso*, in Corr. Trib., n. 30/2015;
 - STEVANATO, *Autotutela (diritto tributario)*, in “Enc. dir.”, aggiornamento, 1999, Milano;

- STEVANATO, *L'adesione-acquiescenza e le nuove "sirene di Ulisse*, in Dial. Trib., n. 3/2009;
- STIPO, *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., n. 6/2000;
- STRIANESE, *L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase istruttoria del procedimento tributario tra democraticità dell'azione amministrativa e limiti derivanti dall'attività di controllo nella logica di risultato*, in Rivista on line, Innovazione e diritto, 2012;
- TENCATI, *Le cause ostative all'accertamento con adesione*, in Il Fisco, 42/1995
- TERRANOVA, *Il concordato nella dottrina e nel diritto tributario italiano*, Milano, 1946;
- TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, parte generale, Milano, 2013;
- TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013;
- TRIVELLIN, *art. 97 Cost.*, in Breviaria juris, Tomo I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del Contribuente, a cura di G. Falsitta, Milano, 2011;
- TUNDO, *Dialettica fisco-contribuente e crisi: utile contrappeso o sistema da superare?*, in Corr. Trib., n. 13/2009;
- TUNDO, *Possibili rimedi al mancato invito al contraddittorio nell'accertamento con adesione*, in Corr. Trib., n. 7/2013;
- VERSIGLIONI, *Accordo e disposizioni nel diritto tributario*, Milano, 2001;

- VICOSNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977;
- VIOTTO, Sub art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997”, in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni tributarie*, a cura di F. Moschetti e L. Tosi, Padova, 2000;
- VOGLINO, *La conciliazione giudiziale in materia tributaria*, in Boll. Trib., 1995;
- VOGLINO, *Prime riflessioni sugli istituti di imposizione concordata, delineati dal d.l. 18 luglio 1994, n. 452*, in Boll. trib., 1994;
- VOGLINO, *L'incidenza della legge 7 agosto 1990, n. 241, sui procedimenti tributari di accertamento*, in BTI, 1995.