

QUINTO LABORATORIO
SUL PROCESSO TRIBUTARIO

GLI ISTITUTI DEFLATTIVI

Parte IV

DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI

RIFERIMENTI NORMATIVI

d.p.r. n. 633/1972, art. 54-*bis*

d.p.r. n. 600/1973, art. 36-*bis*

d.lgs. n. 462/1997, art. 2

d.lgs. n. 472/1997, artt. 15, 16, 17

Premessa (Prof. P. Selicato)

Il tema di questo seminario riconduce ad una visione unitaria l'ampia e sempre più vasta area degli istituti che regolano la **definizione del tributo su basi consensuali** nelle varie fasi del procedimento tributario (sulla quale sia consentito rinviare a P. Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, 2001, Cap. VII, pagg. 501 ss.), nel cui ambito devono essere inclusi anche i procedimenti di definizione delle sanzioni amministrative tributarie.

È evidente che, a seguito della immediata definizione di una pendenza attuale o potenziale, il fisco ottiene un evidente vantaggio in termini di efficacia, efficienza ed economicità della sua azione (riduzione dei tempi di riscossione, azzeramento dei costi di gestione della lite, ottenimento della certezza del prelievo).

Per questo, l'applicazione di sanzioni ridotte negli istituti deflattivi è giustificata da criteri di **premialità** e, nel contempo, dall'**esigenza di incentivare i contribuenti** ad utilizzare tali istituti.

Oltretutto, la riduzione del carico sanzionatorio riconosciuta al contribuente che utilizza l'istituto deflattivo è proporzionata alla **minore gravità del comportamento anti giuridico** del contribuente (attenuata dall'adesione spontanea totale o parziale alla pretesa fiscale) e risponde alla previsione dell'art. 2 del d.lgs. 472/1997, che ha fissato come regola generale il principio della responsabilità personale dell'autore della violazione.

Le riduzioni del carico sanzionatorio applicate in caso di adozione degli istituti in esame costituiscono, dunque, una **deroga al regime ordinario** e, anche per questo motivo, vanno applicate con **criteri tassativi**, in coerenza con i principi generali in materia di sanzioni amministrative tributarie (e, segnatamente, per quanto qui interessa, dei principi nazionali di **legalità** – Art. 3 e **colpevolezza** – Art. 5, d.lgs. n. 472/1997) che modellano la disciplina delle medesime accostandola a quella che regola le sanzioni penali più che a quella che regola i tributi, nonché con il principio europeo di **proporzionalità**, con il quale più volte la normativa in materia di sanzioni si è dovuta confrontare.

Scheda IV – quesito 1

1) Il procedimento di definizione agevolata delle sanzioni previsto dall'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 472/1997 si applica:

- a. *a tutti gli atti impositivi che contengano addebiti per sanzioni amministrative tributarie;*
- b. *alle sole sanzioni ingiunte con apposito atto motivato di contestazione contenente gli elementi indicati nel comma 2 del medesimo articolo 16;*

Nota di approfondimento (Prof. P. Selicato)

Il caso è stato esaminato da Cass. Civ., Sez. V, sent. 23 settembre 2016, n. 18682, avente ad oggetto un atto di contestazione notificato alla società contribuente in conseguenza di una compensazione dalla stessa operata tra crediti e debiti di imposta, ritenuta indebita perché eccedente il limite stabilito dall'art. 25, l. 241/97. Nell'atto di contestazione impugnato l'Agenzia delle Entrate aveva determinato le sanzioni nella misura ordinaria del 30% anziché riconoscere l'applicabilità dell'art. 17, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 e, quindi, ritenere inefficace il pagamento in misura ridotta effettuato dalla parte ai sensi della norma predetta.

Nel dare soluzione alla controversia la Corte premette che il sistema sanzionatorio concernente le violazioni tributarie aventi rilevanza non penale, riformato a norma della l. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 133, lett. q), prevede agli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 472/97 *“una duplice modalità procedurale attraverso la quale gli illeciti anzidetti possano essere perseguiti e sanzionati”*.

