

CAPITOLO XVI

L'AUTOTUTELA, GLI INTERPELLI E GLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario. – 2. L'interpello. – 3. Il ravvedimento operoso. – 4. L'autotutela. – 5. La natura degli istituti deflattivi del contenzioso tributario “in senso stretto”. – 6. L'accertamento con adesione. – 7. La definizione delle sole sanzioni. – 8. L'acquiescenza. – 9. Il reclamo e la mediazione. – 10. La conciliazione giudiziale.

1. *Gli istituti deflattivi 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, addivene 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).

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.

A seguito di ripetuti interventi normativi, il quadro degli strumenti c.d. “deflattivi” 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. 546/92);
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 necessaria-

mente 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 deflattivi 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 preventnendo 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 “deflattivi” 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.

Tanto premesso, la trattazione degli istituti sin qui menzionati si svolgerà nell’ordine “ideale” di loro collocazione diacronica nel “procedimento” tributario.

2. *L’interpello.*

In questo ordine si colloca innanzitutto l’interpello, in cui il contribuente si attiva senza che vi sia stata “a monte” un’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria.

L’interpello (o *tax ruling*) è, in particolare, un procedimento attraverso il quale il contribuente chiede preventivamente all’Amministrazione finanziaria un parere sul regime fiscale di un fatto, atto o negozio, così da evitare di subire, *a posteriori*, le conseguenze di eventuali errori nell’applicazione delle leggi tributarie. Tale “parere” può eventualmente risolversi in un vero e proprio “accordo” tra Amministrazione finanziaria e contribuente (che pertanto ne “condivide” il contenuto), come nel caso del *ruling* internazionale.

In un sistema tributario basato sull’adempimento spontaneo dei contribuenti, diviene in effetti indispensabile assegnare all’Amministrazione finanziaria, oltre all’attività di controllo, anche quella di **consulenza giuridica** dei contribuenti medesimi. Tale attività di consulenza si può risolvere in un’attività interpretativa di **carattere generale**, che si esplica principalmente attraverso le circolari, predisposte dalle Direzioni centrali e rivolte alla ge-

neralità dei contribuenti, degli operatori e degli uffici (cap. VII, par. 5); oppure in un'attività interpretativa di **carattere particolare**, che si esplica nelle risoluzioni, nei pareri e negli accordi, relativi a specifiche fattispecie applicative e sollecitati da soggetti interessati a conoscere l'orientamento dell'Amministrazione.

Nel tempo il legislatore aveva introdotto una **pluralità di forme di interPello**, accomunate dalla finalità di conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria, ma che si differenziavano quanto ad oggetto, procedura ed effetti della risposta (o del silenzio), fermando restando che l'interPello non poteva mai ritenersi vincolante per il contribuente.

Sino al d.lgs. 156/2015, attuativo della Legge delega 23/2014, il legislatore aveva previsto, in particolare, quattro tipologie di interPello, tutte dotate di una specifica disciplina:

1. l'interPello c.d. **ordinario** di cui all'art. 11, L. 212/2000;
2. l'interPello **preventivo antielusivo** di cui all'art. 21, L. 413/1991;
3. l'interPello per la **disapplicazione di norme antielusive** ex art. 37-bis, co. 8, d.p.r. 600/1973;
4. l'**interPello internazionale o ruling di standard internazionale** di cui all'art. 8, d.l. 269/2003.

Ad essi si aggiungevano:

5. quei casi speciali in cui il legislatore aveva previsto la procedura dell'**interPello ordinario** ai fini della valutazione da parte dell'Agenzia circa la **ricorrenza dei presupposti per l'applicazione di specifiche disposizioni tributarie anche di tipo agevolativo**, tra cui: la continuazione del consolidato nazionale; la verifica della sussistenza dei requisiti necessari ai fini dell'opzione per il consolidato mondiale; la disapplicazione del regime della c.d. *participation exemption* sulle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari; il possesso degli ulteriori requisiti di cui all'art. 1, co. 54, L. 244/2007 per escludere l'applicazione del limite di utilizzazione dei crediti d'imposta di cui al precedente co. 53; oppure, per la **disapplicazione di talune disposizioni tributarie volte a prevenire comportamenti elusivi**, tra cui: la disapplicazione della disciplina sulle *Controlled Foreign Companies* di cui agli artt. 167 e 168 TUIR; la tassazione di dividendi e plusvalenze in misura ridotta ai sensi degli artt. 47, co. 4 (utili da partecipazione), 68, co. 4 (plusvalenze da partecipazioni), 87, co. 1, lett. c) (*participation exemption*) e 89, co. 3 (dividendi) TUIR;

6. la generale **attività di consulenza giuridica**.

Il d.lgs. 156/2015 – unificando le varie fattispecie di interPello all'interno dell'art. 11 dello Statuto, con una disciplina procedimentale e degli effetti sostanzialmente unitaria – ne prevede adesso quattro, e in particolare:

1. l'interPello relativo all'**applicazione** delle disposizioni tributarie e alla corretta **qualificazione** di fattispecie, corrispondente in sostanza al precedente interPello "ordinario" già contenuto nel medesimo art. 11 (comma 1, lett. a);
2. l'interPello **probatorio**, relativo alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti (comma 1, lett. b);

3. l’interpello “**antabuso**”, relativo all’applicazione della nuova disciplina sull’abuso del diritto/elusione a specifiche fattispecie (comma 1, lett. c);
4. l’interpello “**disapplicativo**” di norme antielusive specifiche, corrispondente a quello già contenuto nell’art. 37-bis, co. 8, d.p.r. 600/1973 (comma 2).

Ad essi si aggiungono:

5. l’**interpello internazionale o ruling di standard internazionale**, adesso disciplinato dall’art. 31-bis, d.p.r. 600/1973 (introdotto dal d.lgs. 147/2015);
6. l’**interpello sui nuovi investimenti**, introdotto *ex novo* dall’art. 2, d.lgs. 147/2015;
7. la generale **attività di consulenza giuridica**.

Gli **interpelli “ad hoc”** previsti da specifiche disposizioni legislative, sopra richiamati, sono stati invece **ricondotti**, in forma sistematica, alle varie categorie di cui ai commi 1, lett. a) e b) e 2 del nuovo art. 11.

Tutti gli interpelli hanno **carattere facoltativo, ad eccezione** dell’interpello “**disapplicativo**” (e di quelli “specifici” che a tale modello vengono ricondotti), che ha invece carattere obbligatorio, sia pure nei limiti di cui diremo successivamente.

a) *L’interpello ordinario.*

All’**interpello ordinario**, disciplinato dall’art. 11, co. 1, lett. a), il contribuente può ricorrere al fine di ottenere il parere dell’Amministrazione finanziaria in ordine all’**applicazione** delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione, nonché per la corretta **qualificazione** di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, sempre ove ricorrono obiettive incertezze.

Si tratta, tuttavia, di una distinzione tutto sommato artificiosa, dal momento che avendo l’interpello ad oggetto questioni concrete, l’applicazione del diritto si risolve pur sempre nella sussunzione della fattispecie concreta all’interno di una determinata disposizione (qualificazione). In ogni caso, è adesso certo che si potrà far riferimento all’interpello ordinario per conoscere, ad esempio, se un determinato assetto organizzativo configuri una stabile organizzazione o un complesso aziendale.

La richiesta può riguardare l’interpretazione di **qualsiasi norma tributaria** (primaria e secondaria) che disciplini gli aspetti procedurali oppure sostanziali del rapporto tributario, con esclusione degli atti a contenuto non normativo (risoluzioni, circolari, ecc.).

