

CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

EVENTI FORMATIVI PER NEO-GIUDICI TRIBUTARI

15 aprile 2021

ACCERTAMENTO CON ADESIONE, CONCILIAZIONE GIUDIZIALE, RECLAMO E MEDIAZIONE ⁽¹⁾

Prof. Avv. Giuseppe Melis

SOMMARIO: 1. Gli istituti deflativi del contenzioso tributario. – 2. La natura degli istituti deflativi del contenzioso tributario “in senso stretto”. – 3. L’accertamento con adesione. – 4. Il reclamo e la mediazione. – 5. La conciliazione giudiziale.

1. *Gli istituti deflativi del contenzioso tributario.*

A partire dall’ultimo decennio del secolo scorso, il legislatore tributario, nell’ottica di deflazionare il contenzioso, ha avviato un percorso teso ad introdurre nel nostro ordinamento una serie di istituti che si caratterizzano per il fatto che il contribuente, trovandosi in una situazione di lite “potenziale” (o già “in atto”) con gli uffici, addiuvine a versare subito, in tutto o in parte, l’imposta oggetto di contestazione, rinunciando al contenzioso ed accedendo per l’effetto ad una **serie di vantaggi** (quali la riduzione delle sanzioni amministrative e penali, la copertura da possibili futuri accertamenti sulla stessa annualità, il pagamento dilazionato delle somme dovute e via dicendo). Questi vantaggi, come meglio si illustrerà oltre, sono peraltro strutturati secondo un criterio di **premialità cd. graduale**, riducendosi quanto più il procedimento è avanzato e in funzione dell’impiego di tempo e risorse amministrative, secondo una logica ispirata ai principi di economicità e speditezza dell’azione amministrativa.

Si tratta, in parte, di istituti che costituiscono espressione dei **nuovi modelli dell’azione amministrativa** in materia tributaria – già esaminati nei precedenti capitoli con riferimento alla fase che precede l’emanazione dell’avviso di accertamento – improntata sempre più frequentemente all’**ampliamento degli istituti partecipativi**, alla **valorizzazione delle forme di collaborazione** tra fisco e contribuente e a **forme di esercizio “consensuale”** (nel senso che si preciserà oltre) del potere piuttosto che a manifestazioni unilaterali ed autoritative della potestà pubblica, anche nell’ottica di una più corretta determinazione della base

⁽¹⁾ Estratto da G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 3° edizione, 2021 (in corso di stampa).

imponibile e di “*tax compliance*” (cap. XI, par. 7).

A seguito di ripetuti interventi normativi, il quadro degli strumenti c.d. “deflativi” del contenzioso risulta ad oggi così composto:

1. l’**accertamento con adesione** (art. 1 e ss., d.lgs. 218/1997);
2. l’**acquiescenza** (art. 15, d.lgs. 218/1997);
3. il **reclamo** e la **mediazione** (L. 111/2011, che ha inserito l’art. 17-*bis* nel d.lgs. n. 546/1992);
4. la **conciliazione giudiziale** (art. 48, d.lgs. 546/1992).

Tali strumenti – che operano tutti nella fase amministrativa ad eccezione della conciliazione giudiziale, che si svolge nella fase contenziosa – non presuppongono necessariamente il coinvolgimento del contribuente nella fase procedimentale oppure processuale. Quest’ultimo si verifica infatti soltanto per gli istituti c.d. “**bilaterali**” (nel senso che si preciserà oltre), quali l’accertamento con adesione, il reclamo e la conciliazione giudiziale, ma non anche per quelli c.d. “**unilaterali**”, rimessi alla volontà del solo contribuente, quale l’acquiescenza.

Agli istituti deflativi del contenzioso tributario possono tuttavia ascriversi anche il c.d. **ravvedimento operoso**, con il quale il contribuente, anche in presenza di attività di verifica da parte dell’Amministrazione finanziaria, può autonomamente procedere a correggere i propri errori con il pagamento del tributo e delle sanzioni in misura ridotta, così prevenendo future contestazioni; nonché la **definizione delle sole sanzioni**, attraverso cui il contribuente, ricevuto un avviso di accertamento, si riserva di discutere il merito della pretesa tributaria, ma non anche le sanzioni, che definisce mediante il loro pagamento in misura ridotta.

Il concetto di istituti “deflativi” del contenzioso può essere poi apprezzato in senso ancora più ampio per includervi anche **altre “occasioni di contatto” tra l’Amministrazione finanziaria ed i contribuenti** in cui pure si possono rinvenire delle finalità di prevenire e/o eliminare il contenzioso, segnatamente l’**interpello** e l’**autotutela**.

In linea del tutto generale, mediante l’**interpello** viene consentito al contribuente di conoscere preventivamente l’opinione dell’Amministrazione finanziaria, tipicamente con efficacia vincolante per quest’ultima, in ordine al regime fiscale applicabile ad una determinata fattispecie, talvolta formalizzata in un apposito accordo, così da prevenire per quanto possibile un futuro contenzioso; con l’**autotutela**, si riconosce invece all’autorità pubblica – di regola (ma non necessariamente) a seguito di apposita istanza del contribuente in tal senso – di “rivalutare” il contenuto di un proprio atto per modificarlo o addirittura annullarlo, sia prima che dopo l’instaurazione di un contenzioso.

2. La natura degli istituti deflativi del contenzioso tributario “in senso stretto”.

Si procederà adesso all’analisi di quegli istituti destinati ad operare nei casi in cui il contribuente, trovandosi in una situazione di lite “potenziale” (o già in corso) con gli uffici, rinuncia al contenzioso e versa l’imposta determinata in contraddittorio con l’Amministrazione, a fronte di una riduzione dell’entità delle sanzioni e di altri vantaggi, tra i quali la copertura verso possibili futuri accertamenti sulla stessa annualità, la non punibilità del reato o l’attenuazione della pena e via dicendo.

Tali istituti, e in particolare l’**accertamento con adesione** e la **conciliazione giudiziale**,

vanno posti in relazione con il tradizionale dogma dell'**indisponibilità dell'obbligazione tributaria**.

Questo principio si fonda sulla constatazione secondo cui l'individuazione delle fattispecie impositive, dei soggetti obbligati al pagamento, del suo ammontare, delle modalità e delle forme di accertamento e di riscossione sono regolati da disposizioni imperative, vincolanti sia per lo Stato sia per i privati. Prima dell'emanazione della Costituzione repubblicana, la norma alla quale si faceva solitamente risalire il carattere indisponibile dell'obbligazione tributaria era costituita dall'**art. 13, r.d. 3269/1923**, che formulava un divieto al Ministro delle finanze, ai funzionari da esso dipendenti e a qualsiasi altra autorità pubblica di concedere "*alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse stabilite da questa legge, né sospendere dalla riscossione senza divenirne personalmente responsabili*". Dunque, in ossequio a tale impostazione tradizionale, il soggetto passivo di imposta non poteva né per contratto, né per concessione dell'Amministrazione finanziaria, essere liberato dagli oneri tributari che, sulla base del disposto normativo, gravavano su di esso. Infatti, il debito d'imposta trovava il proprio fondamento giuridico nella legge ed il rapporto di imposta era ritenuto appartenere al diritto pubblico. Il tributo era, quindi, **espressione della sovranità**: l'obbligazione tributaria verso lo Stato assumeva la natura di obbligazione di diritto pubblico ed era dunque inderogabile.

Con l'entrata in vigore della Costituzione, l'esistenza di un principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è stato desunto da più principi: dal principio di **riserva di legge** di cui all'art. 23 Cost. che riserva appunto al legislatore di fissare il contenuto dell'obbligazione tributaria; dal principio di **capacità contributiva** di cui all'art. 53, co. 1, Cost., che individua nella capacità contributiva il limite che il legislatore deve seguire nell'individuazione delle fattispecie oggetto di tassazione e che enuncia il fondamentale canone di eguaglianza dei cittadini nell'ambito del riparto del carico impositivo, tale da non consentire che il vantaggio dell'uno si risolva in un maggior sacrificio dell'altro; e dal principio di **imparzialità nell'azione della Pubblica Amministrazione**, di cui all'art. 97 Cost., anch'esso espressione del più generale principio di uguaglianza dei cittadini avanti agli uffici pubblici. Manca dunque un **potere dispositivo**, consistente nella facoltà di rinuncia, remissione, transazione, compromissione del rapporto di imposta, che si ricollega, quale "faccia della stessa medaglia", alla **natura vincolata e non discrezionale** della funzione impositiva, operando una preclusione relativamente a quei poteri discretivi che implicano valutazioni comparative di elementi sostanziali direttamente incidenti sul *quantum* del tributo stesso, attuandosi altrimenti l'esercizio della funzione in conformità ai criteri fissati dall'Amministrazione nel singolo caso e non, come deve essere, esclusivamente dalla legge (cap. V, par. 2).