In particolare:

- a) l'art. 16, che regola la fattispecie della irrogazione delle sanzioni a mezzo di atto di contestazione, prevedeva *illo tempore*, al comma 3, che *“entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo ...”*;
- b) l'art. 17, che si occupa della diversa fattispecie della irrogazione immediata della sanzione, disposta nello stesso avviso di accertamento o di rettifica e dispensa perciò l'amministrazione dalla previa notifica dell'atto di contestazione, prevedeva, sempre al tempo della violazione, al comma 2, che *“è ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento”*; ed aggiungeva al comma 3, dopo aver precisato che *“possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione”*, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorchè risultante da liquidazioni eseguite ai sensi del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 36-bis e 36-ter e del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54-bis, e art. 60, comma 6, che *“per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2, e nell'art. 16, comma 3”*.

Nel ricostruire il quadro normativo di riferimento, la Corte aggiungeva, poi, che l'art. 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, prevede al comma 2, per il caso di diretta iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme che risultano dovute a seguito dei predetti controlli automatici, che *“l'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute con le modalità indicate nel d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 19, concernente le modalità di versamento mediante delega, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi 3, dei predetti artt. 36 bis e 54 bis, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta ...”*.

Nel caso di specie, peraltro, l'Agenzia aveva notificato alla parte un atto di contestazione ai sensi dell'art. 16, comma 1, del d.lgs. 472/97 e per questa ragione il contribuente si era avvalso della procedura di definizione agevolata prevista dal comma 3 dello stesso articolo 16.

La Corte ha dedotto in proposito che l'Agenzia delle Entrate, così facendo, ha operato *“un'impropria commistione di fattispecie”*, dal momento che, pur avendo proceduto formalmente nei modi dell'art. 16 cit., non ammette che la parte sia in facoltà di procedere alla definizione agevolata dell'illecito ai sensi del comma 3 della norma citata e, anzi, ritiene che debba trovare applicazione la preclusione di cui al conclusivo inciso dell'art. 17 cit., comma 3, e che quindi, pur a seguito dell'incameramento della sanzione ridotta, l'illecito sia tuttora sussistente.

La Suprema Corte non ha aderito alla tesi dell'Agenzia, ritenendola **inaccoglibile sia sotto il profilo formale sia sotto il profilo sostanziale**.

Dal primo punto di vista (quello), la Corte osserva che *“se si procede, come qui è concretamente avvenuto, nelle forme dell'art. 16 cit. ovvero a mezzo di separato e distinto atto di contestazione, è l'art. 16 nella sua interezza a dover essere applicato, onde l'effetto estintivo del pagamento della sanzione in misura ridotta a cui provvede la parte non è revocabile in dubbio, tanto più al cospetto di un sistema saldamente organizzato in base al principio di legalità (...), e di fronte ai principi della lealtà e della buona fede che l'ordinamento tributario pretende che siano osservati nella regolazione dei rapporti tra fisco e contribuenti”*. In altri termini, ad avviso della Corte, la scelta adottata in concreto dall'Ufficio ha legittimato il contribuente ad utilizzare il procedimento previsto dalla legge per definire l'atto che l'Ufficio stesso, pur mancandone i presupposti, si è determinato ad adottare.

Sotto il profilo sostanziale, poi, la Corte osserva che la tesi erariale non appare meritevole di adesione in quanto (al netto dell'equivocità della condotta erariale di cui già si è detto) pur

riconoscendo la correttezza, nel caso di specie, della soluzione della diretta iscrizione a ruolo, questa non può essere ritenuta la fonte dell'effetto preclusivo opposto dall'Agenzia ricorrente, per tre ordini di ragioni:

