

DAL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE AL PROCESSO TRIBUTARIO

GLI STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

L'INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO TRIBUTARIO

Statistiche del MEF: ricorsi pervenuti nel trimestre aprile-giugno 2021 sono circa 38.000 con un aumento, rispetto allo stesso periodo del 2020, di circa il 7%.

In particolare, sono stati presentati 25.558 ricorsi presso le Commissioni tributarie provinciali (CTP) e 11.884 appelli presso le Commissioni tributarie regionali (CTR).

La giacenza complessiva al 30 giugno 2021 è di circa 300.000 controversie.

Per effetto del periodo emergenziale, nel 2020 il numero dei ricorsi presentati è diminuito, mentre, come è intuibile, è aumentato il numero delle controversie pendenti a motivo della mancata celebrazione delle udienze.

Se questo è lo stato del contenzioso presso le corti di merito, la situazione si fa decisamente più catastrofica in Cassazione.

Oltre 52mila cause arretrate fiscali, alcune risalenti a sette anni fa. È questo il carico insostenibile che provoca i ritardi nelle decisioni della sezione tributaria della Cassazione, contribuendo a rendere inesigibile buona parte dei 37,7 miliardi di euro di crediti fiscali oggetto delle liti pendenti alla Suprema Corte.

Ratio degli strumenti deflattivi:

- 1) garantire un prelievo rapido e certo per il Fisco;
- 2) definire rapidamente l'incertezza della lite fiscale (con tutte le ricadute in tema di riscossione coattiva), calibrando l'imposizione tributaria nel rispetto dell'art. 53 Cost., per il contribuente.

Un cenno va fatto al contemperamento dei detti istituti con una congerie di principi di rango costituzionale che, in realtà, impongono non solo l'**indisponibilità dell'obbligazione tributaria**, ma anche il fondamentale principio di cui all'art. 53 Cost., talchè ognuno concorre alla spesa pubblica in ragione della propria **capacità contributiva**.

Apparentemente i due principi richiamati costituirebbero un baluardo insormontabile che osterebbe a qualsivoglia previsione di "trattativa" con il Fisco in relazione proprio al tributo che viene richiesto in pagamento. E però oggi i due principi dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e della capacità contributiva vengono rimodulati in chiave moderna. La più recente ed autorevole dottrina ha, infatti, evidenziato che va sempre valorizzato il **fine compositivo delle controversie tributarie in un equo contemperamento della posizione del Fisco e di quella del contribuente**.

Si pensi al caso, frequentissimo, in cui la questione tra ente impositore e contribuente sia controvertibile all'infinito: in questa situazione, quando mancano soluzioni certe e predeterminate e

non sia possibile una scelta unilaterale, può essere responsabile per entrambe le parti (con un richiamo alla disciplina recata dall'art. 91 c.p.c.) scegliere concordemente per una composizione della lite.

Inoltre e con specifico riferimento alla indisponibilità dell'obbligazione tributaria, occorre evidenziare che essa deve correttamente intendersi quale strumento che consente, più che una – inammissibile – negoziazione del tributo, una più rapida e perequata attuazione dello stesso.

Coma ritenuto da autorevole dottrina (Raffaello Lupi), l'amministrazione deve ricercare la più conveniente valutazione delle circostanze di fatto e la più ragionevole interpretazione legislativa, sempre nei limiti della manifestazione di giudizio, perseguendo un certo equilibrio fra gli interessi economico- sociali in gioco.

Oggi gli istituti deflattivi rientrano nell'ambito della necessità che vi sia collaborazione

Quali sono gli istituti che consentono di deflazionare il contenzioso tributario?

1. autotutela tributaria
2. ravvedimento operoso
3. acquiescenza
4. accertamento con adesione
5. reclamo/mediazione
6. conciliazione

1. AUTOTUTELA TRIBUTARIA

L'autotutela è il diritto dell'ente di farsi ragione da sé in via amministrativa e nel doveroso rispetto del principio di legalità.

Nel diritto amministrativo l'autotutela può esercitarsi in qualunque momento, fatto salvo il limite del giudicato ed i limiti che specificamente sono introdotti dalla legge (si pensi alla recente modifica dell'art. 2-nonies della L. 241/90 sull'annullamento d'ufficio che, al fine di cristallizzare l'operato della PA ed evitare il procrastinarsi *sine die* della potestà decisoria della PA, fissa a 12 mesi – e non più a 18 – il termine entro il quale la stessa PA può rivedere l'atto emesso in autotutela).

In materia tributaria l'autotutela è stata disciplinata per la prima volta dall'**art. 68 del D.P.R. 287/1992** che trattava del regolamento degli uffici del personale del MEF.

Indi, il **comma 1 dell'art. 2-quater del D.L. 564/1994** ha sancito che: «*Con decreti del ministro delle Finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria **competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'Ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione.***».

Il comma **1-bis** dispone poi che: *“Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell’atto che appaia illegittimo o infondato”*.

A sua volta, il **comma 1-quinquies** stabilisce che *“La sospensione degli effetti dell’atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest’ultimo, anche l’atto modificato o confermato”*.

In attuazione della sopra indicata normativa, il **d.m. 37/1997**, all’art. 1 individua nell’Ufficio che ha emanato l’atto illegittimo, o che è competente per gli accertamenti d’Ufficio, ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, nella Direzione regionale dalla quale l’Ufficio stesso dipende, gli organi competenti per l’esercizio del potere di annullamento e di revoca d’Ufficio o di rinuncia all’imposizione.

L’art. 2 dello stesso decreto, con un’**elencazione solo esemplificativa**, specifica poi alcune ipotesi di annullamento d’Ufficio o di rinuncia all’imposizione, sussistendo le quali l’Ufficio può eventualmente procedere all’annullamento, anche solo parziale, del proprio atto impositivo.