Si pone dunque un **problema di qualificazione giuridica** di quegli istituti deflativi del contenzioso che consentono agli uffici dell'Amministrazione finanziaria di "tornare" sulle proprie valutazioni per "sostituirle" con altre, secondo moduli che prevedono la partecipazione del contribuente (e, sotto questo profilo, differenti dall'autotutela, che è comunque riconducibile ad una modalità di esercizio di un potere unilaterale e autoritativo).

Nel sistema del **diritto amministrativo**, la partecipazione del cittadino ai procedimenti amministrativi e la possibilità di giungere alla **stipulazione** di accordi integrativi o sostitutivi del provvedimento hanno i loro referenti normativi di principio nella L. 241/1990. L'art. 11, L. 241/1990, in particolare, regola appunto gli "**Accordi integrativi o sostitutivi del provvedimento**" stabilendo che l'Amministrazione procedente può concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi, e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale

ovvero in sostituzione di questo.

L’applicazione di tale disposizione è tuttavia espressamente esclusa dall’art. 13, L. 241/1990, secondo il quale essa non si applica “*ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano*”. Questa limitazione è da intendere non nel senso di una totale preclusione alla possibilità che i contribuenti partecipino ai procedimenti tributari, ma piuttosto e soltanto in quello (appunto) del doversi a tal fine seguire le disposizioni specificamente tributarie anziché le regole generali di cui alla L. 241/1990.

Le alternative che, allo stato attuale della legislazione e dell’evoluzione dottrina, si pongono con riguardo all’individuazione della **natura giuridica degli istituti in esame** (e quindi in ordine al problema del superamento del principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria) sono le seguenti:

1. **atto unilaterale** della Pubblica Amministrazione con l’assunzione dell’adesione del contribuente quale *condicio iuris* per la sua efficacia;
2. contratto di **transazione**;
3. **accordo bilaterale non avente natura contrattuale**.

Parte della dottrina (FALSITTA), rifacendosi all’istituto del “concordato” di cui all’art. 34 del testo unico delle imposte dirette del 1958, ritiene preferibile la tesi secondo cui si tratterebbe di un **atto unilaterale di accertamento**, cui si aggiunge, rimanendo però distinta da esso, l’adesione del contribuente, respingendo ogni tesi che implichi la presenza di un potere di disposizione del credito tributario.

A questa ricostruzione si obietta che nell’ordinamento vigente sono regolamentati sia la facoltà del contribuente di accettare la pretesa manifestata dal competente ufficio per il tramite della notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione – pagando entro il termine per la proposizione del ricorso la somma complessivamente dovuta e conseguendo in tal caso il beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate – sia il potere di autotutela dell’Amministrazione finanziaria, che consente ad essa di annullare in tutto o in parte i propri atti laddove riconosciuti illegittimi. Nella prospettiva dell’atto unilaterale di accertamento, l’accertamento con adesione vedrebbe dunque notevolmente compromessa la sua autonoma collocazione e rappresenterebbe un inutile duplicato di altri istituti.

Altra parte della dottrina (RUSSO) ricostruisce questi istituti in **termini contrattualistici** di modo che, in deroga al principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, essi andrebbero qualificati come una **transazione tra Fisco e contribuente** caratterizzata dalle reciproche concessioni in ordine alla determinazione dell’obbligazione tributaria.

Nell’ottica premiale si collocherebbe, innanzitutto, il divieto per l’ufficio finanziario di procedere ad accertamenti integrativi e modificativi salvo che in determinati casi di particolare gravità o in relazione al contenuto specifico degli atti definiti per adesione: caratteristica che si addirebbe perfettamente ad una definizione sostanzialmente intangibile del rapporto.

Inoltre, poiché la definizione concordataria si perfeziona con il pagamento delle somme dovute da parte del contribuente – in mancanza del quale l’ufficio riprende la sua libertà di azione in ordine all’imposta da pretendere così come riprende vigore ed efficacia l’avviso di accertamento già notificato – risulterebbe difficile sostenere che l’obiettivo sia quello di determinare nel modo più attendibile il tributo realmente dovuto (altrimenti, l’imposta dovrebbe rimanere tale e rendere solo applicabili le sanzioni nella misura intera). Insomma, questo profilo contrasterebbe in modo netto ed inequivocabile con l’idea che la definizione suddetta esprima il punto di vista dell’Amministrazione finanziaria in ordine all’effettivo assetto e modo di essere dell’obbligazione tributaria ed evocherebbe la regola, sancita dall’art. 1976 c.c.

in tema di transazione, per cui questa si risolve in caso di inadempimento.

All'obiezione circa l'impossibilità di procedere al superamento del principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria, si risponde che essa verrebbe a cadere in presenza di una normativa *ad hoc* che contempla tale possibilità e che dunque si porrebbe proprio in deroga al suddetto principio. Del resto, in altri settori dell'ordinamento non mancano esempi di diritti del pari indisponibili (si pensi a quelli nascenti da rapporti di lavoro subordinato) in ordine ai quali, sia pure a certe condizioni e con determinate cautele, è attribuito agli interessati il potere di rinunciarvi.

A questa seconda teoria si obietta tuttavia che, affinché si possa rinvenire una forma contrattuale, è necessario che nel rapporto sussista un'**equivalenza dei soggetti**; in altri termini, è necessario che questi si pongano su un piano di parità. Negli istituti in esame mancherebbe invece un incontro e una compenetrazione tra due volontà autonome, quella del privato e quella dell'Amministrazione finanziaria, nonché un'uguaglianza di libera valutazione che permetta l'unione di tali volontà in un contratto.

Da queste premesse muove altra dottrina (GALLO) per giustificare la ricostruzione dell'istituto in termini consensuali quale **accordo bilaterale non avente natura contrattuale**.

Questa tesi non riconduce l'istituto in esame alla categoria dei contratti di diritto pubblico di cui al citato art. 11, L. 241/1990, relativo agli accordi sostitutivi di provvedimenti, in quanto anche in tali istituti viene riconosciuto un certo grado di uguaglianza tra le parti che invece qui difetta. Lo annovera, invece, tra gli atti consensuali bilaterali non contrattuali che non appartengono né all'attività di diritto privato, né a quella normativa ed autoritativa dell'Amministrazione finanziaria.

L'accordo che conduce all'adesione è l'elemento grazie al quale si forma e si conclude l'atto e si supera la *res incerta*. Tale rilevanza, però, non è tale da trasformare l'atto bilaterale in un contratto, né di diritto privato, né di diritto pubblico perché, mancando la pariordinazione (e, quindi, la possibilità di fusione) delle rispettive volontà, manca anche la caratteristica peculiare del contratto. L'accordo in questione, infatti, non ha una natura dispositiva in base alla quale la determinazione del debito d'imposta dipende esclusivamente dalla volontà comune di ambedue le parti e, quindi, anche da quella dell'Amministrazione finanziaria assunta come espressione di autonomia privata.

La determinazione del debito fiscale cui si perviene con l'accertamento con adesione è il risultato voluto dalla legge di una **valutazione critica e concorde di soggetti non pariordinati, volta a superare lo stato di incertezza della controversia e non a disporre liberamente del debito d'imposta** (l'accertamento con adesione si verifica, infatti, in un momento antecedente alla nascita del debito, e cioè in un momento in cui questo non è ancora determinato e, comunque, può essere sottoposto a verifica giudiziale in sede contenziosa).

Lo scopo delle parti resta, nella sostanza, quello di individuare consensualmente, motivandola adeguatamente, una **soluzione del contrasto interpretativo, in fatto e/o in diritto, che sia conforme alle disposizioni di legge applicabili nella specie, con esclusione pertanto degli elementi già certi all'origine** (Circ., 235/E/1997). L'eventuale riduzione del debito è, quindi, la conseguenza dell'applicazione di precise norme tributarie con riferimento alla nuova situazione di fatto e di diritto concordemente accertata rispetto a quella incerta precedente e non la conseguenza di una discrezionalità, con effetti di tipo dispositivo, espressa da soggetti pariordinati e portatori di comuni interessi.