All’interpello ordinario sono altresì ricondotte le ipotesi, originariamente disciplinate dall’art. 21, L. 413/91, relative alla ricorrenza di ipotesi di **interposizione** di cui all’art. 37, co. 3, d.p.r. 600/1973 e alla corretta classificazione di spese sostenute dal contribuente tra quelle di **pubblicità, di propaganda o di rappresentanza**.

Nel caso dell’**interposizione** *ex art. 37, co. 3, d.p.r. 600/1973*, l’inquadramento tra le fattispecie oggetto di interpello crea qualche difficoltà. Se infatti si accoglie l’interpretazione tradizionale che scorge in tale disposizione una forma di contrasto all’**interposizione “fittizia”** (ovverosia di quel fenomeno per cui si realizza una situazione di apparenza nella titolarità di una situazione giuridica che, ai fini tributari, comporta l’imputazione del reddito all’effettivo possessore), si giunge ad un risultato paradossale.

Quello, cioè, per il quale l'Amministrazione finanziaria dovrebbe pronunciarsi circa la *veridicità* dell'operazione posta in essere da cui deriva essere titolare di un reddito un soggetto piuttosto che un altro. Si tratta pertanto di una disposizione che troverebbe la sua ragion d'essere solo laddove si individuasse nell'art. 37 una disposizione comprensiva delle forme di **interposizione reale** (fenomeno che si verifica allorquando un soggetto – l'interposto – agisce come effettiva parte nell'ambito di un rapporto giuridico assumendone i relativi diritti e obblighi, salvo impegnarsi a ritrasferirli all'interponente con un ulteriore atto necessitato dall'estraneità di quest'ultimo rispetto al rapporto principale). A tale riguardo, occorre peraltro evidenziare che alla tesi prevalente in dottrina e in giurisprudenza (Cass., 3979/2000; 8671/2011) che ritiene applicabile la norma in questione ai soli fenomeni di interposizione fittizia, si oppone una recente giurisprudenza (Cass., 12788/2011) che, argomentando anche dal principio dell'abuso di diritto (Cass., 433/2013; 449/2013), estende l'operatività della norma menzionata ai casi di interposizione reale.

Per quanto riguarda la qualificazione di determinate spese tra quelle di **pubblicità e propaganda** ovvero tra quelle di **rappresentanza** (ex art. 108, co. 2, TUIR: *infra*, cap. XXII, par. 6), si muove da una determinata spesa per vedere se, nel caso concreto, questa si qualifichi come di rappresentanza ovvero di pubblicità e propaganda. Anche qui l'interpretazione normativa è “a monte”. In questo caso, quindi, la soluzione interpretativa riguarda la sussunzione della fattispecie entro una norma anziché un'altra, avendo a monte già un'idea del significato in astratto da porre alla base della classificazione per consentire la qualificazione giuridica tributaria della spesa in concreto sostenuta.

Ai sensi del comma 4, l'istanza deve essere proposta in presenza di condizioni di **obiettiva incertezza** sulla normativa applicabile, che non si verifica qualora “*l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente*”, mediante atti pubblicati ai sensi dell'art. 5, co. 2 dello Statuto.

In mancanza di un'interpretazione ufficiale, per definire le condizioni di obiettiva incertezza, si può fare riferimento all'**elaborazione giurisprudenziale**, secondo cui il relativo fondamento non sta nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato di ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria, accertabile tramite una serie di **fatti indice** quali: la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative, la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica, la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata, la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddiritorietà, la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti, la mancanza di precedenti giurisprudenziali, la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale, il contrasto tra opinioni dottrinali o l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norme implicite preesistenti (Cass., 4685/2012).

b) *L'interpello probatorio.*

All'**interpello probatorio**, disciplinato dall'art. 11, co. 1, lett. b), il contribuente può ricorrere al fine di ottenere il parere dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti.

A tale fatti-specie, il legislatore riconduce l’interpello per la continuazione del consolidato fiscale nazionale nel caso di fusione (art. 124 TUIR); l’interpello relativo alla sussistenza dei requisiti di accesso al consolidato fiscale mondiale (art. 130 TUIR); l’interpello previsto per il regime CFC (art. 167 TUIR); l’interpello per le società c.d. “di comodo” (art. 30, L. 724/1994); l’interpello ai fini della disapplicazione del regime della c.d. *participation exemption* sulle partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari; l’interpello in tema di ACE (aiuto alla crescita economica) (art. 1, d.l. 201/2011).

Va precisato che pur non avendo più l’interpello probatorio carattere obbligatorio, come in passato, il contribuente è comunque tenuto a segnalare in dichiarazione di non averlo presentato o di averlo presentato senza aver ottenuto una risposta positiva, a pena delle sanzioni amministrative previste dall’art. 8, commi 3-quater e 3-quinquies, d.lgs. 471/1997 (come introdotti dal d.lgs. 158/2015).

c) *L’interpello antiabuso.*

All’**interpello antiabuso**, disciplinato dall’art. 11, co. 1, lett. c), il contribuente può ricorrere al fine di ottenere il parere dell’Amministrazione finanziaria in ordine all’applicazione della disciplina sull’abuso del diritto ad una specifica fatti-specie.

Il contribuente è dunque interessato a conoscere se esistano o meno gli elementi costitutivi dell’abuso del diritto, come definito all’art. 10-bis, L. 212/2000 (cap. V, par. 3).

d) *L’interpello per la disapplicazione delle norme antielusive.*

L’**interpello per la disapplicazione delle norme antielusive** è disciplinato dall’art. 11, co. 2, ai sensi del quale il contribuente “interpella” l’Amministrazione finanziaria per chiedere la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare **comportamenti elusivi**, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall’ordinamento tributario, dimostrando che in quella fatti-specie **gli effetti elusivi che la norma intendeva precludere non si verificano**.

Il legislatore prende così atto che le norme antielusive di tipo specifico possono avere una formulazione imperfetta suscettibile di trovare applicazione anche in ipotesi prive di effetti elusivi (dunque, con una lettera che va oltre la *ratio*), consentendone pertanto la disapplicazione ove il contribuente dimostri che nella fatti-specie concreta non potevano verificarsi gli effetti elusivi (astrattamente) giustificativi della norma di cui si chiede la disapplicazione.

A tale interpello vengono espressamente ricondotte le disposizioni relative ai limiti generali al riporto delle perdite (art. 84 TUIR), ai limiti al riporto delle perdite in caso di fusioni (art. 173, co. 3, TUIR) e quelle finalizzate ad evitare l’arbitraggio tra i diversi regimi fiscali delle minusvalenze (art. 109 TUIR).

Si tratta, tuttavia, di ipotesi normative riconducibili ad una più ampia categoria “aperta” e di incerta definizione. Talvolta, infatti, è lo stesso legislatore ad introdurre disposizioni espressamente qualificandole come “antielusive”. Altre volte, invece, il legislatore introduce modifiche puntuali non qualificandole espressamente come “antielusive”, ma rispetto alle quali tali finalità sono evidenti. Altre volte ancora, norme cui è attribuibile una funzione *lato sensu* antielusiva non intervengono *ad hoc* per “chiudere” “scappatoie” o assimmetrie del sistema, bensì si accompagnano sin dall’inizio alla disciplina generale dell’istituto cui si riferiscono. In tutti questi casi si pone il problema di individuare se ab-

biamo a che fare con norme “correttive”, ovvero se si tratti di norme soltanto destinate a meglio delineare il presupposto d’imposta, nel senso che le limitazioni corrispondono esattamente alla struttura e logica del tributo.