I casi tipici di autotutela prospettati dalla norma si riferiscono a:

1. errore di persona;
2. evidente errore logico o di calcolo;
3. errore sul presupposto;
4. doppia imposizione;
5. mancata considerazione di pagamenti regolarmente eseguiti;
6. mancanza di documentazione sanata dalla successiva produzione entro i termini di decadenza;
7. sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o agevolazioni precedentemente non riconosciute;
8. errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile.

L’unico **limite** alla possibilità di procedere ad autotutela tributaria è rappresentato dalla presenza di una **sentenza di merito, passata in giudicato e favorevole alla stessa Amministrazione finanziaria** (comma 2, art. 2, d.m. n. 37/1997).

Fondamento del potere di autotutela: assicurare il **perseguimento dell’interesse pubblico** e la **tutela della legalità** attraverso il riesame e l’eventuale **correzione o rimozione degli atti viziati**, sia sotto il profilo della legittimità che del merito.

In caso di autotutela tributaria si pone il problema che, annullando gli atti impositivi, l'Amministrazione non sembra perseguire un interesse pubblico specifico, ulteriore, naturalmente, rispetto a quello del generico ripristino della legalità violata, rinunciando, anzi, ad un credito in teoria caratterizzato dal vincolo dell'indisponibilità.

Oggetto dell'autotutela tributaria possono, dunque, essere oggi gli avvisi di accertamento, di liquidazione e di irrogazione di sanzioni e tutti gli altri atti che comunque incidano negativamente nella sfera giuridica del contribuente, quali ad esempio il ruolo e gli atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso.

L'istituto in esame ha subito, infine, una **modifica** ad opera dell'**articolo 11 del D. Lgs 159/2015**, il quale è andato a modificare l'art. 2 *quater* citato, consentendo di usufruire delle **sanzioni ridotte** quando vi sia **annullamento o revoca parziale dell'atto di accertamento**, alle stesse condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purchè si rinunci al ricorso.

L'art. 13, comma 6, della l. 27 luglio 2000, n. 212, c.d. Statuto del contribuente, nel disciplinare le funzioni del **Garante del contribuente**, ha riconosciuto a tale organo la possibilità di attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

Si tratta, in realtà, di funzioni più di **sollecitazione** che non di soluzione delle problematiche segnalate dai contribuenti.

Innanzitutto, l'attivazione dell'autotutela da parte del Garante ai sensi dell'art. 13, comma 6, può scaturire «anche» da apposita segnalazione inviata per iscritto dal contribuente, ovvero da qualsiasi altro soggetto interessato alla richiesta, che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli.

Emerge dunque chiaramente che l'attivazione può avvenire d'Ufficio, senza cioè un preciso ed espresso *input* da parte degli interessati.

I presupposti indicati dall'art. 13, ovviamente, non sono tassativi, trattandosi piuttosto di mere indicazioni.

Per quanto riguarda poi il procedimento, ricevuta l'istanza del contribuente o del terzo, ovvero, una volta venuto a conoscenza di comportamenti non conformi alle norme vigenti, il Garante deve innanzitutto attivare gli Uffici, al fine di richiedere e ottenere documenti di interesse o specifici chiarimenti.

Differente, invece, risulta l'approccio ai fini dell'autotutela.

Questa può essere attivata esclusivamente per gli atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

La diversità delle situazioni e, conseguentemente, delle funzioni del Garante è provata anche dagli **obblighi che ne derivano a carico degli Uffici**.

Infatti, mentre nel primo caso, è stato fissato un **termine di trenta giorni** entro il quale questi devono provvedere a quanto di competenza (invio di documenti, chiarimenti, ecc.), nel secondo, a fronte dell'attivazione, non è stato previsto alcun obbligo, neanche in termini di mera informazione in ordine alle decisioni assunte.

Una seconda limitazione emerge inoltre direttamente dalla lettura dell'art. 13, comma 6, posto che non rileva qualsiasi atto impositivo o di riscossione, ma soltanto quelli che sono stati «notificati» al contribuente.

Al Garante inoltre non è in ogni caso consentito entrare nel merito della pretesa creditoria.

Quanto al procedimento, non vi sono particolari formalismi, potendo l'autotutela finanche attivarsi senza che vi sia una specifica istanza di parte.

Non è necessario dare notizia al contribuente circa l'avvio del procedimento di autotutela né è prevista la partecipazione del contribuente al procedimento.

L'atto conclusivo è scritto e motivato.

S'è visto che l'istanza del contribuente non determina per l'AF un obbligo di annullare.

Contro il diniego dell'Amministrazione ad attuare l'autotutela può essere proposto il **ricorso solo per vizi di illegittimità del rifiuto e non con riferimento alla fondatezza della pretesa tributaria diventata in questo modo definitiva**.

Ciò è stato ampiamente chiarito dalla Corte di Cassazione che ha precisato che il sindacato del giudice sul diniego di autotutela dell'atto impositivo divenuto definitivo può riguardare solamente profili di illegittimità del rifiuto ed è consentito solo se ricorrano ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria relative alla rimozione dell'atto impositivo.

Diversamente opinando, del resto, si consentirebbe l'aggiramento del termine di decadenza, previsto a garanzia del principio di certezza del diritto e di stabilità dei rapporti giuridici, per l'impugnazione degli atti impositivi, che rimarrebbero quindi esposti a **riesame a tempo indeterminato** tutte le volte che il contribuente, pur divenuto definitivo l'avviso di accertamento, presenti poi istanza di revisione in autotutela.

Caso eccezionale è quello in cui emergano "*elementi sopravvenuti*" per i quali è diversa la domanda di annullamento dell'atto stesso per i suoi vizi originari.

Per cui il ricorso proposto al giudice tributario avverso il diniego (parziale, nella specie) di autotutela non si risolve in una (inammissibile) impugnazione di atti impositivi in ordine ai quali siano già decorsi i termini per esperire la tutela giurisdizionale.