Ciò non toglie, peraltro, che, laddove permanesse il "dubbio" (sull'interpretazione della norma o sull'*an* o il *quomodo* del fatto) si possa giustificare, in mancanza di soluzioni alternative, considerata l'assenza di parametri normativi di riferimento per l'adesione e tenuto

conto del rischio di soccombenza in un eventuale contenzioso, una rideterminazione del *quantum debeatur* anche mediante abbattimenti di tipo forfetario (ad es., nel caso di metodologie induttive, ecc.).

IL PRINCIPIO DELL'INDISPONIBILITÀ DELL'OBLIGAZIONE TRIBUTARIA NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DEI CONTI

Il problema assume anche implicazioni relative alla responsabilità contabile.

A tale riguardo, la giurisprudenza della Corte dei Conti **riconosce l'esistenza del principio di indisponibilità** dell'obbligazione tributaria, ma altresì la possibilità di **deroghe**.

È stato chiaramente affermato (C. Conti, sez. contr. reg. Lazio, 22 gennaio 2010, n. 3) che tale principio sussiste, ma lo Stato e le Regioni, nei limiti delle rispettive potestà impositive, possono prevedere che sia accettata una prestazione diversa da quella originaria in adempimento di un'obbligazione tributaria. La possibilità di modificare l'originaria prestazione tributaria può essere prevista anche con un atto di un ente non dotato di potere legislativo (in particolare, i **Comuni**), a condizione che la fonte che attribuisce loro il potere di intervenire preveda tale potere, che non vengano toccati gli aspetti della disciplina riservati comunque alla legge (individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi), che l'adempimento sia di valore non inferiore a quello originario e che l'Amministrazione in concreto proceda sulla base di una specifica motivazione con cui si dia atto della valutazione di tutti gli interessi coinvolti. Per la Corte dei Conti, la possibilità di derogare al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non consente che l'ente impositore addivenga ad una transazione, ma rappresenta solo una **modalità di esercizio di pubbliche funzioni**.

Aderisce a questa ricostruzione C. Conti, sez. giur. reg. Lombardia, 16 maggio 2002, n. 1071, secondo cui l'istituto tributario dell'accertamento con adesione non conferisce all'Amministrazione una potestà di transigere, in quanto **non vi è la possibilità di una disposizione del diritto** ai sensi dell'art. 1965 c.c., essendo inderogabile in sede di accertamento l'indisponibilità dei diritti nascenti dall'obbligazione tributaria.

Si muove nella stessa direzione C. Conti, sez. contr. reg. Piemonte, 28 giugno 2007, n. 7, laddove ribadisce che l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, riconducibile agli artt. 53, co. 1, e 97 Cost., vale nei confronti di tutti i soggetti passivi dell'obbligazione, privati e pubblici.

Si segnala poi C. Conti, sez. giur. reg. Sicilia, 16 marzo 2005, n. 512 secondo cui la normativa, pur privilegiando la forma concordataria dell'accertamento, non attribuisce all'Amministrazione finanziaria **alcun margine di discrezionalità amministrativa**; al contrario essa consente all'Amministrazione l'esercizio di una **discrezionalità tecnica** nel senso di individuare e definire con l'assenso del contribuente, quelle fattispecie che si prestano ad opinabili valutazioni in ordine alla sussistenza o meno di un'effettiva vocazione reddituale e di una corrispondente capacità contributiva. Più in particolare, la Corte ha precisato che l'accertamento con adesione è pur sempre un'attività tecnica di accertamento autoritativa e l'uso corrente del termine concordato non può indurre a ritenere che alla Pubblica Amministrazione siano stati attribuiti impropri poteri di condono che possono essere riconosciuti solo al legislatore (pur con tutte le riserve del caso) in presenza di pressanti e non altrimenti perseguibili esigenze di riequilibrio della finanza pubblica.

È interessante evidenziare che per deflazionare il contenzioso e favorire l'uso di strumenti volti ad una definizione concordata della pretesa tributaria – che spesso necessita di valutazioni complesse basate su mezzi di prova che soffrono di particolari limitazioni – l'art. 29, c.p. 7, d.l. 78/2010 circoscrive la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica (art. 1, co. 1, L. 20/1994) alla **sola ipotesi di dolo**, con riguardo alle valutazioni di diritto o di fatto effettuate ai fini della definizione del contesto mediante transazione fiscale, di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, lasciando, peraltro, invariata la responsabilità amministrativa (Circ., 4/E/2011).

Le considerazioni appena svolte possono essere estese alla **conciliazione giudiziale**.

È tuttavia da sottolineare come la disciplina della conciliazione contenuta nell'art. 48,

d.lgs. 546/1992 sembra riconoscere **margini di apprezzamento ben più ampi e dunque anche accordi che si pongono in un'ottica transattiva**: in altri termini, sembra sacrificare sull'altare dell'interesse all'immediata acquisizione delle somme quei principi di capacità contributiva ed eguaglianza che sono alla base della giusta ripartizione del carico impositivo. Ed in effetti, nel senso transattivo della conciliazione si è espressa anche la Cassazione sia civile (9455/2005; 12314/2001; 21325/2006) che penale (9079/2013, ai fini dell'applicazione delle sanzioni *ex* d.lgs. 231/2001 per corruzione aggravata dall'avere per oggetto la stipulazione di "contratti" *ex* art. 319-*bis* c.p., in relazione ad un pagamento effettuato ad un funzionario dell'Amministrazione finanziaria per accettare la conciliazione anziché proseguire nel giudizio) che, riconoscendo che "*la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 attiene all'esercizio di poteri dispositivi delle parti*", dimostra di propendere per quelle teorie che, sul presupposto della parità delle parti, ricostruiscono tale istituto in termini transattivi.

Per quanto riguarda il **ruolo attribuito al giudice** avanti il quale si procede alla conciliazione, a questi non è attribuito il potere di entrare nel merito dell'accordo intervenuto tra il contribuente e l'ufficio, ma esclusivamente di **verificare le condizioni per l'esperimento dell'adesione**. Egli ha quindi un **ruolo meramente "esterno"** che si limita al vaglio della sussistenza delle condizioni per conciliare e non alla legittimità ed opportunità del contenuto dell'accordo. In altri termini, il giudice non potrà rifiutarsi di accettare la conciliazione nel caso in cui la ritenga sfavorevole per il contribuente o per l'ufficio. Tale **ruolo meramente esterno** è stato ritenuto legittimo dalla Corte costituzionale (433/2000): era stata in particolare sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 48, d.lgs. 546/1992 nella parte in cui non consente alla Commissione tributaria provinciale alcun giudizio sulla congruità delle imposte da versare su cui l'ufficio e il contribuente si sono accordati. Per la Corte, il fatto che la valutazione del giudice sia limitata all'ammissibilità della conciliazione è tuttavia corretto. Tale scelta non realizzerebbe infatti una violazione del principio dell'indipendenza del potere giudiziario, in quanto la valutazione circa l'opportunità dell'accordo è una questione che non può che spettare alle parti titolari del rapporto controverso i quali, addivenendo ad una soluzione conciliativa, giungono ad un nuovo assetto negoziale. È però necessario un coinvolgimento del giudice in quanto, essendo avviato un contenzioso, questo deve giungere ad una conclusione e il potere di raggiungerla spetta solo al giudice.

Per completare l'analisi dei profili generali degli istituti in esame si devono menzionare i relativi **effetti penali**. L'art. 13-*bis*, d.lgs. 74/2000, dispone che le pene previste per i comportamenti aventi rilevanza penal-tributaria sono **diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie** se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. Per i reati derivanti dal mancato versamento di IVA e ritenute e da compensazione di crediti esistenti (art. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, d.lgs. 74/2000), nonché per i reati dichiarativi fraudolenti e non, la cui "regolarizzazione" sia avvenuta prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche, è prevista invece la **non punibilità** del reato (art. 13, d.lgs. 74/2000).

3. L'accertamento con adesione.

La procedura di accertamento con adesione può avere inizio a seguito di un **invito del-**

l’ufficio a comparire o su istanza del contribuente.

Nel caso in cui sia l’**Ufficio** ad avviarla, questo invia al contribuente un **invito a comparire**, ai sensi dell’art. 5, d.lgs. 218/1997, indicando i periodi di imposta suscettibili di accertamento, il giorno e il luogo della comparizione, le maggiori imposte, le ritenute, i contributi, le sanzioni e gli interessi dovuti, nonché i motivi che hanno dato luogo alla ripresa a tassazione.