- a) In primo luogo, **la preclusione sancita dal conclusivo inciso dell'art. 17 cit., comma 3**, concernente i soli casi in cui si procede ad iscrivere a ruolo le sanzioni, è *“accadimento del tutto normale quando l'omissione dei versamenti o il ritardo negli stessi emerge dall'attività liquidatoria (...) non lo è altrettanto allorché si proceda come qui ad irrogare le sanzioni a mezzo di atto di contestazione”*.
- b) In secondo luogo, dal punto di vista sistematico, **la preclusione** dell'ultimo inciso dell'art. 17, comma 3, del d.lgs. n. 472/97 **può rendersi operante se (e soltanto se) l'avviso bonario di cui all'art. 2, comma 2, d.lgs. 462/97 sia stato effettivamente inviato** al contribuente all'esito dei controlli automatici delle dichiarazioni.
- c) Infine, la Suprema Corte rileva che **dall'accoglimento della tesi erariale deriverebbe, sul piano ordinamentale, “un'evidente disparità di trattamento”** tra i destinatari di un atto di contestazione *ex art. 16 cit.*, ammessi alla definizione agevolata, e i contribuenti nei cui confronti si proceda alla diretta iscrizione a ruolo delle sanzioni, laddove non siano previamente raggiunti da un avviso bonario, in quanto in questo caso non potrebbero neppure fruire della facoltà definitiva riconosciuta dal d.lgs. n. 462 del 1997, art. 2, comma 2.

Scheda IV – quesito 2

2) In caso di controllo eseguito a norma degli articoli 36-bis del d.p.r. n. 600/1973 e 54-bis del d.p.r. n. 633/1972, se non risulta pervenuta la comunicazione prevista dai commi 3 di tali articoli, le sanzioni iscritte a ruolo per omesso o ritardato pagamento di tributi risultanti dalle relative liquidazioni:

a. *non possono essere definite con il pagamento di un terzo del loro ammontare;*

b. *possono essere definite con il pagamento delle somme ridotte entro trenta giorni dalla notifica della cartella di pagamento contenente la liquidazione, che tiene luogo della comunicazione non pervenuta;*

c. *altro, da indicare.*

Nota di approfondimento (Prof. P. Selicato)

Il quesito è trattato da Cass., Sez. V, ord. n. 2870 del 31 gennaio 2019, in cui si affronta il tema della **mancata comunicazione al contribuente dell'esito della liquidazione, prima della notifica della cartella di pagamento**, *ex art. 36-bis*, comma 3, d.p.r. n. 600 del 1973 (il c.d.

“avviso bonario”). Il Giudice di secondo grado ha ritenuto di non poter applicare la sanzione della nullità prevista dall’art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente, non ravvisando, nella specie, la sussistenza di *“incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione”* (presupposto necessario per l’operatività della nullità). La CTR, però, ha riconosciuto al contribuente il diritto di ottenere la riduzione delle sanzioni ad un quarto di quelle edittali ai sensi dell’art. 2, comma 2, del d.lgs. 462/97, ritenendo che il medesimo **ne “avrebbe beneficiato se tempestivamente informato della pretesa fiscale”**.

L’Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sottoponendo all’esame della Suprema Corte la possibilità per il contribuente di chiedere (ai sensi dell’art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462/97) la riduzione della sanzione amministrativa pecuniaria iscritta a ruolo, anche se la comunicazione dell’esito della liquidazione a mezzo del c.d. “avviso bonario” di cui all’art. 36-bis, comma 3, d.p.r. n. 600/1973 non è stata eseguita. È stato chiesto, in particolare, se la riduzione possa essere disposta a prescindere dall’intervenuto pagamento delle somme dovute. La Corte, conformandosi a quanto stabilito con ord. n. 12645 del 19 maggio 2017, ha dato risposta negativa al detto quesito.

Secondo la Corte, la comunicazione, al contribuente o al sostituto d’imposta, dell’esito della liquidazione delle dichiarazioni (**il c.d. “avviso bonario”**) **ha la finalità di evitare la reiterazione di errori e di consentire la regolarizzazione degli aspetti formali**, come esplicitamente emerge dal comma 3 del citato art. 36-bis. Essa, peraltro, è dovuta (*ex art. 36-bis cit.*, per le imposte dirette, e *art. 54-bis del d.p.r. n. 633/1972*, per l’IVA), **solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione** ovvero un’imposta o una maggiore imposta, come chiarito anche da Cass. Sez. V, sent. 6/7/2016, n. 13759.