Mentre nelle precedenti tre forme di interpello, il contribuente “può” interpellare l’Amministrazione, viene qui prevista invece una forma di **interpello obbligatorio** (“interpella”).

Va detto che vigente la precedente disciplina, la giurisprudenza, nell’affermare che l’istanza di interpello disapplicativo costituiva atto impugnabile (Cass., 8663/2011), aveva ritenuto che la posizione giuridica soggettiva del contribuente non fosse di interesse legittimo bensì di **diritto soggettivo**, con la conseguenza che l’Agenzia delle entrate, una volta appurato, tramite la prova fornita dal contribuente, che l’operazione non aveva natura elusiva, non poteva opporre alcun diniego, essendo insussistenti profili di discrezionalità. Il giudice investito del ricorso contro il diniego non doveva pertanto limitarsi ad appurare la legittimità dell’atto, ma doveva **esaminare nel merito la pretesa**, eventualmente stabilendo la natura non elusiva dell’operazione (trattandosi, in fin dei conti, dell’interpretazione di una disposizione finalizzata a restringerne la “lettera” in quanto oltre la *ratio*: in altri termini, di una operazione di c.d. “**riduzione teleologica**”). In realtà, da tale giurisprudenza conseguiva l’ulteriore effetto che la mancata impugnazione del diniego da parte del contribuente rendesse definitiva la pretesa, precludendo la dimostrazione della natura non elusiva dell’operazione in occasione dell’impugnazione dell’avviso di accertamento successivamente emanato. La giurisprudenza aveva tuttavia in seguito mutato orientamento (17010/2012; 11929/2014), affermando la **facoltatività dell’impugnazione** della risposta negativa e la possibilità del contribuente di far valere la propria pretesa **avverso l’eventuale successivo atto di accertamento o il diniego di rimborso**.

Ciò significa, pertanto, che il contribuente **poteva “autodisapplicare” la norma antielusiva nonostante il parere negativo** dell’Amministrazione finanziaria, impugnando il successivo atto di accertamento o il diniego di rimborso (ove avesse intanto ritenuto di pagare l’imposta) e chiedendo al giudice di accettare la natura non elusiva dell’operazione compiuta.

Era **dubbio**, invece, se il contribuente potesse **“autodisapplicare” la norma antielusiva in mancanza tout court dell’istanza di interpello**, tenuto conto che la stessa giurisprudenza citata qualificava la norma quale “sorta di autorizzazione alla disapplicazione della specifica norma antielusiva” ovvero “quale atto, esso stesso, di esercizio del potere di disapplicazione (che spetta all’amministrazione e non al contribuente)” (17010/2012). Dovendosi tuttavia riconoscere natura vincolata e non discrezionale al risponso dell’Amministrazione finanziaria e mancando qualsiasi effetto vincolante della risposta per il contribuente, la soluzione doveva essere nel senso della non necessarietà della preventiva istanza ai fini della diretta disapplicazione della norma e del conseguente potere del giudice di decidere comunque nel merito (Cass., 16183/2014). La stessa Amministrazione finanziaria, del resto, pur riconoscendo l’obbligatorietà dell’istanza (e dunque la **rilevanza sul piano sanzionatorio** in mancanza dei requisiti per la disapplicazione della disciplina), aveva affermato che la sua mancata presentazione non precludeva all’istante la possibilità di dimostrare anche successivamente la sussistenza delle condizioni che legitimano l’accesso al regime derogatorio (Circ., 32/E/2010).

In effetti, la nuova disciplina non si discosta da queste conclusioni, salva la previsione di uno specifico regime sanzionatorio.

Da un lato, infatti, si prevede che nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

Dall'altro, la mancata segnalazione nella dichiarazione dei redditi dell'avvenuta disapplicazione della norma tributaria nonostante la mancata presentazione dell'interpello (o nonostante la mancanza di una risposta positiva) forma oggetto della sanzione amministrativa *ad hoc* di cui all'art. 8, co. 3-*quinquies*, d.lgs. 471/1997, peraltro raddoppiata nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria disconosca la disapplicazione della norma operata dal contribuente, confermando in tal modo che dalla omessa presentazione dell'interpello non deriva alcun effetto preclusivo per il contribuente.

e) *La procedura e gli effetti.*

Per quanto attiene alla procedura e agli effetti, il legislatore delegato ha sostanzialmente esteso a tutte le forme di interpello quanto originariamente previsto per l'interpello ordinario. La disciplina normativa è stata integrata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 27/2016.

Innanzitutto, l'istanza – in forma libera ed esente da bollo – deve essere **preventiva**, a pena di inammissibilità. Questo non significa che essa deve essere presentata prima che il contribuente ponga in essere il comportamento oggetto dell'istanza, bensì nel senso che essa deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione (per tutti i “comportamenti” che sfociano nella dichiarazione), o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima (per quelli che, viceversa, hanno carattere istantaneo, per i quali occorre far riferimento agli elementi di volta in volta rilevanti: ad es., ai fini dell'imposta di registro, prima della presentazione dell'atto per la registrazione; ai fini IVA, prima dell'emissione della fattura). Tale principio trova pertanto applicazione anche all'interpello antiabuso, dal momento che il riferimento contenuto nell'art. 10-bis, co. 5, L. 212/2000 anche alle operazioni “*che siano state realizzate*”, non esclude che l'interpello vada comunque presentato prima della scadenza dei citati termini.

Alla luce del chiaro disposto normativo e dell'effetto di inammissibilità dell'istanza che l'art. 5, d.lgs. 156/2015 collega all'avvio di attività di controllo prima della data di presentazione dell'istanza (di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza), diventano dunque non più sostenibili quelle tesi (peraltro, neanche accolte in sede giurisprudenziale: Cass., 16331/2014) che sostenevano la possibilità di presentare l'istanza **successivamente** ai sopra indicati momenti, purché anteriormente all'avvio di accessi, ispezioni e verifiche.

In ogni caso, a tali fini non assumono valenza i termini concessi all'Amministrazione per rendere la propria risposta, sicché il contribuente non dovrà tenere conto di tali termini ai fini del computo del termine per l'inoltro dell'istanza.

Nel caso in cui i componenti reddituali in relazione ai quali si chiedono chiarimenti rilevino in **più periodi di imposta**, può ritenersi che l'istanza sia “*preventiva*” con riferimento al primo periodo di imposta in cui il componente positivo o negativo rileva.

In secondo luogo, l'interpello deve avere ad oggetto **fattispecie concrete** – sicché non potranno formularsi richieste di parere “*in astratto*” – e **personalì**, riguardanti cioè il con-

tribuente istante. Potranno tuttavia formulare l'istanza anche i soggetti obbligati in base alla legge a porre in essere gli adempimenti per conto dei contribuenti, i sostituti di imposta e gli obbligati solidali dipendenti. In particolare, l'interpello, a pena di inammissibilità, dovrà identificare l'istante e contenere “*la circostanziata e specifica descrizione della fat-tispecie*”.

Sempre in ordine al **contenuto**, l'interpello – debitamente sottoscritto – deve altresì indicare il tipo di istanza presentata e le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione; esporre in modo chiaro ed univoco, la soluzione proposta; indicare il domicilio e il recapito dell'istante. L'assenza di tali elementi non determinerà automaticamente l'inammissibilità dell'istanza, atteso che l'Amministrazione finanziaria sarà in tal caso tenuta ad invitare il contribuente a **regolarizzarla** nel termine di 30 giorni, decorsi i quali inutilmente l'istanza si considererà inammissibile.