Nel caso in cui sia il **contribuente** interessato ad avviarla, questi può presentare, ai sensi degli artt. 6 e 12, d.lgs. 218/1997, una specifica istanza:

a) allorquando siano stati effettuati nei suoi confronti **accessi, ispezioni o verifiche**: in tal caso, può presentarla in qualsiasi momento, purché prima dell’emissione dell’avviso di accertamento;

b) successivamente alla **notifica dell’avviso di accertamento**: in tal caso occorre provvedere prima della scadenza del termine fissato per l’impugnazione dell’avviso medesimo (salva la preclusione derivante dall’avvenuto invio dell’invito a comparire).

L’ufficio, entro **15 giorni** dal ricevimento dell’istanza, formula al contribuente l’invito a comparire, anche telefonicamente o telematicamente, senza che ciò comporti alcun obbligo di definizione dell’accertamento per l’ufficio.

Nonostante il **contraddittorio** rappresenti il **momento fondamentale** dell’intero procedimento di adesione, in quanto strettamente funzionale alle finalità del procedimento medesimo di definire la pretesa tributaria in esito ad un vero e proprio confronto, la **giurisprudenza di legittimità** ha sempre ritenuto che l’Amministrazione finanziaria conservi **piena libertà di scegliere se aderire o meno alla richiesta del contribuente ed attivare il contraddittorio**, in quanto frutto di una valutazione discrezionale fondata sulla decisività (ed idoneità argomentativa) degli elementi posti a base dell’accertamento (che renderebbero l’attivazione del contraddittorio un inutile appesantimento procedimentale) (Cass., 474/2018; 11438/2016; 25082/2013; 21760/2012; 28051/2009) e comunque ha escluso in mancanza la nullità del procedimento di accertamento (Cass., SS.UU., 3676/2010).

Si tratta tuttavia di una **posizione da rimeditare** almeno per i tributi armonizzati, tenuto conto di quella giurisprudenza che valorizza il contraddittorio quale espressione dei principi costituzionali di cui agli artt. 24, 53 e 97 Cost. e del principio del giusto procedimento di fonte eurounitaria (cap. XI, par. 5), e alla quale il legislatore ha inteso rimediare, inserendo, per gli avvisi di accertamento emessi a decorrere dal 1.7.2020, un nuovo art. 5-ter che prevede l’**obbligo di invio dell’invito a comparire** di cui al comma 5 (art. 4-octies, d.l. 34/2019, conv. in L. 58/2019).

Si sono già esaminati i tratti generali di tale disciplina (cap. XI, par. 5), evidenziandone:

– la **funzione “complementare”** rispetto alle norme già previste in tema di contraddittorio, di talché l’obbligo di invio dell’invito di cui al comma 5 sussiste solo al di fuori dei casi dell’art. 12, co. 7, L. 212/2000 e delle altre forme di contraddittorio già previste;

– l’applicabilità ai soli avvisi di accertamento e agli atti ad essi assimilabili e solo ad alcuni tributi. A tale ultimo riguardo, peraltro, giova precisare che esso si limita a **imposte sui redditi ed addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, Irap, IVIE e IVAFE**, posto che l’art. 5-ter rinvia all’invito a comparire previsto dal solo art. 5, e non anche a quello previsto dall’art. 11 per le imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria e catastale (pur invitando l’Agenzia delle Entrate, come già detto, gli Uffici ad un’applicazione anche laddove non obbligatoriamente previsto: Circ. 17/E/2020). Non

sono altresì contemplati i **tributi locali**, dipendendo la loro inclusione dalle scelte effettuate dai Comuni di non recepire *tout court* l'accertamento con adesione, oppure, con regolamenti adottati ai sensi dell'art. 50, L. 449/1997, di applicare integralmente mediante rinvio o di disciplinare puntualmente ed *ex novo* la disciplina di cui al d.lgs. 218/1997.

- l'esclusione nei casi di particolare necessità o di fondato pericolo per la riscossione;
- l'espressa previsione della c.d. "**prova di resistenza**";
- l'esclusione nel caso dei **c.d. accertamenti "parziali"**.

Occorre qui solo completare l'illustrazione della disciplina, che da un lato prevede che, laddove intercorrano meno di novanta giorni tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di accertamento, il termine di decadenza si intenderà automaticamente **prorogato di 120 giorni**; dall'altro, l'**effetto preclusivo** dell'invito sulla possibilità di attivare l'adesione ad istanza del contribuente; e, dall'altro ancora, che in caso di mancata adesione l'avviso di accertamento dovrà essere **specificamente motivato** in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. Disposizione, quest'ultima, che pur non espressamente assistita, diversamente da quanto accade con l'obbligo di motivazione rafforzata di cui all'art. 10-*bis*, L. 212/2000, dalla sanzione di nullità, comporta una divergenza dal modello legale di gravità tale da configurare senz'altro un'ipotesi di nullità c.d. "virtuale".

Dal giorno della presentazione dell'istanza sono **sospesi per 90 giorni i termini per l'impugnazione**. Considerando che questi sono previsti nella misura di 60 giorni dalla data di notifica dell'avviso di accertamento, l'ufficio e il contribuente hanno a disposizione complessivamente 150 giorni per addivenire all'adesione. Al fine di contrastare una giurisprudenza (Cass., 11632/2015 e 7995/2016; *contra*, Cass., 2682/2011), secondo cui tale termine non godrebbe della sospensione feriale, sul presupposto – per la verità, erroneo, disciplinando l'art. 6, co. 3, d.lgs. 218/1997 un termine per "impugnare" – che trattasi di termine amministrativo e non processuale, il d.l. 193/2016 è intervenuto prevedendo la **cumulabilità** del periodo di sospensione dell'adesione con quello di **sospensione feriale**. È importante altresì evidenziare che la sospensione di 90 giorni trova applicazione anche per la definizione agevolata delle sole sanzioni, e ciò anche ove il procedimento di accertamento con adesione si concluda negativamente, sicché in tale ipotesi sarà comunque possibile definire le sole sanzioni e proseguire il contenzioso per il merito (Circ., 25/E/2012). Del resto, proprio in materia di accertamento con adesione, la Suprema Corte ha affermato l'esistenza di un nesso di pregiudizialità necessaria tra accertamento della debenza dell'imposta e violazione tributaria (Cass., 324/2018).

Con la comparizione del contribuente nella data prefissata si avvia la **fase di contraddittorio**. Al termine dei 150 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, se non è stato sottoscritto l'atto di adesione, rimane pienamente efficace l'atto iniziale.

SOSPENSIONE DEL TERMINE PER IL RICORSO E SUA INTERRUZIONE

Poiché la presentazione di istanza di accertamento con adesione **sospende il termine per presentare ricorso**, si è posta la questione di individuare il **giorno da cui il termine sospeso ricomincia a decorrere nel caso in cui si interrompa la procedura di adesione**, in particolare se il termine per presentare ricorso decorra comunque scaduti 90 giorni oppure dalla data effettiva di interruzione della procedura.

La questione è stata sottoposta al vaglio della Corte costituzionale (140/2011), che ha ritenuto che la sospensione si interrompa solo in caso di **rinuncia formale** da parte del contribuente o in caso di **presentazione del ricorso** e che ogni differente comportamento o atto non abbiano rilievo ed occorra

attendere il naturale trascorrere dei 90 giorni.

Per la Corte, il termine di sospensione è, infatti, fissato in 90 giorni e può essere **abbreviato solo ad opera del contribuente**. L’art. 6, co. 3, d.lgs. 218/1997 è una norma a favore del contribuente finalizzata a consentire “*un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione*” e durante il termine da essa previsto il contribuente e l’ufficio hanno agio di valutare liberamente la situazione, eventualmente allacciando, sciogliendo e riannodando trattative. Occorre pertanto attendere l’**intera durata del periodo di sospensione** accordata dalla legge, ad eccezione dei casi in cui il contribuente, proponendo ricorso avverso l’atto di accertamento, rinunci formalmente all’istanza di accertamento con adesione. Non vale, pertanto, ad interrompere il termine di 90 giorni il **c.d. “verbale negativo”** (in cui il contribuente e l’Amministrazione finanziaria concordano nel concludere con esito negativo il procedimento). Per la Corte costituzionale tale verbale è una **mera presa d’atto** del mancato raggiungimento dell’accordo tra il contribuente e l’ufficio tributario e, pertanto, non può né equipararsi all’impugnativa dell’atto di accertamento, né assumere il significato di una definitiva rinuncia del contribuente all’istanza di accertamento con adesione. In questi casi, quindi, continua a restare sospeso il termine per presentare ricorso fino al novantesimo giorno.