Ancora, un breve cenno all'**autotutela sostitutiva**.

La Corte di Cassazione ha ritenuto legittimo l'esercizio del potere di autotutela sostitutiva a condizione che l'atto impositivo sia inficiato esclusivamente da nullità derivante da vizi di natura formale, tali cioè da non incidere sull'esistenza o sull'ammontare del credito tributario.

Nell'ipotesi di integrazione o modificazione si esercita, invece, un ulteriore potere accertativo, il quale, in quanto tale, richiede necessariamente la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Infine, un breve cenno all'**autotutela sospensiva**.

L'AF, ai sensi dell'art. 2-quater del D.L. 564/1994 ha il potere di sospendere gli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato in modo da impedire che tale atto possa produrre nel frattempo i suoi effetti, arrecando così un danno ingiusto al destinatario.

2. RAVVEDIMENTO OPEROSO

Anche l'istituto del ravvedimento operoso viene fatto rientrare dalla dottrina nell'alveo degli istituti che deflazionano il contenzioso tributario.

Il ravvedimento operoso è un istituto di carattere generale che, al fine di incentivare lo spontaneo adempimento dei doveri fiscali (c.d. "**compliance**"), consente al contribuente che sia incorso in irregolarità tributarie di **sanare la propria posizione** dichiarando redditi ulteriori rispetto a quelli già dichiarati, eseguendo pagamenti omessi o eseguiti in misura insufficiente o, ancora, assolvendo ad altri adempimenti che avrebbero dovuto essere effettuati in precedenza.

A fronte dello **spontaneo pagamento** di quanto dovuto e degli interessi maturati su tali somme, è previsto per il contribuente un effetto premiale consistente nella **riduzione della sanzione** altrimenti irrogabile da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tale riduzione è tanto maggiore quanto più breve è il tempo intercorso tra la violazione fiscale e la sua successiva regolarizzazione mediante ravvedimento: il legislatore ha a tal fine individuato **diversi scaglioni temporali** a ciascuno dei quali corrisponde una diversa e via via minore quota di abbattimento della sanzione.

È in ogni caso opportuno segnalare che il pagamento e la regolarizzazione effettuati mediante ravvedimento operoso non pongono il contribuente al riparo da successive attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria o dalla prosecuzione di quelle già in corso.

La disciplina del ravvedimento operoso è contenuta nell'**art. 13 del D.Lgs. 472/1997** (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie).

In base al **tempo intercorso tra la violazione di un obbligo fiscale e la sua successiva spontanea regolarizzazione da parte del contribuente**, si distinguono diverse tipologie di ravvedimento, cui

corrispondono quote via via decrescenti di abbattimento della sanzione (ravvedimento sprint, ravvedimento breve ecc.).

Il ravvedimento si perfeziona con il **contestuale pagamento del tributo eventualmente omesso o versato in misura insufficiente, della sanzione ridotta e degli interessi** di mora.

Il ravvedimento operoso è consentito a **tutte le tipologie di contribuenti** (persone fisiche, società, enti) in relazione alle diverse imposte dovute e agli adempimenti a cui ciascuno di essi è tenuto.

A seguito della riforma del 2015, **per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate** (Irpef, Ires, IVA, Irap, imposta di registro, imposta ipotecaria, imposta catastale, imposta di bollo, imposta sulle successioni, ecc...), il ravvedimento è possibile anche se:

- la violazione è già stata constatata e notificata al contribuente;
- sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche;
- sono iniziate altre attività di accertamento (notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti, invio di questionari) formalmente comunicate al contribuente.

Il ravvedimento resta invece **precluso per effetto della notifica di atti di liquidazione e di accertamento**, comprese le comunicazioni di cui all'art. 36-bis del D.P.R. 600/1973 e all'art. 54-bis del D.P.R. 633/1972 (controlli automatici delle dichiarazioni) e all'art. 36-ter del D.P.R. 600/1973 (controlli formali delle dichiarazioni).

Permane una rilevante differenza di disciplina fra **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate** e **tributi gestiti a livello locale**: soltanto per la prima categoria di tributi il ravvedimento rimane possibile anche a seguito dell'avvio di attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria; per gli altri, il ravvedimento deve necessariamente essere antecedente a qualsiasi attività di contestazione o controllo avviata dai competenti organi accertatori e portata formalmente a conoscenza del contribuente.

3. ACQUIESCENZA

L'art. 15 del D. Lgs. 218/1997 ha introdotto la possibilità, da parte del contribuente, di ottenere una **riduzione ad un terzo delle sanzioni irrogate** con l'avviso di accertamento nel caso in cui l'atto non venga impugnato, non sia presentata istanza di accertamento con adesione e si provveda al pagamento, entro il termine per la proposizione del ricorso, delle somme complessivamente dovute applicando la predetta riduzione.

Il contribuente può ottenere una **riduzione a un terzo delle sanzioni irrogate nell'avviso di accertamento** a condizione che:

- rinunzi a impugnare l'atto emesso dall'Ufficio;
- rinunzi a presentare istanza di adesione di cui agli artt. 6, comma 2, e 12, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997;
- provveda al pagamento delle somme dovute con la riduzione delle sanzioni entro il termine della proposizione del ricorso.

I presupposti, le modalità e i termini per avvalersi dell'istituto in commento vanno indicati, da parte dell'Ufficio, nell'avviso di accertamento.

L'acquiescenza all'avviso di accertamento deve avvenire entro il termine di impugnazione dell'atto, ossia **entro sessanta giorni dalla notifica del medesimo**.

La C.M. 235 dell'8/8/1997 estende all'acquiescenza, al pari dell'accertamento con adesione, la **sospensione feriale**, dall'1 al 30 agosto.