Il contribuente deve anche allegare copia della **documentazione rilevante** ai fini della risposta. L'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui non sia possibile fornire risposta sulla base della documentazione allegata, può richiedere, una sola volta, al contribuente di **integrare la documentazione presentata**. Il mancato invio entro un anno della documentazione richiesta comporta rinuncia all'istanza di interpello.

Quanto ai **destinatari** dell'istanza, nel caso dei tributi erariali, l'istanza è rivolta – con le modalità di invio previste dal provvedimento attuativo – al **Direttore regionale delle entrate** competente per territorio, individuato sulla base del domicilio fiscale del contribuente. Per le imposte ipotecarie su atti non traslativi e in materia catastale, si fa riferimento alla Direzione regionale competente ad applicare la norma oggetto di interpello. Resta tuttavia ferma la possibilità da parte delle direzioni regionali di inoltrare alla Direzione centrale competente le istanze ricevute nei casi di maggiore complessità o incertezza della soluzione.

Nel caso in cui l'istanza sia formulata da Amministrazioni centrali dello Stato, enti pubblici a rilevanza nazionale, soggetti di rilevante dimensione (con volume di affari o ricavi superiori a € 100 mln annui) o contribuenti esteri, la competenza è invece delle **strutture centrali dell'Amministrazione finanziaria** (nel caso dei tributi erariali, la Direzione centrale Normativa).

Per i soli interPELLI antiabuso, è prevista in via transitoria (sino al 31.12.2017) la competenza esclusiva della Direzione centrale Normativa, che appare soluzione corretta anche a regime per garantire uniformità applicativa all'istituto dell'abuso del diritto, per sua natura indeterminato. In ogni caso, anche per le altre forme di interpello è previsto un coordinamento, dal momento che l'art. 6 del citato provvedimento 27/2016 prevede il monitoraggio delle risposte fornite dalle Direzioni regionali proprio al fine di garantire l'uniformità di applicazione delle disposizioni.

La risposta da parte dell'Amministrazione deve essere resa nel termine di **120 giorni** (**90 giorni** per il solo interpello ordinario) dalla rituale presentazione dell'istanza; in caso di **silenzio** sull'istanza, si forma l'**assenso** sulla soluzione interpretativa (se) prospettata dal contribuente.

Tuttavia, il silenzio-assenso trova un ostacolo nell'eventuale inammissibilità dell'istanza derivante dall'inesistenza di condizioni obiettive di incertezza, laddove

“l’amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente”.

Il legislatore non prevede infatti alcun obbligo di comunicare al contribuente l’inammissibilità della sua istanza, né un termine per farlo, sicché il contribuente potrebbe finire per fare affidamento nella soluzione da egli prospettata; affidamento destinato, tuttavia, ad “infrangersi” contro l’inammissibilità della sua istanza per difetto delle obiettive condizioni di incertezza. Non risulta, infatti, riprodotto quanto già contenuto nell’art. 3, co. 5, d.m. 209/2001, attuativo della precedente disciplina dell’interpello, laddove si prevedeva l’obbligo dell’Amministrazione finanziaria di comunicare al contribuente l’eventuale inammissibilità dell’istanza con indicazione della circolare, risoluzione, istruzione o nota contenente la soluzione interpretativa richiesta.

Sotto un piano più generale è tuttavia lo stesso effetto di inammissibilità dell’istanza a non convincere. Siamo infatti in presenza di situazioni sostanzialmente identiche sotto il profilo giuridico e fattuale, tanto che l’inammissibilità verrebbe dichiarata proprio in quanto si riterrebbe applicabile alla fattispecie concreta la soluzione contenuta in un precedente atto interpretativo. In altri termini, vi sarebbe sì una “unicità di sussunzione normativa”, ma questa finirebbe per essere priva di qualsiasi effetto vincolante per l’amministrazione. Se l’amministrazione si fosse già pronunciata in passato sulla sussunzione di una identica fattispecie concreta, oggetto dell’interpello, all’interno della disposizione controversa, risulta difficile comprendere per quale motivo il contribuente non possa fare legittimo affidamento (con effetti vincolanti per l’amministrazione) su quella identica qualificazione. Del resto, se gli atti interpretativi dell’amministrazione finanziaria escludono l’obiettiva incertezza, se ne dovrebbe dedurre che gli effetti che la loro presenza determina siano equivalenti a quelli che si determinerebbero a seguito di una risposta favorevole al contribuente. Senza contare che gli effetti vincolanti o meno dell’interpello verrebbero a dipendere dalla tempestività di proposizione della domanda, nel senso che il primo interpellante sarebbe destinatario di una risposta positiva vincolante per l’Amministrazione finanziaria, la quale verrebbe poi assunta a fondamento della “dichiarazione” di inammissibilità di tutti gli interpelli formulati successivamente, senza vincolare l’Amministrazione finanziaria e non creando alcuna certezza giuridica per i contribuenti.

I termini per la risposta si considerano sospesi nel caso di richiesta al contribuente di **regolarizzare** la documentazione presentata. Nel caso in cui, invece, l’Amministrazione finanziaria richieda di **integrare** la documentazione presentata, il parere dovrà essere reso entro **60 giorni** dalla ricezione della documentazione integrativa.

La risposta dell’ufficio finanziario ha efficacia – nei termini che verranno di seguito indicati – esclusivamente nei confronti del contribuente istante, limitatamente al caso concreto e personale prospettato nell’istanza di interpello. Tale efficacia si estende ai **comportamenti successivi** del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell’Amministrazione finanziaria (limitatamente ai comportamenti futuri dell’istante).

Il parere dell’Agenzia **non vincola il contribuente** (il quale ben può decidere di non uniformarsi al parere reso: Corte cost., 191/2007) bensì soltanto gli uffici dell’Amministrazione finanziaria, o meglio “*ogni organo della amministrazione*” (e dunque anche la GdF). È infatti sancita la **nullità degli atti**, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio,

emanati in difformità della risposta ovvero dell'interpretazione prospettata dal contribuente sulla quale si è formato il silenzio-assenso.

Si tratta di un effetto che veniva in precedenza previsto dal legislatore per il solo interpello ordinario, ma che la giurisprudenza di legittimità aveva ritenuto doversi estendere a tutte le risposte positive ad istanza di interpello, a condizione che i fatti accertati in sede di controllo della dichiarazione corrispondano a quelli rappresentati nell'istanza, derivando la regola della vincolatività delle risposte positive alle istanze di interpello dal *"principio di tutela dell'affidamento, che ha diretto fondamento costituzionale e carattere generale ed immanente anche nell'ordinamento tributario"* (Cass., 17010/2012).

In relazione alla precedente disciplina, non vincolando gli interPELLI il contribuente, si riteneva che si trattasse di **atto non impugnabile**, neanche in via facoltativa, dovendosi dunque attendere l'avviso di accertamento con il quale si contesti il comportamento del contribuente a sé favorevole in contrasto con il parere espresso in sede di interpello. A diverse conclusioni la dottrina perveniva invece per quei casi in cui l'interpello era configurato come obbligatorio e la risposta favorevole fosse elemento indispensabile per conseguire agevolazioni, per fruire di determinate modalità di determinazione della base imponibile o per evitare l'operatività di determinati precetti di natura antielusiva, sussistendo in tal caso l'interesse ad agire.

Il legislatore ha escluso adesso espressamente l'impugnabilità delle istanze di interpello, con l'unica eccezione delle istanze di interpello disapplicativo, le quali sono tuttavia impugnabili solo unitamente all'atto impositivo, secondo il modello della tutela differita.