La Cassazione (17439/2012) ha ulteriormente precisato che “*quando, nel corso del procedimento di definizione, sia intervenuto solo un verbale di constatazione di mancato accordo, ma non anche un provvedimento di rigetto dell’istanza, il ricorso del contribuente è tardivo solo se proposto oltre i 150 giorni dalla notifica dell’atto impositivo, ossia tenendo conto sia dei 60 giorni ordinariamente previsti per la presentazione del ricorso, sia dell’intero termine di sospensione di 90 giorni*” (sulla necessità di una rinuncia espressa non essendo sufficiente la mancata comparizione della parte al contraddittorio, Cass., 20362/2017).

Lo stesso principio trova applicazione nel caso di **revoca della domanda di adesione**, in quanto non più sorretta dalla volontà del contribuente di proseguire le trattative (Cass., 17439/2012).

In entrambe le ipotesi – accertamento con adesione su iniziativa dell’ufficio o su istanza del contribuente – i possibili esiti saranno tre: a) l’archiviazione della pretesa, poiché riconosciuta infondata; b) il mancato raggiungimento dell’intesa, fermo restando che in tal caso l’accertamento dovrà tener conto delle doglianze esposte dal contribuente in sede di adesione (Cass., 13907/2018); c) il raggiungimento dell’equilibrio tra la pretesa erariale e la disponibilità del contribuente a soddisfare la stessa, con la conseguente **sottoscrizione dell’atto di adesione**, a sua volta distinguibile in c1) perfezionamento dell’adesione formalizzata; c2) non perfezionamento dell’adesione formalizzata.

Dalla data di sottoscrizione, il contribuente ha in effetti venti giorni di tempo per effettuare il **versamento della prima o unica rata**, che costituisce il **momento in cui l’adesione si perfeziona** ai sensi dell’art. 9, d.lgs. 218/1997. L’adesione non si perfeziona dunque al momento della formale stesura dell’accordo (sottoscrizione) ma con il pagamento delle somme concordate, essendo necessario che il contribuente **paghi l’intero debito oppure la prima rata**, producendo le quietanze di pagamento nei dieci giorni successivi; di conseguenza, ove il contribuente non vi provveda, l’accertamento con adesione non potrà considerarsi perfezionato (Cass., 9485/2018; 32118/2018) e l’amministrazione potrà iscrivere a ruolo le somme dovute in base all’originario avviso di accertamento (Cass., 14293/2012; 13750/2013) oppure notificare un nuovo atto che contenga una pretesa ridotta secondo quanto concordato in sede di adesione (Cass., 9485/2018). Nel caso, invece, di **mancato pagamento delle rate successive alla prima**, si verificherà un’ipotesi di decadenza dalla rateazione (art. 15-ter, d.p.r. 602/1973) e l’Amministrazione potrà pertanto riscuotere le rate successive con l’applicazione di una sanzione aggiuntiva pari al 45% sull’imposta, ai sensi del d.l. 98/2011 (salvo ravvedimento “sprint” o trimestrale).

Resta inteso – in termini simmetrici – che dal mancato perfezionamento, nei termini in-

dicati, discenderà la **possibilità (rectius, l'onere) di impugnare l'avviso di accertamento** (Cass., 13750/2013, 32218/2018, 29183/2019; Circ., 1/E/2013, par. 2.5), essendo la perdita di efficacia dell'accertamento – e l'acquisto di efficacia dell'adesione – subordinata al **perfezionamento dell'adesione** stessa, con la quale solo si produrrà l'effetto **“sostitutivo”** delle obbligazioni nascenti dall'atto impositivo che ne ha formato oggetto. Secondo un discutibile e minoritario orientamento (Cass., 10086/2009 e 14553/2015), invece, una volta sottoscritto l'accordo, non sarebbe più possibile per il contribuente – anche in caso di mancato pagamento – impugnare né l'accordo stesso, né l'avviso di accertamento, il quale rimarrebbe **“a garanzia”** del fisco sino al perfezionamento della procedura: posizione, questa, che oltre a presupporre una non meglio precisata **“convivenza”** di due atti, contrasta sia con la *ratio* del differimento del **“perfezionamento”** (evitare che il contribuente possa beneficiare di una riduzione della pretesa e poi non pagare), sia con i presidi (decadenza dalla rateazione, sanzione maggiorata) posti dal legislatore a tutela della corretta esecuzione dell'adesione.

Nel caso di **coobbligati**, l'attuale disciplina si limita ad affermare che l'atto può essere definito anche da uno solo di essi (art. 1, co. 2) e che la relativa adesione comporta la perdita di efficacia degli avvisi di accertamento (art. 12, co. 4), senza tuttavia nulla dire – diversamente dal passato, in cui la conclusione del **“concordato”** era subordinata all'adesione di tutti i soggetti obbligati – circa gli effetti nei confronti degli altri coobbligati non aderenti, sostanzialmente riconducibili alle seguenti ipotesi:

a) l'adesione spezzerebbe il nesso di solidarietà tra i vari consorti, liberando gli altri da qualunque obbligazione tributaria, che di fatto sarebbe rinunziata (PICCIAREDDA; *contra*, Cass., 1298/2019);

b) l'adesione non produrrebbe, al contrario, alcun effetto sui consorti rimasti estranei alla definizione, salvo produrre una riduzione del debito per la parte già versata (FRANSONI; Cass., 1298/2018);

c) la definizione raggiunta da uno dei coobbligati estinguerebbe l'obbligazione tributaria nei confronti di tutti, che resterebbero obbligati in via solidale per il pagamento della medesima obbligazione tributaria cristallizzata nell'accertamento con adesione, conseguendo l'estinzione al pagamento da parte anche di uno solo di essi di quanto definito (Circ. 235/E/1997, Cass., 20305/2017); in tal caso, peraltro, si è visto (cap. IX, par. 7) che la giurisprudenza ammette l'azione di regresso del coobbligato solidale che ha pagato (nella misura determinata dai rapporti interni) *“solo qualora egli abbia sostenuto il pagamento di somme certe il cui obbligo gravava su tutti, in relazione alle quali il creditore abbia liberamente scelto di rivolgersi all'uno invece che all'altro coobbligato solidale”* e non anche *“quando il coobbligato, concludendo un accordo con l'amministrazione, abbia assunto esclusivamente in proprio l'obbligo di pagare una somma seppure allo stesso titolo per il quale esiste l'obbligazione solidale, senza coinvolgere nel procedimento di accertamento con adesione gli altri coobbligati”* (Cass., 9859/2014; 20305/2017);

d) si applicherebbe l'art. 1304, co. 1, c.c. in tema di transazione stipulata tra il comune creditore ed uno dei condebitori solidali, la cui efficacia sarebbe rimessa alla discrezionalità del contribuente estraneo all'adesione, che potrebbe prestare acquiescenza all'accertamento originario, profittare dell'adesione o impugnare ed affrontare l'alea del giudizio (VERSIGLIONI). Soluzione che pare essere quella più equilibrata quanto agli effetti che ne deriverebbero, e che, sotto il profilo generale, troverebbe una giustificazione nell'applicazione della disciplina civilistica dell'obbligazione più prossima in mancanza di una precisa disposizione tributaria (cap. X, par. 1) e, per quanto riguarda specificamente le obbligazioni solidali, nell'applicazione dei principi di fondo della disciplina civilistica secondo cui gli effetti degli

atti compiuti da o nei confronti di un condebitore, se **favorevoli**, possono estendersi agli altri condebitori; se **sfavorevoli**, non si estendono; se **neutri**, si estendono se l'interessato vuole profittarne (cap. IX, par. 7).

Nel caso di **esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni in forma associata ex art. 5 TUIR** (oltretutto in caso di azienda coniugale non gestita in forma societaria e di società che optano per la trasparenza fiscale ex artt. 115 e 116 TUIR), l'ufficio, ai sensi dell'art. 4, d.lgs. 218/1997, effettua la definizione anche del reddito attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge, con unico atto e in loro contraddittorio. Nei confronti dei soggetti **che non aderiscono** alla definizione o che, benché ritualmente convocati secondo le precedenti modalità **non partecipano al contraddittorio**, si procede all'accertamento sulla base della definizione medesima, vale a dire partendo dal nuovo imponibile oggetto di definizione (con sanzioni tuttavia piene). In tal caso, la giurisprudenza ha escluso il litisconsorzio necessario, poiché la relativa necessità verrebbe meno con l'intervenuta definizione da parte della società, potendo a quel punto ciascun socio solo opporre ragioni di impugnazione specifiche, e, quindi, di esclusivo carattere personale (Cass., 19774/2020).