L’art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462/1997, limitatamente a quanto rileva ai presenti fini, dispone poi, con riferimento alla riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli uffici, effettuati ai sensi del citato art. 36-bis (o, in materia di IVA, dell’art. 54-bis del d.p.r. n. 633 del 1972), che **l’iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente o il sostituto d’imposta provvede a pagare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione** prevista dal detto art. 36-bis, comma 3 (o, in materia di IVA, dal comma 3 del citato art. 54-bis). In tal caso l’ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo.

Sicché, secondo la Corte, *“presupposto per la riduzione delle sanzioni in esame è l’intervenuto pagamento delle somme dovute in base al controllo ex art. 36 bis cit. (o, per l’IVA, ex art. 54 bis cit.), nel termine di trenta giorni dalla comunicazione dell’esito della*

liquidazione ovvero decorrenti dalla notificazione della cartella di pagamento nel caso di omissione del c.d. 'avviso bonario', qualora essa (omissione) non integri causa di nullità della cartella stessa bensì mera irregolarità a cagione dell'insussistenza di rilevanti incertezze su aspetti importanti della dichiarazione".

Sempre ad avviso della Corte, quanto detto **“vale anche nel caso in cui nella stessa cartella non sia contenuta alcuna comunicazione della possibilità della riduzione delle sanzioni dovute ex art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997”**. La Corte, riportandosi a logiche equitative, la Corte ha precisato che **“La mera irregolarità di cui innanzi non preclude difatti il pagamento del dovuto a seguito della notificazione della cartella di pagamento, con conseguente operatività della riduzione della sanzione (Cass. sez. 5, 06/07/2016, n. 13759, Rv. 640341-01)”**.

In forza di quanto sopra, la sentenza pronunciata dal Giudice d'appello è stata cassata, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, limitatamente alla riduzione delle sanzioni operata dalla Corte territoriale, ex art. 384 c.p.c. ed in forza del seguente principio di diritto:

“In materia di violazione di norme tributarie, presupposto per la riduzione delle sanzioni ex art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997 è l'intervenuto pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli uffici, effettuati ai sensi dell'art. 36 bis del d.p.r. n. 600 del 1973 o, in materia di IVA, dell'art. 54 bis del d.p.r. n. 633 del 1972, nel termine di trenta giorni dalla comunicazione dell'esito della liquidazione ovvero decorrenti dalla notificazione della cartella di pagamento, nel caso di omissione del c.d. 'avviso bonario'”, qualora essa (omissione) non integri causa di nullità della cartella stessa bensì mera irregolarità, per l'insussistenza di rilevanti incertezze su aspetti importanti della dichiarazione”.

Sicché, secondo la Corte, ha errato la CTR nell'operare la detta riduzione (peraltro ad un quarto e non ad un terzo dell'ammontare) poiché la parte non aveva eseguito il pagamento delle somme dovute nel termine di trenta giorni dalla comunicazione della cartella di pagamento e il c.d. “avviso bonario”, ritenuto in concreto dovuto ma nella specie integrante, la relativa omissione, mera irregolarità.

Nella sostanza, nel caso di mancato invio della liquidazione, la Corte equipara in toto le condizioni di spettanza del beneficio della riduzione delle sanzioni a quelle previste nel caso di tempestivo invio della liquidazione.

3) Nel maggior termine (90 gg.) previsto in caso di avvio del procedimento di accertamento con adesione, il contribuente può ancora avvalersi dell'acquiescenza all'avviso di accertamento o della definizione delle sole sanzioni?

a. *sì*;

b. *no*.

Nota di approfondimento (Cons. G. Leotta)

In relazione al **quesito n. 3)**, occorre in primo luogo rammentare che il procedimento di accertamento con adesione può essere avviato con due modalità: d'ufficio, con invio al contribuente di un invito a comparire (ai sensi dell'articolo 5 del d.lgs. n. 218/97) al fine dell'instaurazione del contraddittorio; ovvero con una specifica istanza di parte del contribuente interessato a concludere con modalità concordate la vicenda tributaria.