Il pagamento delle somme dovute può essere anche rateizzato.

4. ACCERTAMENTO CON ADESIONE

L'accertamento con adesione, disciplinato dal D. Lgs. n. 218/1997, **non è una transazione** nel senso civilistico del termine, in quanto ai sensi dell'art. 1966 del c.c., la transazione è possibile soltanto per quei rapporti dei quali le parti abbiano la disponibilità e tali non sono quelli attinenti alle obbligazioni tributarie.

In tale contesto, pertanto, il contraddittorio con il contribuente non implica una trattativa ma serve solo ad **apportare ulteriori elementi di valutazione** che l'Ufficio possa esaminare al fine di determinare il (giusto) contenuto dell'atto di accertamento, tenendo anche conto del **grado di sostenibilità della pretesa tributaria in sede contenziosa**. Resta fermo, ovviamente, il ricorso all'autotutela per rimuovere, in tutto o in parte, gli atti di accertamento illegittimi o infondati.

La disciplina dell'accertamento con adesione attribuisce agli Uffici finanziari la possibilità di definire, in via amministrativa e in contraddittorio con il contribuente, le pretese tributarie, al fine anche di deflazionare il contenzioso tributario e anticipare la riscossione dei tributi.

La *ratio* di questo istituto è quella della **definizione concordata delle imposte nei casi in cui vi siano dubbi sulla pretesa**; l'istituto in oggetto non dovrebbe essere utilizzato nei casi di illegittimità della pretesa, perché in tal caso dovrebbe essere azionato l'istituto dell'autotutela.

L'ambito in cui può essere utilizzato questo istituto, di norma, è quello delle **questioni che non possono trovare una soluzione in base ad elementi certi, ma in cui l'accertamento si fonda su elementi presuntivi e induttivi**.

Non ci sono **limiti** di applicazione dell'accertamento con adesione, se non i casi previsti dalla legge cioè per i controlli formali *ex articolo 36 bis e 36-ter* del D.P.R. 600 del 1973, caratterizzati dalla liquidazione dell'imposta basata sulla documentazione fornita dal contribuente su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, ovvero sulla correzione degli errori commessi dal contribuente che riguardano discrepanze materiali o di calcolo. In codesti casi, la rettifica che viene eseguita dall'Amministrazione si fonda sul confronto degli elementi della dichiarazione presentata dal contribuente e i dati risultanti dall'anagrafe tributaria, senza alcun margine di valutazione o giudizio discrezionale da parte della stessa. **Nel momento del controllo non ci sono elementi che possono essere sottoposti al giudizio e alla valutazione dell'amministrazione, ma vi è solamente un confronto di dati individuati nella dichiarazione con quelli della documentazione fornita.**

La procedura di accertamento con adesione può essere attivata anche dal contribuente quando nei suoi confronti siano stati eseguiti accessi ispezioni o verifiche o nei casi in cui gli venga notificato un avviso di accertamento non preceduto da un invito al contraddittorio. **Non può presentare istanza di accertamento con adesione chi, invitato dall'ufficio, abbia ommesso di partecipare al confronto con l'ente impositore, nonché chi abbia già proposto ricorso alla commissione tributaria.**

Il contribuente presenta l'istanza di accertamento con adesione per iscritto **entro il termine per l'impugnazione dell'atto**, ossia entro sessanta giorni dalla notifica dell'accertamento, termine soggetto a **sospensione feriale** nel mese di agosto. Tale istanza avvia un confronto con l'ufficio che entro quindici giorni dalla ricezione della stessa deve invitare il contribuente a comparire e se dall'incontro avvenuto vi è un accordo, si redige il nuovo atto di accertamento al quale il contribuente aderisce.

Nel caso in cui sia presentata a seguito di un'attività di verifica eseguita dall'ufficio – e quindi in assenza della notifica dell'avviso di accertamento – non vi è un termine esatto entro il quale l'ufficio debba rispondere.

Dalla presentazione della domanda, **i termini per effettuare ricorso e per il pagamento delle imposte accertate restano sospesi per 90 giorni**. Terminato il termine di sospensione, il contribuente – se non ha raggiunto l'accordo con l'Amministrazione –, può impugnare l'atto ricevuto presentando ricorso alla commissione tributaria provinciale territorialmente competente.

Per il raggiungimento dell'accordo è possibile che ci vogliano più incontri e per ogni incontro deve essere redatto un verbale sintetico dove verranno indicati i motivi e la documentazione fornita dal contribuente. L'ufficio in ogni caso non è tenuto alla definizione

dell'accertamento con l'adesione, se non vi sono elementi idonei forniti dal contribuente per ridimensionare la pretesa.

Si inserisce in quest'ambito **l'istituto dell'invito obbligatorio di cui all'art. 5-ter del D. Lgs. 218/1997** introdotto nel 2019 ed applicabile per gli avvisi di accertamento emessi dall'1/7/2020.

L'**obbligo del contraddittorio preventivo** viene finalmente cristallizzato nel nostro ordinamento con la finalità di **garantire l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento** e nell'assicurare **la corretta pretesa erariale**, spingendo i cittadini verso **l'adempimento spontaneo**.

La mancata attivazione del contraddittorio comporta l'invalidità dell'atto impositivo, ma soltanto se il contribuente dimostri che l'osservanza di tale obbligo avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Nessun obbligo, invece, quando al contribuente è stata rilasciata copia di un processo verbale di chiusura delle attività e nei casi di notifica di un accertamento parziale.

L'esito del contraddittorio con il contribuente costituisce parte della motivazione dell'accertamento e diventa protagonista dell'istituto (**motivazione rafforzata**). Nella specie, nel caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento emesso dall'ufficio deve essere **specificatamente motivato con riferimento ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente, descrivendo le giustificazioni offerte e argomentando sulla loro fondatezza**. L'esito del contraddittorio con il contribuente, quindi, diventa protagonista e costituisce parte della motivazione dell'accertamento, non essendo sufficiente la mera valutazione degli elementi indicati dal contribuente.