Il **contenuto dell'atto di adesione è analogo a quello dell'avviso di accertamento**: deve essere **motivato** e deve **contenere la liquidazione** delle imposte e degli altri importi dovuti.

L'accertamento definito con adesione è **definitivo**: non è impugnabile da parte del contribuente e non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio (salvo ipotesi di errori materiali: Cass., 7378/2011; 4566/2020). Esso 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.

Esso esclude, in linea di principio, l'**esercizio dell'ulteriore azione accertatrice** da parte dell'Amministrazione finanziaria a meno che:

- a) non sopravvenga la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali sia possibile accertare un maggior reddito, superiore al 50 per cento del reddito definito e comunque non inferiore a € 77.468,53;
- b) la definizione riguardi accertamenti parziali;
- c) la definizione riguardi i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'art. 5 TUIR, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;
- d) l'azione accertatrice sia esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla precedente lett. c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Sotto il profilo sanzionatorio, nel caso in cui si pervenga alla sottoscrizione dell'atto di adesione, le **sanzioni sono ridotte ad un terzo del minimo**. Il cumulo giuridico è tuttavia ammesso, in deroga al principio generale, solo separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta (art. 12, co. 8, d.lgs. 472/1997).

DEFINITIVITÀ DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE E RIMBORSO

La definitività dell'accertamento con adesione è ribadita da Cass., 29587/12 in tema di rimborso di quanto pagato. Per la Cassazione il fatto che avverso l'accertamento definito con adesione sia preclusa l'impugnazione (quali che siano le ragioni di doglianza avverso l'atto di definizione) non può che comportare l'ovvia conseguenza della **improponibilità di istanze di rimborso** di quanto versato a perfezionamento dell'accordo, che deve ritenersi intangibile, in conformità alla *ratio* dell'istituto, connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico all'immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo, le quali, una volta versate, non possono più essere messe in discussione

attraverso richieste di rimborso (con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso). Perciò, una volta che l'accertamento sia stato definito con adesione, e la definizione si sia perfezionata con il versamento delle somme dovute, ai sensi dell'art. 3, d.lgs. 218/1997, è da escludersi che il contribuente conservi la facoltà di proporre istanza di rimborso di quanto a suo avviso versato in eccesso e per effetto di errore o altra ragione di supposta incongruità dell'adesione (anche Cass., 13129/2018). Sull'effetto preclusivo anche in presenza di elementi sopravvenuti che dimostrino la non spettanza delle somme corrisposte, Cass. 5138/2016.

4. *Il reclamo e la mediazione.*

Tra gli istituti deflativi del contenzioso tributario occorre annoverare anche il **reclamo e la mediazione** previsti dall'art. 17-*bis*, d.lgs. 546/1992, introdotto dall'art. 39, d.l. 98/2011 (conv. dalla L. 111/2011) e poi modificato dal d.lgs. 156/2015 in attuazione della legge delega 23/2014.

Il ricorso a tale istituto è obbligatorio per le controversie che soddisfano due requisiti, uno di carattere soggettivo, l'altro di carattere oggettivo.

Quanto al **requisito soggettivo**, deve trattarsi di controversie aventi ad oggetto atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e, a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. 156/2015, anche dall'Agenzia delle dogane, dei monopoli, di altri enti impositori, nonché, per quanto di loro competenza, degli atti emessi dagli agenti della riscossione e dai soggetti privati di cui all'art. 53, d.lgs. 446/1997 (ovverosia i soggetti che si occupano della riscossione dei tributi locali). Significativa è l'estensione del campo di applicazione dell'istituto agli atti della riscossione. Tuttavia, dal momento che gli agenti della riscossione e i soggetti privati di cui all'art. 53, d.lgs. 446/1997, non sono titolari del rapporto giuridico controverso (il tributo), il comma 9 dell'art. 17-*bis* stabilisce che la disciplina del reclamo si applichi solo in quanto compatibile. Si ritiene, dunque, che in sede di reclamo, i predetti enti potranno valutare (ed emendare) solo vizi riferibili a loro comportamenti, quali i vizi propri delle cartelle di pagamento (ad es., errori nella indicazione del contribuente) ovvero i vizi nella procedura di fermo di beni mobili registrati o di iscrizione di ipoteche.

Quanto al **requisito oggettivo**, deve trattarsi di controversie di **valore non superiore a € 50.000** o, per effetto del d.lgs. 156/2015, delle **controversie catastali**, benché di valore indeterminabile, promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Il d.lgs. 156/2015, apportando all'art. 17-*bis* in esame le predette modifiche, ha così ulteriormente allargato il campo di applicazione del reclamo/mediazione. Restano esclusi dal campo di applicazione dell'istituto in esame solo gli atti afferenti il recupero degli aiuti di Stato.

Per **valore della lite** deve intendersi l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente all'irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla relativa somma. Ove il valore della lite così determinato sia di importo superiore ad € 50.000, potrà direttamente adirsi la via del contenzioso.

Se il valore della lite è inferiore ad € 2.582,28, il reclamo potrà essere presentato dallo stesso contribuente, in caso contrario esso dovrà avvalersi dell'assistenza di un difensore

abilitato.

Dal punto di vista procedurale, è previsto che il **ricorso**, la cui procedibilità è sospesa per 90 giorni, **produca gli effetti del reclamo** e possa contenere una **proposta di mediazione**.

Il reclamo sarà valutato, per le Agenzie fiscali, da strutture appositamente create ed autonome diverse da quelle che hanno emanato gli atti; per gli altri enti impositori, tale disposizione si applica solo se compatibile con la struttura organizzativa dell'ente. In altri termini, a seguito delle innovazioni apportate dal d.lgs. 156/2015 – che hanno inteso accentuare l'autonomia dell'organo che valuta il reclamo (senza devolvere la sua valutazione ad un organo terzo sulla falsariga della mediazione civile) – è ora previsto che gli enti impositori, a seconda delle loro dimensioni e del loro livello di organizzazione, dovranno valutare se istituire o meno un'apposita struttura. La norma nulla dice su come gli enti incaricati della riscossione dovranno gestire le istanze di reclamo. Tuttavia, si ritiene che la *ratio* dell'intervento normativo debba valere anche per tali enti, sicché l'agente della riscossione nazionale, in quanto ente certamente strutturato, dovrà dotarsi di strutture apposite, mentre ne avranno facoltà i soggetti privati che provvedono alla riscossione locale.

La presentazione del reclamo attribuisce all'ente destinatario il termine di novanta giorni per valutare la richiesta (periodo cui si applica la sospensione feriale dei termini processuali). Durante il decorso di tale termine il ricorso è **improcedibile**, tanto che, qualora il contribuente depositi anticipatamente il ricorso, la Commissione, se rileva la sussistenza di tale vizio, deve rinviare la trattazione per consentire la mediazione.

Nella formulazione della norma originaria (del 2011), il decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione del reclamo costituiva condizione di ammissibilità del ricorso. Tale assetto aveva sollevato non poche perplessità di ordine costituzionale in quanto contrario alla giurisprudenza in tema di c.d. "giurisdizione condizionata". Pur ritenendo, infatti, la Corte che la fase giudiziaria possa essere preceduta da un esame della potenziale controversia in sede amministrativa (oltre che allo scopo di realizzare la giustizia nell'ambito della Pubblica Amministrazione, anche per evitare lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, che potrebbero compromettere la funzionalità del servizio: 93/1979; 15/1991), tale fase amministrativa diviene illegittima ove il differimento dell'azione giudiziaria non risulti dettato da esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia ed il suo esperimento risulti eccessivamente gravoso per il contribuente. Su tali basi, la Corte costituzionale ha costantemente ritenuto che far derivare dal mancato esperimento di tali rimedi amministrativi l'inammissibilità del ricorso debba ritenersi incostituzionale, risolvendosi in un pregiudizio definitivo del diritto di difesa.

RICORSI AMMINISTRATIVI E LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE

I predetti criteri sono stati individuati dalla Corte costituzionale in sede di esame delle disposizioni di alcuni tributi indiretti che comminavano la sanzione della decadenza in relazione al mancato esperimento di ricorsi amministrativi, in quanto ritenute ingiustificatamente limitative del diritto di azione giudiziaria (233/1996, in tema di tasse automobilistiche; 56/1995, in tema di tasse di concessione governativa; 406/1993, in tema di imposta di bollo).

In queste sentenze si era palesato il rischio di violazione degli artt. 24 e 113 Cost. Per la Corte, l'ampiezza della copertura offerta dai principi posti dai richiamati parametri costituzionali è tale da colpire **qualsiasi limitazione che ne renda impossibile o anche difficile l'esercizio**. Ciò si verifica, in particolare, in relazione a controversie che non implicano accertamenti tecnici in funzione dei quali appaia necessario, o quantomeno opportuno, che la fase giurisdizionale sia preceduta da un esame in sede amministrativa.