In questo secondo caso, ossia di presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione, l'articolo 6, comma 3, del d.lgs. n. 218/97 prevede che i termini per impugnare l'atto rimangono sospesi per 90 giorni.

L'articolo citato (rubricato "Istanza del contribuente"), stabilisce testualmente al comma 3 quanto segue: *"Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente; l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio, ai sensi dell'articolo 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza. (...)"*.

In tal modo il contribuente, prima di valutare l'opzione della proposizione del ricorso giurisdizionale avverso l'accertamento (nel termine rituale di 60 giorni previsto dall'articolo 21 del d.lgs. n. 546/92), avrà a disposizione anche l'ulteriore e preventivo termine sospensivo di 90 giorni previsto dalla citata norma.

Il termine di sospensione ha la finalità di permettere alle parti del procedimento di accertamento con adesione di godere di un congruo *spatium deliberandi*, per concordare i termini della particolare forma di accertamento in oggetto.

La sospensione spetta comunque all'interessato e per tutta la durata del termine normativamente previsto, a prescindere dall'esito dell'istanza.

Tale affermazione è stata in passato contestata dall'Amministrazione finanziaria, che ha sostenuto, nel caso di esito negativo del contraddittorio, che i termini riprendessero a decorrere da quel momento.

Sul tema è intervenuta nel 2011 la **Corte Costituzionale** che, con l'**ordinanza n. 140** (15 aprile 2011, Rel. Gallo) ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'articolo 6, comma 3, citato, sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano in riferimento all'articolo 3 della Costituzione.

La Corte ha rilevato che il procedimento per l'accertamento con adesione ha la finalità di prevenire l'impugnazione dell'atto di accertamento tributario notificato, favorendo l'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente per giungere ad una definizione concordata e preventiva della controversia.

Ciò rilevato, ha ritenuto non irragionevole la previsione, a tal fine, di un periodo fisso di sospensione dei termini di impugnazione, idoneo a consentire un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione, durante il cui decorso il contribuente e l'ufficio hanno la possibilità di valutare liberamente la situazione.

Allo stesso modo, ha ritenuto non irragionevole che la norma preveda che solo il contribuente possa far cessare la sospensione del termine di impugnazione, proponendo ricorso avverso l'atto di accertamento, oppure mediante una formale rinuncia a detta istanza.

Al contrario, la redazione del "verbale" dal quale risulta che le parti concordano nel concludere con esito negativo il procedimento si risolve in una mera presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo tra il contribuente e l'ufficio tributario e, pertanto, non può equipararsi all'impugnativa dell'atto di accertamento né assumere il significato di una definitiva rinuncia del contribuente all'istanza di accertamento con adesione, in quanto non impedisce che l'accordo possa essere successivamente raggiunto prima dell'instaurazione del contenzioso e comunque non esprime l'univoca volontà del contribuente di escludere, anche per il futuro, la composizione amministrativa della controversia.

Così inquadrato preliminarmente il tema, occorre ora valutare in concreto il quesito posto, che è relativo alla possibilità, una volta attivata la procedura di accertamento con adesione, che il contribuente aderisca ad altre e diverse opzioni: in particolare, l'acquiescenza (con la quale il contribuente accetta la richiesta dell'Erario e che comporta la rinuncia tanto a ricorrere giurisdizionalmente contro la pretesa tributaria, quanto ad azionare il procedimento deflattivo di accertamento con adesione) o la definizioni delle sanzioni (ossia l'istituto deflattivo con il

quale il contribuente assolve al pagamento agevolato e ridotto delle sole sanzioni applicate, dalla cui definizione discende un effetto preclusivo per l'Erario a ulteriori richieste, rimanendo esclusa dalla definizione e impregiudicata ogni questione relativa all'accertamento del tributo).

Sul punto occorre prendere atto di un orientamento della giurisprudenza di legittimità, espresso anche di recente da **Cass. Sez. V, sent. 17/7/2018, n. 18939**, la cui massima afferma che *“La presentazione dell'istanza di accertamento con adesione non consente al contribuente di potere beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997”*.