Trattasi, come s'è detto, di istituto che mira a deflazionare il contenzioso tributario per effetto della partecipazione **obbligatoria** del contribuente al **contraddittorio endoprocedimentale**.

Perché "l'accordo" con l'Amministrazione si definisca perfezionato c'è la necessità che entro **venti giorni dalla sottoscrizione** il contribuente versi le somme dovute o la prima rata in caso il pagamento rateale.

A seguito della definizione, le sanzioni dovute per ciascun tributo oggetto dell'adesione si applicano nella misura di **un terzo del minimo previsto dalla legge**.

A norma dell'articolo 13 *bis* del D. Lgs. 74/2000, con il perfezionamento dell'adesione si ottiene anche un beneficio, sul piano penale, ossia la riduzione alla metà della pena prevista per i reati tributari e la non applicabilità delle sanzioni accessorie se il debito risultante dall'accertamento viene assolto prima del primo grado di giudizio.

Occorre, in questa sede, evidenziare l'importanza del **contraddittorio endoprocedimentale** quale forma più intensa dell'intento deflattivo del contenzioso tributario perseguito dal legislatore.

Tale contraddittorio deve essere garantito al contribuente al fine di **garantire che l'AF acquisisca tutti gli elementi conoscitivi e valutativi indispensabili all'esercizio dell'attività accertativa**.

Numerosi sono i casi in cui tale contraddittorio viene promosso ed incentivato:

- 1) art. 6, comma 5 L. 212/2000: prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta;
- 2) art. 10 bis comma 6 L. 212/2000: l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto;
- 3) art. 12, comma 7 L. 212/2000: 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.

DAL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE AL PROCESSO

Tutti gli istituti sin qui descritti sono finalizzati ad evitare il sorgere di un processo tributario vero e proprio e mirano a definire il rapporto Fisco/contribuente in fase antecedente all'instaurarsi di una lite mediante la notifica di un ricorso avente ad oggetto un atto impositivo.

Ove gli istituti deflattivi del contenzioso falliscano la loro finalità, il contribuente sarà costretto ad impugnare il provvedimento notificatogli.

Anzitutto, dunque, occorre comprendere **quali sono gli atti impugnabili**.

L'**art. 2 del D. Lgs. 546/1992** dispone che "... *appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i **tributi di ogni genere e specie comunque denominati**, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio*".

L'**art. 19** individua l'elencazione **tassativa** degli atti concretamente impugnabili (in tal senso, il comma 3 dell'art. 19 cit. prevede espressamente che **gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente**).

Il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del DPR 602/1973;
- e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del DPR 602/1973;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell' art. 2, comma 2;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE;
- i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

Particolari problemi sono sorti a seguito della modifica dell'art. 12 del D.P.R. 602/1973, al quale, dopo il comma 4, il D.L. 146/2021 (convertito in L. 17/12/2021 n. 215), è stato aggiunto il seguente: ***«4-bis. L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione».***

Cass. ord. 11/2/2022 n. 4526 ha rimesso alle Sezioni Unite il tema della eventuale retroattività della detta disposizione.

La Corte parte dalla premessa che l'estratto di ruolo non è mai stato un documento impugnabile in quanto tale; ciò che è impugnabile è il ruolo e la cartella di pagamento che ne notifica l'iscrizione.

L'estratto di ruolo rappresenta solo un elaborato informatico attraverso il quale il contribuente viene a conoscenza di un ruolo o di una cartella non notificata; per il tramite di tale elaborato il contribuente può provare l'esistenza di un ruolo o di una cartella che potranno essere contestati, anche indipendentemente, per motivazioni formali o sostanziali.

Con la novità normativa è evidente come né un ruolo né una cartella di pagamento non notificata potranno essere contestati fin tanto che non saranno avviate le procedure esecutive, con le specifiche eccezioni indicate dal Legislatore.

La Corte di Cassazione, entrando nel merito della questione, **solleva dubbi sulla legittimità costituzionale della norma “con riferimento alla lesione del diritto di difesa del contribuente” (art. 24 Cost.).**

Addentrando anche in questioni più tecniche, **la Corte si sofferma sulla problematica della presunta retroattività della norma, che, se così fosse, inciderebbe su tutti i giudizi in corso**, come sostenuto anche dall'Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2022.

La tesi si basa sull'assunto che la norma non costituirebbe una novità normativa, in quando non cambia la sostanza del diritto, ma assumerebbe il ruolo di una sorta di *norma di interpretazione autentica del contesto normativo*.

Mentre già oggi parte della giurisprudenza si è orientata in questa direzione normativa, **la Corte di Cassazione**, invece, **esprime perplessità sulla fondatezza di questa interpretazione**, in ragione del fatto che una *norma di interpretazione autentica* dovrebbe essere espressamente qualificata come tale, e questa non lo è, oppure, in alternativa, dovrebbero esistere evidenti presupposti di incertezza applicativa, e non è questo il caso.

Di conseguenza, se l'articolo 3 del D.L. 146/2021 non può configurarsi come una *norma di interpretazione autentica*, i suoi effetti dovrebbero decorrere dalla data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, non risultando, di conseguenza, retroattivamente applicabile ai giudizi già in corso.

Per tutte queste motivazioni insieme, **la Corte di Cassazione rimanda alle Sezioni unite l'approfondimento di una questione così delicata.**

Una volta impugnato l'atto, vi è ancora spazio per un contraddittorio tra Fisco e contribuente.

Seguono, infatti, l'instaurazione della controversia (per la quale deve esservi stata quanto meno la notifica del ricorso alla controparte) e successivi due istituti che verranno presi in esame.