In questi casi, condizionare il ricorso alle vie giurisdizionali ad un previo ricorso amministrativo è costituzionalmente illegittimo.

In particolare, la Corte costituzionale (276/2000) ha precisato che ciò si verifica quando:

- a) l'esperimento di un rimedio alternativo a quello contenzioso non produce conseguenze processuali analoghe all'instaurazione del contenzioso;
- b) il mancato esperimento di tale rimedio non determina l'improcedibilità dell'azione e l'obbligo per il giudice di sospendere il processo;
- c) la situazione sostanziale non è tutelabile in via cautelare.

Significativo è il fatto che la medesima posizione ed i medesimi indici siano stati suggeriti anche dalla **Corte di Giustizia dell'Unione Europea** nella sentenza 18 marzo 2010, Cause riunite C-317/08, C-318/08, C-319/08 e C-320/08, *Rosalba Alassini contro Telecom Italia SpA (C-317/08)*, *Filomena Califano contro Wind SpA (C-318/08)*, *Lucia Anna Giorgia Iacono contro Telecom Italia SpA (C-319/08)* e *Multiservice Srl contro Telecom Italia SpA (C-320/08)*, relativa alla questione della compatibilità con il diritto dell'Unione Europea di una normativa italiana che, in materia di servizi di telecomunicazioni, subordinava l'azione giudiziaria al previo esperimento obbligatorio di forme di mediazione.

Per evitare di incorrere in una declaratoria di incostituzionalità la L. 147/2013, aveva già reso la presentazione del reclamo condizione di procedibilità; da ultimo, il d.lgs. 156/2015 ha rafforzato tale assetto prevedendo l'automatismo per cui il ricorso produce gli effetti del reclamo.

L'originaria formulazione dell'art. 17-*bis*, d.lgs. 546/1992 aveva sollevato un ulteriore profilo critico: la presentazione del reclamo impediva l'accesso alla tutela cautelare (salva la sospensione amministrativa dell'atto). Come si è visto, invece, la possibilità di ottenere comunque una decisione cautelare costituisce per la Corte costituzionale condizione di legittimità delle norme che introducono forme di giurisdizione condizionata. La L. 147/2013 aveva già ovviato anche a tali criticità prevedendo che la presentazione del reclamo comporti **un effetto sospensivo automatico**. Il d.lgs. 156/2015 ha confermato il realizzarsi di tale effetto: il comma 8 prevede, al riguardo, che la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo siano per legge sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, fermo restando che, in assenza di mediazione, sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

Il reclamo è volto **all'annullamento totale o parziale dell'atto o finalizzato al componimento della controversia tramite mediazione**. Esso dovrà avere i contenuti previsti dall'art. 18, d.lgs. 546/1992 per il ricorso ed essere notificato entro 60 giorni dal ricevimento dell'atto che si intende impugnare.

L'obbligo della presentazione del reclamo viene accompagnato dalla **facoltà**, in capo al proponente, di inserire nello stesso una **motivata proposta di mediazione**, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Questo istituto ha un ambito di applicazione più ampio e in parte diverso rispetto sia all'accertamento con adesione, sia agli altri istituti deflativi del contenzioso, considerato, in particolare, che non riguarda solo gli accertamenti, ma **tutti gli atti impugnabili**, compresi i dinieghi di rimborso; il reclamo obbliga l'ente impositore ad esaminare e a rispondere sistematicamente (pena la formazione del silenzio rifiuto) alle contestazioni del contribuente prima che lo stesso si rivolga al giudice; la decisione che l'ente deve adottare sull'istanza di reclamo del contribuente si fonda, per espressa previsione normativa, sul **grado di sostenibilità della pretesa**, sull'**incertezza della questione controversa** e sul principio di **economicità dell'azione amministrativa**.

L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, **formula d'ufficio una proposta**

di mediazione (nonostante la norma sembri porre questo come un obbligo, la prassi amministrativa, con l'accordo della dottrina, ritiene che per l'ufficio si tratti di una **mera facoltà**) avendo riguardo, come detto, all'incertezza legata alle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa ed al principio di economicità dell'azione amministrativa. Al contrario, l'ufficio, laddove intenda **accettare la proposta di mediazione formulata dal contribuente**, dovrà riportare la propria accettazione in un processo verbale costituente titolo di riscossione che si perfezionerà con il pagamento dell'intero importo concordato o della prima rata entro 20 giorni. Nelle controversie aventi ad oggetto rimborsi, invece, la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo nel quale sono indicate le somme dovute con l'indicazione dei termini e delle modalità di pagamento; inoltre, l'accordo stesso costituisce titolo per l'avvio delle azioni esecutive del contribuente per l'ipotesi dell'inadempimento dell'Ufficio.

Dal momento che, come detto, gli enti incaricati della riscossione non possono disporre del rapporto controverso, la mediazione non dovrebbe trovare applicazione da parte loro.

In caso di **esito positivo del procedimento di reclamo/mediazione**, le **sanzioni amministrative si applicano nella misura del 35%** dei minimi edittali. L'esito del procedimento di reclamo/mediazione vale anche per i **contributi previdenziali e assistenziali** la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Il cumulo giuridico è tuttavia ammesso, in deroga al principio generale, solo separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta (art. 12, co. 8, d.lgs. 472/1997).

In caso di **esito negativo**, ovverosia decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, **il ricorso diviene procedibile**. Ne deriva l'obbligo in capo al proponente/ricorrente di **costituirsì in giudizio nei successivi 30 giorni**, mediante deposito presso la Commissione tributaria competente per territorio della copia conforme all'originale del reclamo, corredato dalla ricevuta di presentazione/spedizione.

Nelle controversie soggette a reclamo la parte soccombente del processo instauratosi a seguito del mancato accoglimento del reclamo è **condannata a corrispondere, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio** stesse a titolo di rimborso delle spese del procedimento instaurato. Tale misura è volta ad incentivare le parti affinché trovino un accordo durante i 90 giorni di moratoria del reclamo, in modo da far diminuire le controversie pendenti avanti alle Commissioni tributarie. Scopo specifico dell'istituto è, infatti, quello di rimuovere in via preventiva e immediata gli eventuali profili di illegittimità e infondatezza degli atti, evitando l'instaurazione del giudizio e contribuendo direttamente al miglioramento della qualità dell'azione amministrativa.

È stata abolita la disposizione per cui nei giudizi avviati in conseguenza di rigetto dell'istanza o di mancata conclusione della mediazione, era esclusa la conciliazione giudiziale che ora è divenuta ammissibile.

Il reclamo/mediazione costituisce un **rimedio amministrativo para-processuale** che, a differenza degli altri istituti deflativi del contenzioso tributario, come l'autotutela e l'accertamento con adesione, ha **carattere generale e obbligatorio**. Con particolare riferimento al **carattere generale**, esso deriva dal fatto che la mediazione opera in relazione non soltanto agli avvisi di accertamento, bensì a tutti gli atti impugnabili emessi da qualunque ente impositore, nonché dagli incaricati della riscossione (pubblici o privati). La mediazione, inoltre, impone il riesame dell'atto alla luce dei motivi di ricorso, che possono essere diversi dalle questioni trattate in sede di accertamento con adesione (possono riguardare, ad esempio, anche la regolare notificazione ovvero la motivazione dell'avviso di accertamento). Il **carattere**

obbligatorio attiene (seppur in modi diversi) a entrambe le parti del rapporto, posto che il contribuente che intende adire il giudice è tenuto a presentare preventivamente l'istanza, pena l'improcedibilità del ricorso, mentre l'ufficio è tenuto a esaminare sistematicamente l'istanza, pur non dovendo dare una risposta espressa (il procedimento può, infatti, concludersi con il silenzio rifiuto dell'ufficio). Inoltre, nel procedimento di mediazione, le valutazioni dell'ufficio devono fondarsi, per espressa disposizione dell'art. 17-*bis*, co. 5, sui tre criteri specifici sopra enunciati (eventuale incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa, principio di economicità dell'azione amministrativa).

5. La conciliazione giudiziale.

Questo istituto è stato profondamente modificato dal d.lgs. 156/2015 in attuazione della legge delega 23/2014. La relativa disciplina, prima racchiusa nel solo art. 48, d.lgs. 546/1992, si rinviene ora agli artt. 48, 48-*bis* e 48-*ter*, del medesimo decreto.