Nella sentenza si legge in particolare quanto segue:

“In ottica deflattiva il legislatore (...) consente al contribuente, che ha ricevuto un avviso di accertamento, di ottenere un più favorevole trattamento sanzionatorio e/o evitare il contenzioso attraverso tre istituti, tutti da attivare al massimo entro il termine per proporre ricorso avverso l'atto impositivo ed alternativi tra loro: la cd. acquiescenza, di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, art. 15; l'accertamento con adesione, di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, art. 6; la cd. definizione agevolata (o in via breve) delle sanzioni, di cui al d.lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 2. Per quel che qui interessa, con l'accertamento con adesione (cd. concordato), disciplinato dal d.lgs. n. 218 del 1997, art. 6, viene consentito al contribuente, che ritiene possibile addivenire in contraddittorio con l'Agenzia ad un componimento bonario rispetto alla pretesa impositiva, patteggiare l'imponibile accertato dall'Ufficio e ottenere uno sconto sulle sanzioni irrogate (un quarto, ora un terzo, del minimo edittale). L'attivazione della procedura comporta, ai sensi del d.lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 3, l'automatica sospensione, per un periodo di 90 giorni a decorrere dalla data di presentazione o spedizione dell'istanza, del termine per impugnare l'atto di accertamento, in tal modo garantendosi al contribuente, che non riesca ad accordarsi con l'Ufficio, la possibilità di proporre ricorso alla competente Commissione provinciale; tanto perché con l'istanza di accertamento con adesione il contribuente non presta affatto acquiescenza rispetto alla pretesa fiscale, sicché gli viene consentito, in caso di mancato accordo con l'Ufficio, di contestarla successivamente, perdendo ovviamente il beneficio della riduzione delle sanzioni (Cass. 1839/2010). Con l'istituto della cd. acquiescenza, disciplinato dal d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 15, viene consentita, invece, al contribuente la possibilità di prestare completa acquiescenza agli addebiti riportati nell'atto impositivo ricevuto, conseguentemente rinunciando espressamente alla facoltà di proporre ricorso dinanzi alla competente Commissione tributaria e di avvalersi della procedura di accertamento con adesione, ed ottenendo in tal modo la riduzione della sanzione ad un quarto (ora ad un terzo, ex L. n. 220 del 2010); evidente è la ratio deflattiva dell'istituto, che consente, da un lato,

all'erario, di incassare in breve termine gli importi dovuti evitando contenzioso o riscossione dei detti importi tramite ruolo, e, dall'altro, al contribuente, che ritiene non sussistano valide ragioni per contrastare l'accertamento notificatogli, di versare solo in parte le sanzioni irrogategli. Nel caso di specie è pacifico (v. anche sentenza della CTR) che, a fronte di accertamento notificato in data 22.10.2007, la società contribuente abbia presentato, in data 13.12.2007, istanza di accertamento con adesione ex art. 6 cit., non conclusosi a seguito della proposizione della successiva istanza di aderire integralmente alle richieste contenute nell'atto impositivo ex art. 15 cit. (cd. acquiescenza). Ebbene, alla luce della normativa citata, la contribuente ha perso, atteso la presentazione dell'istanza, la possibilità di far ricorso all'acquiescenza di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, art. 15, espressamente condizionata proprio alla rinuncia a formulare istanza di accertamento con adesione; la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione non consente, pertanto, alla contribuente di potere beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni di cui al citato art. 15 (cfr. Cass. 12006/2015). Del resto, pur a voler ritenere ammissibile la possibilità di usufruire dell'istituto della cd. acquiescenza, nonostante la presentazione di una pregressa istanza di accertamento con adesione – che il legislatore considera ostativa all'accesso alla prima -, l'eventuale implicita rinuncia alla procedura attivata per prima, certamente non consente, alla stregua della successiva istanza di adesione integrale all'atto impositivo ex art. 15 cit., di versare gli importi dovuti oltre il termine di 60 giorni previsti dalle disposizioni che regolano la procedura in questione”.