1. IL RECLAMO-MEDIAZIONE

L'istituto del reclamo-mediazione è stato introdotto per la prima volta dall'articolo 39 del D.L. 98/2011, convertito con modificazioni dalla L. 111/2001, che ha inserito nel corpo del D. Lgs. 546/1992 l'articolo 17-*bis*.

Nella prima fase l'istituto in questione era profondamente diverso da quello attualmente vigente, perché era riservato ai soli tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate e poteva essere utilizzato solo se il valore della controversia non era superiore a ventimila euro.

Il citato articolo 39 del D.L. 98 del 2011, invero, statuiva che questo strumento fosse obbligatorio per la stessa ammissibilità del ricorso, in quanto la mancata presentazione del reclamo comportava l'inammissibilità del ricorso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

La gravità di tale sanzione destò perplessità, tanto che molte commissioni tributarie sollevarono il dubbio che in tal modo venisse violato il diritto di difesa, tutelato dall'articolo 24 Cost.

Prima che la Corte Costituzionale si pronunciasse, il legislatore intervenne e, con l'articolo 1 comma 611 lettera a) della L. 147/2013, l'inammissibilità del ricorso venne mutata in una momentanea improcedibilità.

La conferma che la norma originaria fosse illegittima venne pochi mesi dopo, quanto la Corte Costituzionale, con sentenza numero 98 del 2014, affermò che: *“E' costituzionalmente illegittimo per contrasto con l'articolo 24 della Costituzione, l'art 17 bis comma 2 del D. Lgs 546 del 1992 (nel testo originario anteriore alla sostituzione operata dalla legge 147 del 2013) che, relativamente alle controversie concernenti atti emessi dall'agenzia delle entrate e di valore non superiore ai ventimila euro, sanziona l'omessa previa presentazione del reclamo amministrativo ivi disciplinato con l'inammissibilità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, del ricorso alla giurisdizione tributaria.”* Nel 2017 l'istituto è stato modificato nuovamente, ad opera dell'articolo 10 comma 1 del D.L. 50 del 2017 avviene una modifica a livello sostanziale dell'istituto del reclamo-mediazione, il quale passa da un valore della controversia di ventimila euro a cinquanta mila euro. Anche a seguito della nuova normativa il valore della controversia continuerà ad essere calcolato con riferimento all'articolo 12 comma 2 del D. Lgs numero 546 del 1992 e si dovrà quindi prendere in riferimento l'importo del tributo al netto degli interessi e delle sanzioni. Questo aumento della soglia come accaduto per l'introduzione del D. Lgs numero 156 del 2015, permetterà quasi sicuramente di andare a diminuire in maniera drastica il ricorso al contenzioso tributario come confermato dal MEF aumentando la soglia su cui può essere

attuato il reclamo-mediazione si andranno a contemplare quasi tutti i ricorsi presentati dai contribuenti”.

Si nota che la mediazione può portare ad una “*rideterminazione dell’ammontare della pretesa*” e può essere attuata sia dal contribuente che dall’ufficio ed ha una certa somiglianza con l’istituto dell’accertamento con adesione risultando come una versione dello stesso inserita in una fase iniziale del ricorso giurisprudenziale, cioè fra la notifica e la costituzione delle parti.

Con questo istituto si giunge ad una soluzione con il contribuente solo se la controversia verte su questioni non oggettivamente determinate o determinabili, in quanto nel caso in cui vi siano casi di illegittimità o infondatezza della pretesa da parte dell’ente la soluzione non sarebbe la mediazione o l’accertamento con adesione, ma il ritiro dell’atto esercitando da parte dell’ente il potere di autotutela, altro caso in cui non deve essere utilizzato il reclamo-mediazione è quando l’ente impositore sia effettivamente convinto dell’ *an* e del *quantum* della pretesa e dunque non ha alcun motivo di arrivare ad un accordo con il contribuente differente da quanto indicato nell’accertamento.

E’ importante osservare che a norma del quinto comma dell’articolo 17-*bis* in commento, **l’Ente impositore può formulare proposte di mediazione tenendo conto, fra l’altro, dell’economicità dell’azione amministrativa.** In altre parole, il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria, nonché la difesa strenua della legittimità degli atti impositivi, viene limitata qualora il costo da affrontare per la prosecuzione del contenzioso, magari dall’esito incerto, sia superiore al beneficio che ne può discendere per l’Ente in termini di gettito.

Con le modifiche introdotte da questo decreto legge, la mediazione amplia il proprio spettro di applicazione e diventa applicabile anche a controversie che riguardano l’Agenzia delle dogane e dei Monopoli, gli Enti locali e ai relativi ausiliari, contestazioni riguardanti l’agente incaricato della riscossione e i soggetti iscritti all’albo definiti nell’articolo 53 del D. Lgs numero 446 del 1997.

Questa scelta di aumentare le istituzioni interessate dal reclamo mediazione è giustificata dal principio di economicità dell’azione dell’Amministrazione definito dall’articolo 97 della Costituzione, e dal fatto che si è notato un **grande potere deflattivo dell’istituto** per gli atti emessi dall’Agenzia delle Entrate dopo la sua entrata in vigore. Dunque il legislatore ha pensato di allargare la sfera di operatività dello stesso, perché ci si trova in presenza di un gran numero di contenziosi tributari di natura generale i quali hanno una durata molto lunga e una definizione a vantaggio dell’Amministrazione non sempre certa.

Con il nuovo reclamo-mediazione vengono semplificate le modalità di instaurazione del procedimento e non è più necessario presentare prima ricorso e poi reclamo in quanto si legge dal nuovo comma 1 dell'articolo 17 *bis* del D. Lgs. numero 546 del 1992 che *“Per le controversie di valore non superiore ai cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare”* permettendo così di accelerare lo svolgimento dell'operazione perché la proposizione dell'impugnazione genera agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso anche quelli del reclamo-mediazione.