La principale novità introdotta dal d.lgs. 156/2015 è che l'operatività dell'istituto in esame non è più limitata al giudizio di primo grado, ma è **estesa al giudizio di secondo grado** (resta invece esclusa nel giudizio di cassazione). Il perfezionamento della conciliazione in un grado di giudizio piuttosto che nell'altro comporta solo differenze in ordine alla **riduzione delle sanzioni**: queste si applicano, infatti, nella misura del 40 per cento del minimo previsto dalla legge se la conciliazione si svolge nel primo grado di giudizio e del 50 per cento del minimo se si svolge nel corso del secondo grado di giudizio. Il cumulo giuridico è tuttavia ammesso, in deroga al principio generale, solo separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta (art. 12, co. 8, d.lgs. 472/1997).

Nella vigenza della previgente disciplina, si era posto il problema del campo di applicazione dell'istituto in esame, che la dottrina maggioritaria risolveva nel senso che potessero essere **oggetto di conciliazione** tutte le questioni pendenti avanti al giudice tributario. La validità di tale conclusione veniva suffragata dalla circostanza che il testo normativo non prevedeva alcuna limitazione, nonché dalla sostanziale continuità tra l'istituto in esame e l'accertamento con adesione, il cui ambito di operatività non incontra limiti.

Tuttavia non sono mancati autori che, con diverse argomentazioni, hanno ritenuto di escludere dal campo di applicazione dell'istituto talune cause, quali quelle di rimborso, quelle aventi ad oggetto il ruolo e quelle aventi ad oggetto sanzioni.

Quanto alle **cause di rimborso**, si dubitava della loro conciliabilità in base alla circostanza che la conciliazione poteva essere perfezionata solo con il pagamento dell'imposta da parte del contribuente e non con un comportamento dell'Amministrazione finanziaria, come, invece, necessario, in caso di esecuzione di rimborsi. A superare i dubbi posti dalla dottrina, è intervenuto il d.lgs. 156/2015 che testualmente prevede che l'accordo conciliativo possa prevedere anche *“il pagamento delle somme dovute al contribuente”*.

Le argomentazioni della dottrina minoritaria relative alla conciliabilità delle altre tipologie di controversie conservano, invece, validità.

Quanto alle cause aventi ad oggetto **sanzioni**, esse non sono considerate conciliabili se irrogate con atto autonomo in quanto la loro definizione segue meccanismi propri. Esse sono invece conciliabili in via riflessa se irrogate unitamente alle imposte, atteso che in questo caso la loro definizione consegue alla definizione delle imposte stesse.

Quanto alle cause aventi ad oggetto il **ruolo**, esse continuano a porre problemi in quanto, a sfavore della loro conciliabilità, milita la circostanza che così sarebbe messa in discussione

una pretesa tributaria definitivamente accertata.

Per quanto attiene alla procedura, si possono distinguere **due ipotesi** la cui disciplina si rinvia agli artt. 48 e 48-*bis*.

La prima ipotesi è la **conciliazione fuori udienza** (c.d. conciliazione breve o extraprocessuale), che si verifica se le parti raggiungono un **accordo prima della fissazione dell’udienza di trattazione** (di primo o di secondo grado) della controversia (c.d. conciliazione pre-fissazione), oppure **dopo tale fissazione ma prima che si tenga la trattazione in camera di consiglio** (c.d. conciliazione post-fissazione). Occorre che le parti presentino **istanza congiunta** per la definizione totale o parziale della controversia. La conciliazione si perfeziona con la **sottoscrizione dell’accordo** delle parti nel quale sono indicati, oltre alle somme dovute dal contribuente o dall’Amministrazione finanziaria, anche i termini e le modalità di pagamento, fermo restando che, ai sensi del successivo art. 48-*ter*, il pagamento dell’intero o della prima rata deve avvenire entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell’accordo. Al giudice spetta verificare “*le condizioni di ammissibilità*” della conciliazione e non più, come nella previgente formulazione “*la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità*,” venendo così accentuato il divieto del giudice di sindacare la convenienza dell’accordo (trattandosi di un **controllo di legalità meramente estrinseco**: Cass., 12110/2019; 12886/2018; 21325/2006).

Al perfezionamento dell’accordo consegue la dichiarazione di **cessazione della materia del contendere**, a cui provvede: il Presidente della sezione con decreto, quando non sia stata ancora fissata la data dell’udienza di trattazione; la Commissione tributaria con sentenza (in caso di conciliazione totale) o con ordinanza (se la conciliazione è parziale), quando c’è già stata la fissazione dell’udienza di trattazione.

La seconda ipotesi è la **conciliazione in udienza** (c.d. conciliazione lunga o processuale) che si verifica se è stata fissata la data per la trattazione della causa. In questa ipotesi, ciascuna delle parti, fino a dieci giorni liberi (termine, deve ritenersi, di natura ordinatoria: CTR Veneto, 395/2018) prima dell’udienza, può presentare istanza (singola e non congiunta) di conciliazione totale o parziale. La Commissione valuta la sussistenza delle condizioni per la conciliazione e invita le parti ad avvalersi dell’istituto in esame, se del caso, rinviando la causa ad altra udienza. Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito **processo verbale** – la cui formazione perfeziona l’accordo – nel quale sono indicate le imposte, le sanzioni, gli interessi, i termini e le modalità di pagamento, fermo restando che, ai sensi del successivo art. 48-*ter*, il pagamento dell’intero o della prima rata deve avvenire entro 20 giorni dalla redazione del processo verbale. La Commissione emette **sentenza di cessazione della materia del contendere**.

In entrambe le ipotesi è permesso il **pagamento rateale** ed è previsto che la rateazione delle somme conciliate segua le regole dell’accertamento con adesione e, dunque, per somme fino a 50.000 euro, la dilazione sia di otto rate trimestrali, mentre per importi maggiori fino a sedici rate trimestrali.

Come anticipato, la conciliazione **si perfeziona con la sottoscrizione dell’accordo** (e non più con il pagamento di quanto conciliato o della prima rata). Il legislatore ha, dunque, regolato gli effetti dell’inadempimento stabilendo che, in caso di mancato pagamento di quanto conciliato, **tanto l’accordo quanto il processo verbale costituiscano titolo per la riscossione** delle somme dovute all’ente impositore o di quanto dovuto al contribuente. Il legislatore pone così fine a numerose questioni applicative su cui si era dovuta pronunciare in passato la giurisprudenza.

Per effetto delle nuove regole, l’ente impositore, in caso di mancato pagamento dell’intero o anche di una sola rata entro il termine di pagamento della successiva, potrà procedere

alla diretta iscrizione a ruolo di imposte interessi e sanzioni, oltre che all'irrogazione di una specifica sanzione (*ex art. 13, d.lgs. 471/1997*, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta). Qualora, invece, fosse l'ente impositore a non dare esecuzione al pagamento concordato, il contribuente potrà esperire l'azione monitoria davanti al giudice ordinario.

Dalla circostanza che l'esatto adempimento operi sul piano dell'esecuzione delle obbligazioni assunte, dovendosi il processo ritenere estinto per cessazione della materia del contendere, deriva, peraltro, la sua intangibilità per effetto di eventi sopravvenuti (ad es., l'incostituzionalità della norma applicata: CTR Toscana, 520/3/18).

Quanto, infine, alla **natura ed effetti (novativi o meno)** della conciliazione giudiziale rispetto alla pretesa fiscale originaria, sussistono in giurisprudenza orientamenti difformi: secondo un primo ed ormai minoritario orientamento, alla conciliazione andrebbe riconosciuta natura meramente ricognitiva dell'obbligazione tributaria, senza effetti novativi, tale da saldarsi, nell'ambito di una fattispecie a formazione progressiva e procedimentalizzata, con la pretesa originaria (Cass., 9219/2011; 3560/2009); secondo altro, più recente e ormai maggioritario orientamento, la conciliazione comporterebbe invece l'**esercizio di poteri dispositivi negoziali e l'estinzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale ed incontestata, e la sua sostituzione (novazione) con una certa e concordata** (Cass., 10981/2020, 12886/2018, 4807/2017, 9019/2015, 14300/2009, 21326/2006). Con la conseguenza, tra l'altro, del venir meno dell'atto tipico legittimante la tutela cautelare o della rilevanza dell'errore di calcolo in cui le parti siano incorse nella definizione dell'imponibile o nella determinazione dell'entità del prelievo ricavabile dai parametri di tassazione solo ricorrendo i presupposti di cui all'art. 1430 c.c.