Appare evidente, pertanto, anche per espressa previsione normativa, che gli **strumenti dell'accertamento con adesione e dell'acquiescenza** siano del tutto **alternativi**.

È chiaro, sul punto, il disposto dell'articolo 15 del D. Lgs. n. 218/97, a mente del quale: “*Le sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, del presente decreto, negli articoli 71 e 72 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e negli articoli 50 e 51 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 3 ottobre 1990, n. 346, sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo*” (comma 1).

Occorre tuttavia ancora valutare la percorribilità, nel caso in questione, di una ulteriore opzione deflattiva, ossia quella del procedimento di **definizione delle sanzioni** ex articolo 17, comma 2, d.lgs. n. 472/97, del quale la giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato l'autonomia rispetto al procedimento di accertamento del tributo.

Sul punto appare utile rammentare una recente pronuncia - **Cass., ord. n. 5166/2020** -, secondo la quale: “(...) *l'atto di contestazione ed irrogazione delle sanzioni è autonomo rispetto al procedimento di accertamento del tributo, cui le sanzioni ineriscono. Pertanto, qualora il contribuente abbia optato, ai sensi del d.lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 2, per la definizione agevolata di queste ultime, deve escludersi la ripetizione delle somme pagate bonariamente a prescindere dall'esito del processo avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo alle imposte, anche qualora favorevole al contribuente, dovendosi ritenere definitivamente chiuso a quel momento il rapporto tra contribuente e fisco in ordine alle altre conseguenze sanzionatorie delle violazioni già rilevate (Cass., ord. n. 25747/2013; n. 18740/2015)*”.

Tale affermata autonomia permette di ritenere utilizzabile il procedimento di definizione agevolata delle sanzioni anche prima dell'eventuale avvio del procedimento di accertamento con adesione (che non è precluso). In tal caso, l'unica conseguenza sarà quella che, le sanzioni definite ai sensi dell'articolo 17, comma 2, d.lgs. n. 472/97 non saranno più modificabili (né ripetibili).

L'autonomia tra i due istituti sembra però invocabile solo in questo senso, ossia quando la definizione agevolata sia azionata prima dell'accertamento con adesione; in caso contrario, l'avvio della procedura di accertamento con adesione (che estende l'adesione anche alle relative sanzioni, come si evince dal chiaro disposto degli articoli 2, 3 e 5 del d.lgs. n. 218/97) non dovrebbe permettere – logicamente e giuridicamente - altra alternativa se non quella di proporre ricorso giurisdizionale in caso di mancata conclusione dell'accordo tra contribuente ed Erario.

Scheda IV – quesito 4

4) Il beneficio della riduzione delle sanzioni di cui all'art. 15, co. 1, d.lgs. n. 218/1997 può applicarsi in caso di acquiescenza parziale ad un accertamento?

a. *sì*;

b. *no*;

d. *sì, ma solo per le parti dell'accertamento che hanno rilievo autonomo.*

Nota di approfondimento (Cons. G. Leotta)

In relazione al **quesito n. 4)**, occorre rammentare che l'articolo 15, comma 1, del d.lgs. n. 218/97 introduce uno strumento deflattivo del contenzioso, che opera allorché il contribuente, con proprio atto

unilaterale, decida di pagare il tributo richiesto, rinunciando al ricorso giurisdizionale e alla procedura di accertamento con adesione. In tal caso, la definizione accelerata e non contenziosa della pendenza tributaria è premiata con la riduzione delle sanzioni.

In particolare, la norma indicata stabilisce che: *“Le sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, del presente decreto, negli articoli 71 e 72 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e negli articoli 50 e 51 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 31 ottobre 1990, n. 346, sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”*.

Il beneficio spetta, pertanto, a chi presta formale acquiescenza all'accertamento, rinunciando alle opzioni alternative del ricorso giurisdizionale o dell'istanza di accertamento con adesione.

Sul tema oggetto del quesito si è di recente espresso il Giudice di legittimità.