Il procedimento di reclamo mediazione quindi viene introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso sulle stesse ragioni che dovevano essere portate all'attenzione del giudice, prima invece si doveva predisporre istanza di reclamo, e poi vi era in caso la mediazione. Tutto questo avviene perché vi è la mancanza della previgente disposizione che dichiarava esplicitamente applicabili al procedimento di reclamo le norme sulla proposizione del ricorso.

Le **sanzioni amministrative** si applicano nella misura del **trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge**.

E', comunque, consentito di poter definire la controversia in conciliazione (con applicazione della sanzione nella misura del 40% in primo grado o del 50% se il gravame è pendente innanzi la Commissione Regionale), pur essendo stato esperito senza successo il procedimento di cui all'art. 17 – bis del D. Lgs. 546/1992 che sino a quel momento era precluso.

Il ricorso **non è procedibile** fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. **Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.**

L'istituto del reclamo-mediazione trova applicazione con riferimento, agli atti indicati nell'articolo 19 del D.lgs. numero 546 del 1992, ossia:

- l'avviso di accertamento;
- fermi di beni mobili registrati a norma con l'articolo 86 del Dpr 602/1973;
- Iscrizione di ipoteca su beni immobili a norma con l'articolo 77 del Dpr 602/1973;
- l'avviso di liquidazione;
- un provvedimento che irroga sanzioni;
- il ruolo e la cartella di pagamento;
- il rifiuto da parte dell'amministrazione sia espresso che tacito alla restituzione delle sanzioni, interessi o altro pagato dal contribuente ma non dovuto;

- diniego o revoca di agevolazioni, o il provvedimento che rigetta la domanda di definizione agevolata del rapporto tributario;
- e tutti gli atti autonomamente impugnabili di fronte alla commissione tributaria.

La circolare numero 9/E del 2012 l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che è applicabile la mediazione anche nell’ipotesi di cui all’articolo 19 comma 3 del D. Lgs. 546/1992, a norma del quale *“Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all’atto notificato, ne consente l’impugnazione unitamente a quest’ultimo”* e ha chiarito che il contribuente che voglia presentare ricorso su un atto adottato dall’Agenzia delle Entrate in cui vi sia la mancata precedente notificazione deve rispettare la disciplina dell’articolo 17 *bis* del D. Lgs 546/1992.

Sono in ogni caso **esclusi** dell’ambito di applicazione dell’articolo 17 *bis* del D. Lgs. 546:

- gli atti non autonomamente impugnabili;
- gli atti senza natura impositiva;
- gli atti con valore superiore ai cinquanta mila euro o di valore indeterminabile tranne per quelli di natura catastale;
- gli atti notificati prima del primo aprile 2012, i quali si riferiscono al rifiuto tacito di rimborso, dove siano già pero trascorsi novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso;
- le controversie ricomprese nell’articolo 47 bis le quali si riferiscono agli aiuti di Stato perché non compatibili con l’ordinamento comunitario.

Il valore della controversia oggetto di reclamo mediazione si determina in base a ciascun atto impugnato ed è dato dall’importo del tributo al netto delle sanzioni e degli eventuali accessori; nel caso in cui si impugnino atti di irrogazione sanzioni, il valore della lite è dato dalla somma di queste.

Nel caso si impugni un **rifiuto tacito o espresso** di restituzione dei tributi, il valore della lite è definito dall’importo del tributo richiesto a rimborso al netto degli oneri accessori.

Il ricorso con istanza di reclamo-mediazione deve essere notificato all’Ente che ha emanato l’atto.

La presentazione del ricorso-reclamo deve essere effettuata entro il perentorio termine di cui all’articolo 21 del D. Lgs. 546/1992, ossia sessanta giorni dalla notifica dell’atto impugnato e non prima del silenzio-rigetto all’istanza di rimborso, al reclamo-mediazione si applica la sospensione feriale dei termini se la proposta viene presentata nel mese di agosto.

Nel caso in cui venga attivato il procedimento di accertamento con adesione, il termine per presentare il ricorso-reclamo è sospeso per **novanta giorni** dalla data di presentazione da parte del contribuente della relativa istanza, nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 9/E del 2012, viene specificato come deve essere effettuato il computo del termine di novanta giorni per l'attuazione della procedura di mediazione vera e propria, nel computo dei novanta giorni trova applicazione la sospensione feriale dal primo al trentuno di agosto. Inoltre il reclamo agisce anche sulla definitività dell'atto, perché i termini per presentare il ricorso vengono sospesi per un periodo di novanta giorni o per un tempo inferiore se l'Agenzia delle Entrate accetta o rifiuta il reclamo.

Il ricorso di fronte alla commissione tributaria può essere depositato unicamente dopo che siano decorsi novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, i quali permettono la conclusione della mediazione; da questo termine vengono stabiliti ulteriori trenta giorni che consentono al contribuente di costituirsi in giudizio di fronte alla commissione tributaria adita. L'altra parte deve anch'essa costituirsi in giudizio, entro il sessantesimo giorno dalla scadenza dei novanta giorni dalla ricezione dell'istanza di mediazione, oppure antecedente dalla notifica del rifiuto del reclamo o dell'accoglimento dello stesso.

La costituzione in giudizio deve avvenire con le stesse modalità previste per il ricorso relativo alle controversie in cui non viene applicata la mediazione tributaria.

Se il ricorso viene depositato prima dei 90 giorni l'Ente impositore può evidenziare **l'improcedibilità del medesimo** (che può essere rilevata anche d'ufficio dal Giudice tributario), ed il presidente della commissione rinverrà la procedura di trattazione del ricorso, per permettere che decorrano i termini e vi sia la possibilità di effettuare la mediazione.