Va peraltro precisato che per i soli interPELLI disapplicativi, la circostanza che sia stato reso un parere negativo condiziona anche il successivo procedimento di accertamento, atteso che l'atto di accertamento deve essere preceduto, a pena di nullità, da una richiesta di chiarimenti (da fornire entro 60 giorni) e deve essere specificamente motivato, sempre a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente.

Da ultimo, è previsto che qualora l'istanza di interpello venga formulata da un numero elevato di contribuenti e concerna la stessa questione o questioni analoghe tra loro (nonché per norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, o nel caso in siano segnalati comportamenti non uniformi degli uffici o comunque sussista un interesse generale), l'Amministrazione finanziaria possa fornire **risposta collettiva** mediante pubblicazione con circolare o risoluzione, da comunicare tuttavia anche ai singoli istanti.

In questo caso, nonostante si tratti di una risposta "collettiva", dovranno a nostro avviso attribuirsi ad essa – nel silenzio normativo – gli effetti propri dell'interpello *ad personam*, non potendosi far discendere l'esistenza di effetti vincolanti dalla circostanza, del tutto casuale, del numero dei soggetti "interpellanti" e dalla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria – che il sopra indicato meccanismo del silenzio-assenso è proprio finalizzato ad eliminare – se far confluire o meno la risposta in un atto "collettivo".

Come già anticipato (cap. VII, par. 5), ciò fa sorgere – più in generale – dubbi circa la "congruità" di una ricostruzione in termini di meri effetti interni della **stessa ordinaria attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria** ove caratterizzata da una "univocità" di sussunzione normativa, anche ipotetica, poiché, nonostante la comune pluralità dei destinatari, in un caso (l'ordinaria attività interpretativa) si opererebbe sul mero piano della obiettiva incertezza (e dunque sulle sole sanzioni ed interessi, ex art. 10, L. 212/2000),

riconoscendosi invece nell’altro (l’interpello “ordinario”) effetti incidenti sulla stessa validità del provvedimento fondato su una diversa interpretazione (ed impedendo dunque anche il recupero del tributo).

f) *L’interpello internazionale o ruling di standard internazionale.*

L’interpello internazionale (o ruling di standard internazionale), già disciplinato dall’art. 8, d.l. 269/2003 e dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 23 luglio 2004, è stato riformato dal d.lgs. 147/2015 con confluenza della relativa disciplina nel nuovo art. 31-ter, d.p.r. 600/1973.

Si tratta di un istituto teso a realizzare un’ulteriore forma di collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, in particolare coloro che operano in mercati internazionali.

Vi possono infatti accedere le “**imprese con attività internazionale**” sia residenti che non residenti nel territorio dello Stato. Con riferimento alle imprese residenti, si specifica che possono accedervi le imprese che si trovano nelle condizioni di cui al co. 7 dell’art. 110 TUIR: si tratta delle imprese che pongono in essere operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa. Sono inoltre incluse le società il cui patrimonio, fondo o capitale è partecipato da soggetti non residenti oppure che partecipano al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti, nonché le imprese che abbiano corrisposto a soggetti non residenti o percepito dagli stessi dividendi, interessi o *royalties*.

Per quanto concerne le imprese non residenti, sono abilitate al *ruling* internazionale solo quelle che hanno una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato.

Oggetto di interpello possono essere, sia pure a titolo non tassativo:

1. la determinazione del **valore normale** delle operazioni infragruppo (c.d. “*transfer pricing*”);
2. il trattamento fiscale di **dividendi, interessi o royalties** e di altre componenti reddituali internazionali in entrata o in uscita dal territorio dello Stato;
3. la valutazione preventiva, alla luce alla normativa interna e convenzionale, della sussistenza o meno dei **requisiti che configurano una stabile organizzazione** nel territorio dello Stato da parte di un’impresa non residente;
4. il trattamento fiscale di **altri componenti reddituali** in entrata o in uscita dal territorio dello Stato;
5. l’attribuzione alle stabili organizzazioni (italiane od estere, rispettivamente di soggetti non residenti e di soggetti residenti) di **utili o perdite**;
6. l’individuazione del **valore d’ingresso e uscita dei beni** dell’impresa che trasferisce la propria residenza in o dall’Italia.

Ai sensi dell’art. 1, co. da 37 a 45, L. 190/2014, la procedura di *ruling di standard internazionale* si applica altresì ai titolari di reddito di impresa che esercitano l’opzione per il c.d. *Patent box*, al fine di accedere ai vantaggi fiscali che siffatto regime comporta.

La procedura si avvia con un’**istanza** del contribuente. Trattandosi di interpello, il soggetto interessato deve sempre **prospettare il caso controverso**, illustrando la **soluzione che intende adottare** sul piano applicativo della normativa di riferimento prescelta. Essa

prosegue con una **fase in contraddittorio** di cui viene redatto processo verbale, a prova delle attività svolte. Non sono previsti tempi massimi per la conclusione dell'accordo, che è dunque interamente rimessa alla disponibilità delle parti.

L'esito finale consiste nella **stipula di un accordo** tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate ed il contribuente, vincolante per il periodo d'imposta nel corso del quale esso è stipulato e per i quattro periodi d'imposta successivi, a meno che non sopravvengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto. È possibile far retroagire l'accordo fino all'annualità di presentazione dell'istanza (*roll-back*), provvedendo al ravvedimento senza applicazione di sanzioni.

L'intesa è l'aspetto che connota in modo determinante il nuovo istituto, affrancandolo dalla generica attività consultiva della Pubblica Amministrazione e distinguendolo dalle forme già conosciute di interpello, in cui l'esito è dato da un responso unilaterale della Pubblica Amministrazione. Qualora non si addivenga ad un accordo, se ne dà indicazione nel processo verbale.

Tale accordo, tuttavia, **non va inteso come avente natura ed efficacia negoziale, bensì meramente dichiarativa**, in quanto frutto della corretta identificazione dei valori di trasferimento, delle norme operanti e dei relativi effetti, in ossequio alle vigenti disposizioni normative.

La **peculiarità** risiede pertanto nella **procedura**, posto che, da un lato, la particolare complessità della materia richiede un forte coinvolgimento dell'istante, e, dall'altro, il mancato raggiungimento dell'intesa non comporta l'adozione di una pronuncia negativa sul regime della vicenda esaminata.

L'Amministrazione finanziaria italiana invia **copia** dell'esito della procedura all'**Autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese** con cui i contribuenti pongono in essere le relative operazioni, affinché questi, nei limiti in cui è consentito dalle relative legislazioni, ne tengano conto al fine di evitare fenomeni di doppi imposizione.

Il rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria non si risolve con la conclusione dell'accordo, ma **prosegue** per verificare che quanto in esso previsto sia rispettato o se i presupposti di fatto o di diritto siano mutati. A tale proposito, il contribuente deve, da un lato, predisporre e mettere a disposizione dei competenti uffici dell'Agenzia delle entrate la documentazione e gli elementi informativi; dall'altro, consentire l'accesso dei funzionari degli uffici dell'Agenzia delle entrate presso la sede di svolgimento delle attività. Se a seguito di tali attività si accerta che le **condizioni di fatto o di diritto sono mutate**, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate invita l'impresa per la **sottoscrizione della modifica dell'accordo**. Se non si addivene ad una comune decisione sulla revisione dell'accordo, l'accordo si intende privo di efficacia. La modifica dell'accordo può essere richiesta anche dall'impresa con istanza motivata da inoltrarsi in plico senza busta a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento.