Infatti, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, con **ordinanza n. 11497 del 2018**, ha affermato i principi di diritto di seguito massimati:

- *“In materia tributaria, l'istituto dell'acquiescenza di cui all'art. 15 del d.lgs. n. 218 del 1997 può operare, in virtù della "ratio" deflattiva ad esso sottesa, anche in relazione ad addebiti dotati di autonoma rilevanza, ancorché ricompresi in un unico avviso di accertamento, in quanto tale scelta discrezionale dell'Ufficio non può precludere al contribuente la possibilità di agire dinanzi al giudice tributario per contestarne alcuni ed, al contempo, di accedere, per altri, al detto istituto di carattere premiale”*;
- *“L'acquiescenza all'accertamento ex art. 15 del d.lgs. n. 218/1997, proprio per la ratio di deflazionare il contenzioso - e tale beneficio giova, in via indiretta, a tutta la collettività - può riguardare singoli rilievi dotati di autonoma rilevanza, ancorché ricompresi in un unico avviso di accertamento, senza che sia preclusa al contribuente la possibilità di agire dinanzi al giudice tributario per contestarne solo alcuni”*.

In particolare, nella motivazione, i giudici di legittimità argomentano nel senso che la norma in questione risponde alla *ratio* di deflazionare il contenzioso, “*evitando che la scelta - che nella prospettiva del contribuente risulta essere casuale e comunque fuori dalla sua sfera di controllo - dell’Ufficio di inserire in un unico avviso di accertamento due vicende fiscalmente completamente autonome (circostanza quest’ultima riconosciuta anche dal ricorrente) possa andare a scapito del contribuente, impedendogli la possibilità per una vicenda di adire - peraltro a ragione - il giudice tributario e per l’altra vicenda di accedere ad un istituto per lui premiale ma i cui benefici vanno indirettamente a favore di tutta la collettività (in ossequio al principio della ragionevole durata del processo ex art. 111 Cost.), che si avvantaggia della mancata nascita di una nuova lite*”.

Se questo è il principio fissato dalla Cassazione, è evidente che tale principio può adattarsi al quesito proposto nel senso di ritenere possibile che, in caso di avviso di accertamento contenente addebiti tributari autonomi tra di loro, **le singole vicende possano avere sorte tributaria diversa**, potendosi per ciascuna di esse prestare acquiescenza e accedere al beneficio ex articolo 15 citato, ovvero ricorrere davanti al giudice tributario (ovvero ancora accedere all’ulteriore ipotesi, contemplata dallo stesso articolo 15, di instare per l’accertamento con adesione).

L’autonomia delle pretese non viene intaccata dalla scelta dell’Amministrazione finanziaria di procedere con un unico atto formale di accertamento e tale autonomia si riflette sulla possibilità per il contribuente di scegliere vie diverse per risolvere le diverse e autonome questioni tributarie contenute nel medesimo atto.

In conclusione, occorre constatare che l’apparato degli istituti deflattivi del contenzioso tributario (almeno quello rappresentato dagli strumenti dell’accertamento con adesione e delle diverse forme di definizione delle sanzioni tributarie) è vincolato da limiti e condizioni apparentemente eccessive rispetto alle finalità acceleratorie del procedimento esattivo, e quindi alle finalità deflative dei carichi.

È ragionevole pensare che questo sistema – considerato tassativo nell’interpretazione della Corte di Cassazione – sia influenzato dal “dogma” della indisponibilità dell’obbligazione tributaria. Concetto che si scontra però, nella pratica, con la moltitudine di casi in cui l’amministrazione finanziaria non procede a portare ad esecuzione i carichi tributari pendenti, ovvero con i casi di sgravio del tributo che, pur necessariamente e formalmente motivati, sono dotati in realtà di motivazione solo apparente.

Sembrerebbe invece opportuno, *de iure condendo*, ampliare il campo applicativo degli istituti deflattivi, che hanno il positivo effetto di determinare la certezza e la stabilità del rapporto tributario tra l'amministrazione e il contribuente, oltre ad evitare i costi collettivi e privati delle controversie giudiziarie.