L'ente interessato dalla procedura di reclamo-mediazione può:

- Accogliere il reclamo e annullare l'atto impositivo, ovvero accogliere la proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente;
- Presentare una propria proposta di mediazione;
- Predisporre un contraddittorio con il contribuente in base all'incertezza della questione, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa;
- Non accogliere il reclamo tramite un provvedimento motivato di rigetto, o tramite il silenzio rifiuto che si perfeziona decorsi novanta giorni dalla presentazione del reclamo.

Il contribuente che riceve tale comunicazione può richiedere l'acquiescenza dell'atto, oppure costituirsi in giudizio trascorsi novanta giorni dal ricevimento della notifica che rigetta la proposta di reclamo mediazione.

Nel caso in cui il procedimento di mediazione si concluda con esito negativo, la parte soccombente è condannata a pagare in aggiunta alle spese di giudizio una somma pari al cinquanta per cento delle stesse, a titolo di rimborso per le spese sostenute nel procedimento di mediazione dall'altra parte. Inoltre la commissione può compensare le spese solo in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni le quali devono essere motivate.

Se una delle parti aveva formulato in fase di mediazione una proposta conciliativa la quale non è stata accettata dall'altra parte senza un giusto motivo, sono a carico di questa indipendentemente che sia la parte soccombente o no, le spese di processo se le pretese riconosciute sono inferiori alla proposta che le era stata effettuata.

Il procedimento di reclamo-mediazione si perfeziona con il versamento delle somme definite nell'atto di mediazione, ovvero della prima rata, **entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo**, se la controversia ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, il pagamento può essere effettuato anche tramite compensazione con il modello F24.

Per le controversie che hanno ad oggetto i rimborsi la procedura si perfeziona con la sola sottoscrizione dell'accordo e vi devono essere indicate le somme dovute e i termini del pagamento. Se la controversia ha ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione delle somme come riportato dal comma 6 dell'articolo 17 *bis* del D. Lgs. 546/1992 l'accordo ha valore di *"titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente"*.

Così facendo, nel caso di mancato pagamento dell'Amministrazione, tale accordo consente al contribuente di intraprendere un'azione di fronte al giudice. Il procedimento di reclamo-mediazione si perfeziona sempre con la sottoscrizione dell'accordo da parte delle parti quando siamo in presenza di controversie aventi ad oggetto operazioni catastali, e a seguito della mediazione gli atti catastali verranno modificati con i valori risultanti dall'accordo.

Il pagamento rateale è ammesso come previsto dall'articolo 8 al comma 2 del D. Lgs. 218/1997 *"in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro"*, inoltre *"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 del versamento della prima rata"*.

Nel caso di inadempimento nei pagamenti rateali vi è stata una modifica dalla normativa prevista dall'articolo 15 *ter* comma 2 del D.P.R. 602/1973, in quanto decadeva il beneficio della rateizzazione qualora veniva meno il pagamento di una delle rate diverse dalla prima e venivano iscritte a ruolo le somme ancora dovute a titolo d'imposta interessi e

sanzioni, e si applicava la sanzione prevista dall'articolo 13 del D. Lgs. 471/1997 il quale prevedeva che era *“aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta”*.

Con la riforma del 2015 la *“punizione”* viene moderata: ed è applicabile il comma 3 dell'articolo 15 *ter* del D.P.R. 602/1973, nel quale è esclusa la decadenza del pagamento rateale in caso ci si trovi di fronte ad un *“lieve inadempimento”* il quale derivi da:

- Non sufficiente versamento della rata per un valore che non deve superare il 3% della stessa e non deve in ogni modo superare i diecimila euro;
- Tardivo versamento della prima rata che però non deve superare i sette giorni.

2. LA CONCILIAZIONE

La conciliazione è regolata dagli artt. 48, 48-bis e 48-ter del D. Lgs. 546/1992.

Si tratta di un istituto piuttosto simile per struttura, funzioni ed effetti all'accertamento con adesione, ma si differenzia da questo per il fatto che, mentre l'accertamento con adesione mira ad evitare l'instaurarsi di una controversia, la conciliazione opera su una **lite che è già pendente**, al fine di estinguerla.

Con la conciliazione, **l'AF rimodula il quantum della pretesa tributaria**. Se, infatti, l'intera pretesa fosse rivista ed annullata, si parlerebbe di autotutela e non di conciliazione.

L'atto che deriva dall'accordo è un **provvedimento amministrativo che va a modificare l'atto impugnato e si perfeziona con l'accoglimento da parte del contribuente**: la conciliazione è, quindi, un **atto autoritativo che acquista natura esecutoria grazie al consenso del contribuente**. Resta esclusa qualsivoglia natura transattiva della conciliazione: in realtà, viene **valorizzato il principio della capacità contributiva in tutte le ipotesi in cui la pretesa dell'AF non sia obiettivamente certa e sussista il fondato timore che la stessa AF risulti soccombente all'esito del giudizio** (si pensi ad una questione controversa che non ha una soluzione univoca).

La conciliazione può essere **fuori udienza** (art. 48 D. Lgs. 546/1992). Si tratta della c.d. **conciliazione stragiudiziale che si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo 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 dal contribuente.

L'art. 48-bis disciplina la **conciliazione in udienza (c.d. giudiziale)**. In questo caso, ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2 (ossia 10 giorni liberi prima della trattazione della causa), può presentare **istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia**.

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.

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 dal contribuente.

La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

L'art. 48-ter disciplina la definizione ed il pagamento delle somme dovute.

Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del **quaranta per cento del minimo previsto dalla legge**, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del **cinquanta per cento** del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento **nel corso del secondo grado di giudizio**.

Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro **venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo** di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui all'articolo 48-bis.

In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'art. 13 del D. Lgs. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. Per il versamento rateale delle somme dovute si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione.

I due effetti della conciliazione sono, dunque, la definizione della controversia e la riduzione delle sanzioni irrogate.