In caso di **violazione dell'accordo**, l'Amministrazione finanziaria invia una comunicazione all'impresa invitandola a far pervenire, entro 30 giorni dalla data di notifica, eventuali memorie a difesa del proprio operato. Se l'impresa non risponde o argomenta in modo insufficiente le proprie ragioni, l'accordo si considera risolto a decorrere dalla data in cui risulta accertato il comportamento integrante la violazione dell'accordo. Se non è pos-

sibile accertare tale data, la risoluzione retroagisce alla data di efficacia originaria dell’accordo medesimo.

L’accordo è **rinnovabile**, purché ne sia fatta richiesta 90 giorni prima della scadenza dell’accordo, con domanda in carta libera da inoltrarsi in plico senza busta a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. Almeno 15 giorni prima della scadenza dell’accordo medesimo, il competente ufficio dell’Agenzia delle entrate comunica per iscritto se consente o meno al rinnovo dell’accordo.

g) *L’interpello per i nuovi investimenti.*

L’art. 2, d.lgs. 147/2015 ha introdotto un nuovo **interpello** per favorire gli investimenti in Italia, che consente alle imprese italiane ed estere che intendono effettuare investimenti per un ammontare superiore a € 30 mln, di presentare un apposito *business plan* per conoscere il relativo trattamento fiscale, oltre che delle relative operazioni straordinarie.

La risposta deve pervenire entro 120 giorni e, nel caso di richiesta di documentazione integrativa, entro 90 giorni dal relativo invio.

Vale anche qui la regola del silenzio-assenso e la sanzione di nullità dell’atto di accertamento emesso in difformità della risposta.

h) *La consulenza giuridica.*

Infine, una risposta dall’Amministrazione finanziaria può essere sollecitata mediante un’istanza di **consulenza giuridica**, disciplinata da documenti di prassi ministeriale (Circ., 99/E/2000 e Circ., 42/E/2011), al di fuori dunque di una disciplina normativa *ad hoc*.

Per consulenza giuridica si intende l’attività interpretativa finalizzata all’individuazione del corretto trattamento fiscale di fattispecie riferite a **problematiche di carattere generale** prospettate:

- a) dagli **uffici dell’Amministrazione finanziaria**, inclusa Equitalia (“consulenza interna”);
- b) dalle **associazioni sindacali e di categoria** e dagli **ordini professionali** (“consulenza esterna”);
- c) da Amministrazioni dello Stato, da enti pubblici, da enti pubblici territoriali e assimilati, nonché da altri enti istituzionali operanti con finalità di interesse pubblico (“consulenza esterna”).

La consulenza giuridica ha dunque **rilevanza sia interna**, nel senso che contribuisce a creare il patrimonio interpretativo dell’Amministrazione finanziaria cui gli uffici possono attingere al fine di orientare la propria attività, sia **esterna** in quanto costituisce uno strumento di supporto a disposizione del contribuente al fine di agevolarne la *tax compliance*.

Le richieste di consulenza differiscono dalle istanze di interpello in quanto la questione rappresentata non è immediatamente riferibile ad uno specifico contribuente, ma ad una **più ampia platea di potenziali destinatari** ed è, per l’appunto, “filtrata” attraverso l’Associazione di categoria, l’Ordine professionale ovvero l’Amministrazione istante.

Al pari delle risposte all’interpello, i pareri resi in sede di consulenza giuridica cosiddetta esterna **non vincolano** il contribuente, che resta libero di determinarsi in senso non conforme.

In ogni caso, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria intenda contestare (disattendendo la risposta che era stata fornita con la consulenza giuridica) il comportamento posto in essere dal contribuente che si era precedentemente adeguato all'indirizzo espresso dall'Agenzia nella risposta alla consulenza giuridica, ad esso non saranno irrogabili **sanzioni**, né potranno essere richiesti **interessi moratori** ai sensi dell'art. 10, co. 2 dello Stato.

Con riferimento alle consulenze giuridiche avanzate dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria (la consulenza interna), l'interpretazione resa è di indirizzo per i soggetti richiedenti limitatamente alla questione evidenziata nella richiesta di parere, ferma restando l'esclusiva competenza dell'ufficio ad assumere le determinazioni necessarie ai fini della definizione del caso per il quale è stato richiesto il parere.

3. *Il ravvedimento operoso.*

Proseguendo nel nostro percorso ideale, il successivo passo è rappresentato dal c.d. **“ravvedimento operoso”** di cui all'art. 13, d.lgs. 472/1997, attraverso il quale il contribuente, correggendo i propri errori (e, dunque, corrispondendo integralmente le imposte dovute) entro le finestre temporali individuate dal legislatore, può ottenere una riduzione delle sanzioni.

Il campo di applicazione di tale istituto è stato significativamente ampliato dalla L. 190/2014, che intende **favorire nuove forme di comunicazione e collaborazione tra contribuente e Agenzia delle entrate**, prevedendo che l'Agenzia renda disponibili al contribuente (o al suo intermediario) gli elementi e le informazioni di cui è in possesso (acquisiti direttamente o da terzi), riferibili allo stesso contribuente, utili a quest'ultimo perché possa valutare con attenzione la propria posizione, sia in vista dei successivi adempimenti dichiarativi, sia appunto per rimediare ad eventuali errori/omissioni del passato.

Per effetto della L. 190/2014, per i **tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate** **non opera più la preclusione** che non consentiva al contribuente di ravvedersi quando la violazione fosse stata già contestata o fossero iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati avessero avuto formale conoscenza (essa vale, però, ancora per i tributi amministrati da enti locali). Adesso, per tali tributi, solo più la notifica di un avviso di liquidazione o di accertamento (ivi comprese le comunicazioni di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, d.p.r. 600/1973 e 54 bis, d.p.r. 633/72) impedisce il ravvedimento operoso. La medesima preclusione opera in presenza di avvisi di recupero di crediti di imposta e avvisi di irrogazione di sanzioni, che, sebbene non espressamente menzionati dal legislatore, rappresentano cause ostative del nuovo ravvedimento *“per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria”* (circ. 6/E/2015).

Nel dettaglio le sanzioni sono così ridotte:

- a) ad un **decimo del minimo**, nel caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di **30 giorni** dalla data di scadenza del termine (c.d. **“ravvedimento mensile”**);

b) ad un **nono del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro **90 giorni** dalla data dell’omissione o dell’errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro **90 giorni** dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l’omissione o l’errore è stato commesso; secondo l’Amministrazione finanziaria, nel caso in cui alla regolarizzazione del tardivo versamento si accompagni la presentazione della **dichiarazione integrativa** (entro i 90 giorni), trova applicazione anche la sanzione fissa di € 28 (pari a 1/9 di € 258); c) ad un **ottavo del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall’omissione o dall’errore (c.d. “**ravvedimento annuale**”);

d) ad un **settimo del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni relative a tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **entro il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all’anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall’omissione o dall’errore;

e) ad un **sesto del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni relative a tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **oltre il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all’anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall’omissione o dall’errore;

f) ad un **quinto del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni relative a tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale, salvo che la violazione non riguardi l’emissione dello scontrino fiscale;

g) ad un **ottavo del minimo**, nel caso di pagamento rateale, per le **rate omesse successive alla prima** per l’accertamento con adesione (*infra*, par. 6), la conciliazione giudiziale (*infra*, par. 10), l’acquiescenza (*infra*, par. 8) e la comunicazione di irregolarità a seguito di liquidazione o controllo formale della dichiarazione dei redditi, IVA o IRAP, dal 31° giorno successivo sino al termine di scadenza della rata successiva (di norma, un trimestre) (c.d. “**ravvedimento trimestrale**”); è peraltro onere del contribuente, per mantenere la rateazione, far pervenire all’ufficio l’attestazione di versamento entro 10 giorni dall’avvenuto pagamento;

h) ad un **decimo del minimo di quella prevista per l’omissione della presentazione della dichiarazione** (€ 25, pari a 1/10 di € 258), se questa viene presentata con ritardo non superiore a **90 giorni (oltre i 90 giorni)**, la dichiarazione si considera **omessa**, con le relative conseguenze ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l’omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 30 giorni. Naturalmente, un conto è la sanatoria dell’omessa presentazione della dichiarazione (rilevante, ad esempio, per evi-

tare l'accertamento d'ufficio o i maggiori termini di decadenza), altro è la sanatoria delle relative imposte delle quali sia stato eventualmente omesso il versamento, il cui ravvedimento dovrà seguire le regole sopra indicate (e che potrà avvenire anche oltre i suddetti 90 giorni: Circ., 23/1999 e Circ. 10/2011, par. 3.1.).

L'essersi avvalsi del ravvedimento operoso non preclude in ogni caso l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

Il pagamento della **sanzione ridotta**, senza possibilità di rateazioni, deve essere eseguito **contestualmente al pagamento del tributo** e al pagamento, in misura esatta (Cass., 14298/2012), degli **interessi moratori** calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

In connessione con le modifiche alla disciplina del ravvedimento, il legislatore è intervenuto anche sulla **decorrenza dei termini per la notifica delle cartelle e per gli accertamenti** in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa e di regolarizzazione della violazione, quando non è prevista dichiarazione periodica: tali termini, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione, decorrono dalla data della presentazione della dichiarazione stessa.

L'effetto premiale previsto dalla norma in esame si giustificava, nella previgente formulazione, essenzialmente per la **spontaneità del comportamento** del contribuente (che peraltro si traduceva, per l'Agenzia delle entrate, in un risparmio dell'attività amministrativa di accertamento degli illeciti). Consentire adesso al contribuente, sia pure per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, il ravvedimento anche una volta **avviata una verifica**, snatura così l'istituto in esame e riduce la funzione dissuasiva dell'irrogazione delle sanzioni. Inoltre, introduce una disparità di trattamento rispetto ai tributi amministrati dagli enti locali per i quali, invece, la preclusione opera tuttora.

Infine, l'art. 23, co. 31, d.l. 98/2011 ha introdotto una nuova misura della sanzione applicabile alla generalità dei versamenti che vengono eseguiti **entro 15 giorni dalla ordinaria scadenza** (c.d. "ravvedimento *sprint*"): essa è ulteriormente **ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo** (tale riduzione è stata peraltro estesa dall'art. 11, L. 44/2012 a tutte le violazioni e non solo a quelle relative agli omessi versamenti).

La modifica assolve alla finalità di rendere il sistema sanzionatorio più graduale, rafforzando l'aderenza della sanzione stessa alla gravità dell'inadempimento.

Questa riduzione si aggiunge, per espressa previsione normativa, a quella disposta dall'art. 13, co. 1, lett. a), d.lgs. 472/1997 in caso di ravvedimento operoso. Ciò significa che se il versamento è effettuato con un ritardo inferiore a 15 giorni e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro 30 giorni dalla data di scadenza del termine, **la riduzione di cui all'art. 23, co. 31, si aggiunge a quella di un decimo del minimo** prevista dal citato art. 13, co. 1, lett. a), d.lgs. 472/1997 (ad es., il 30% viene ridotto ad un decimo, e dunque al 3%: se si paga con un giorno di ritardo, la sanzione sarà dello 0,2% e così per ogni giorno successivo, sino al 14mo). Questa diminuzione spetta peraltro "*indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento*", sicché anche in sede di mera applicazione dell'art. 13, d.lgs. 471/1997 (dun-

que, del 30% di sanzione *sic et simpliciter*) dovrà tenersi conto della riduzione ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

4. *L'autotutela.*

Nel diritto amministrativo si designa con il termine “autotutela” l’attività con cui la Pubblica Amministrazione provvede a risolvere i conflitti, potenziali o attuali, che insorgono con altri soggetti relativamente ai suoi atti o alle sue pretese.

Essa è espressione di quella capacità “di farsi giustizia da sé” che l’ordinamento conferisce ad ogni Pubblica Amministrazione in vista dell’esigenza di assicurare il più efficace perseguimento dell’interesse pubblico, attribuendole la possibilità di riesaminare la propria attività, senza l’intervento dell’Autorità giudiziaria, mediante correzione o rimozione dei propri atti che riconosca essere viziati sotto il profilo della legittimità o del merito, se del caso sostituendoli con un nuovo atto.

È un’attività **formalmente amministrativa** e non avente natura giurisdizionale, che può provenire dallo stesso ufficio autore dell’atto soggetto a riesame (**autotutela immediata**), oppure da un organo, generalmente superiore, che appartiene alla stessa organizzazione dell’ufficio autore dell’atto (**autotutela mediata**).

Nel diritto tributario, l’istituto dell’autotutela è stato introdotto dall’art. 68, d.p.r. 287/1992 (Regolamento degli Uffici e del personale del Ministero delle Finanze), abrogato dall’art. 23, d.p.r. 107/2001, poi ripreso e ampliato dall’**art. 2-quater, d.l. 564/1994** (conv. dalla L. 656/1994), ed infine, in attuazione di quest’ultima disposizione, definitivamente codificato dal relativo regolamento procedurale approvato con **d.m. 37/1997**.

Tali atti normativi hanno riconosciuto all’**ufficio che ha emanato** l’atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d’ufficio ovvero, in via sostitutiva ed in caso di grave inerzia, alla **Direzione regionale o compartimentale** dalla quale l’ufficio stesso dipende, il potere-dovere di porre in essere provvedimenti di autotutela, mediante **l’annullamento o la revoca** di atti riconosciuti illegittimi o infondati, ancorché non impugnabili, fatta eccezione per il caso in cui il provvedimento di accertamento o di diniego di rimborso sia coperto da giudicato “sostanziale” favorevole all’Amministrazione. È stato altresì riconosciuto il potere di disporre la **sospensione** di un atto allorquando esso appaia illegittimo o infondato.

Pur nella consapevolezza che una potestà di autotutela andasse riconosciuta anche all’Amministrazione finanziaria, una siffatta disciplina *ad hoc* si è resa necessaria per superare alcune peculiarità della disciplina tributaria, segnatamente il principio dell’**indisponibilità dei crediti tributari** da un lato e la **responsabilità dei funzionari** per danno erariale dall’altro, i cui limiti sono adesso stabiliti dall’art. 2-septies, L. 656/1994 che prevede una responsabilità solo in caso di **dolo o colpa grave**. Al tempo stesso, si trattava anche di superare il **problema di rinvenire il presupposto dell’autotutela negativa**, in quanto l’Amministrazione finanziaria, provvedendo ad annullare il carico fiscale, non sembra perseguire quell’**interesse pubblico “specifico ed attuale”** alla rimozione dell’atto oggetto di riesame (**ulteriore** rispetto a quello del mero ripristino della legalità viola-

ta), al cui accertamento la giurisprudenza amministrativa subordina l'esercizio del potere discrezionale di annullamento.

Per quanto attiene agli **aspetti operativi**, il combinato disposto degli artt. 2-*quater*, d.l. 564/1994 e 2, d.m. 37/1997 attribuisce testualmente agli uffici il potere di **annullamento** (nel caso di vizi di legittimità, ossia vizi di forma o procedurali) e di **revoca** (nel caso di atti infondati, ossia viziati nel contenuto) dell'atto.

Il ritiro di un precedente atto non si limita tuttavia alla fattispecie del c.d. **controatto**, avente identica struttura dell'atto precedente ma dispositivo di segno contrario, ma può coinvolgere anche la sua **riforma**, in cui non si nega il contenuto dell'atto precedente ma lo si sostituisce con uno diverso (c.d. “**autotutela sostitutiva**”). Si pensi all'ipotesi in cui venga “annullato” un avviso di accertamento in quanto l'ufficio è incorso in errore, in cui esso ben potrà, beninteso nel rispetto dei termini di cui all'art. 43, d.p.r. 600/1973, emanare un nuovo atto. Resta tuttavia fermo, per le imposte sui redditi e l'IVA, il limite “esterno” derivante dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, non potendo il potere di autotutela “sostitutiva” risolversi in un sostanziale aggrimento del suddetto limite previsto per gli accertamenti c.d. “integrativi” (cap. XV, par. 6).

Al tempo stesso, l'Amministrazione potrà **revocare in autotutela** anche **un proprio precedente atto di autotutela**, ma in questo caso non si avrà una riviviscenza dell'atto impositivo originariamente revocato (e ormai definitivamente eliminato dall'ordinamento) dovendosene pertanto emanare uno nuovo entro gli ordinari termini decadenziali (Cass., 22827/2013).

È altresì attribuito agli uffici il potere di concedere la **sospensione amministrativa dell'atto**, anche in caso di pendenza di ricorso giurisdizionale. Gli uffici potranno, quindi, lasciare ai giudici tributari il compito di decidere sulla validità dell'atto, senza nel frattempo pregiudicare la posizione del contribuente sul piano della riscossione. Se l'esercizio del potere-dovere di autotutela risulta favorevole al contribuente e questi abbia invece già provveduto, in tutto in parte, al pagamento delle imposte, l'Amministrazione finanziaria sarà tenuta ai conseguenti **obblighi restitutori**.

L'art. 2, d.m. 37/1997 indica, sia pure a titolo esemplificativo (“tra l'altro”), le **ipotesi di annullamento d'ufficio** (o di rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento) per i “*casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione*”, ed in particolare:

- a) errore di persona;
- b) evidente errore logico o di calcolo;
- c) errore sul presupposto dell'imposta;
- d) doppia imposizione;
- e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
- f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Quando si verifica la ricorrenza di tali o di altri presupposti (esclusi i vizi di notifica dell'atto: Cass., 24058/2014), l'ufficio procede all'annullamento anche se:

- l’atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto **decorso dei termini** per ricorrere;
- il ricorso è stato presentato ma respinto con **sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale** (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità, ecc.);
- vi è **pendenza di giudizio**;
- non è stata prodotta in tal senso **alcuna istanza** da parte del contribuente.

L’unico limite all’autotutela è l’emanazione di una **sentenza passata in giudicato per motivi di ordine sostanziale**. Si è posto poi il problema se un ulteriore limite all’autotutela possa rinvenirsi nel principio processualcivilistico per cui “il **giudicato copre il dedotto ed il deducibile**”. La Cassazione (16776/2005; 3608/2006; 4372/2011), distinguendo tra vizi originari ed eventi sopravvenuti, ha ammesso la possibilità da parte degli uffici di procedere all’annullamento in autotutela per **vizi diversi da quelli già dedotti nel giudizio** conclusosi con il giudicato. Il superamento del principio secondo cui il giudicato copre il dedotto e il deducibile si giustifica, quindi, con la finalità di dare rilievo a fatti o situazioni, prima non considerati, che dimostrino l’inesistenza dell’obbligo tributario.

L’annullamento dell’atto in via di autotutela può essere attivato, come visto, anche in mancanza di un’**istanza del contribuente**, e dunque **spontaneamente** dall’ufficio anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità dell’atto. L’art. 13, co. 2, dello Statuto del contribuente, ha previsto che il **Garante del contribuente** possa, anche su segnalazione del contribuente o di qualsiasi altro soggetto interessato, attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente.

L’esito dell’autotutela può consistere nell’annullamento (o nella revoca) totale o parziale dell’atto.

In quest’ultima ipotesi, per evitare discriminazioni sul piano sanzionatorio derivanti dall’avvenuta impugnazione *medio tempore* dell’atto impositivo, è attribuita al contribuente la facoltà di avvalersi degli istituti di **definizione agevolata delle sanzioni** (in particolare, quelle previste in caso di acquiescenza) cui sarebbe potuto accedere originariamente per definire l’atto oggetto di annullamento o revoca parziali, a condizione ovviamente che rinunzi al ricorso proposto. Viene invece esclusa la definizione delle sole sanzioni, sicché il contribuente che viene rimesso in termini deve definire anche il tributo relativo alla residenza pretesa erariale.

Tanto premesso, si tratta adesso di esaminare la **natura del potere di autotutela** e delle **situazioni giuridiche soggettive** che vengono in rilievo, nonché la **giurisdizione** – amministrativa o tributaria – nel caso di silenzio o di diniego di autotutela.

Si tratta di questione estremamente controversa, rispetto alla quale possono individuarsi le seguenti macrotesi, indicate secondo un livello crescente di tutela.

Ad un primo livello, si pone la tesi di chi ritiene assenti quelle ulteriori esigenze di pubblico interesse (diverse dal mero ripristino della legalità violata) in grado di giustificare l’annullamento dell’atto, attribuendo, dunque, al contribuente un **interesse di mero fatto** e negando, pertanto, la configurabilità dell’autotutela in caso di provvedimenti definitivi.

Ad un secondo livello, vi è chi riconosce i caratteri di **discrezionalità** e la titolarità di un **interesse legittimo** ma solo di **natura procedimentale**: con la conseguenza che il giudice amministrativo potrebbe solo rilevare l’eccesso di potere ed obbligare l’amministrazione alla reiterazione dell’atto, ma **non con un determinato contenuto**.

Ad un terzo livello, vi è chi riconosce nel potere di autotutela i caratteri della **discrezionalità** ma attribuisce al contribuente una posizione di **interesse legittimo** a ché l'esercizio del potere di annullamento abbia luogo in modo ragionevole e non arbitrario, con la conseguente possibilità di far valere dinanzi al giudice amministrativo il mancato o cattivo esercizio del potere *sub specie* di eccesso di potere. In tal caso, il giudice amministrativo potrebbe procedere ad annullamento ed indicare i **criteri cui l'amministrazione deve uniformarsi** nel successivo esercizio della funzione impositiva.

Ad un ultimo livello si colloca, infine, la tesi di chi ritiene che il potere di autotutela si giustifichi con il solo riferimento al **ripristino della legalità violata**. Mentre nel **diritto amministrativo**, ai fini dell'esercizio dell'autotutela, la Pubblica Amministrazione deve tener conto dei confliggenti interessi privati e dello stesso interesse pubblico, specifico e diverso da quello del mero ripristino della legalità violata, con obbligo di ponderare anche l'eventuale avvenuto consolidamento di posizioni soggettive conseguenti all'atto illegittimo, nel **diritto tributario** l'esercizio dell'autotutela, oltre a doversi conformare ai principi di imparzialità, trasparenza e buon andamento, deve tenere conto dei principi costituzionali che presiedono al prelievo tributario e, in particolare, del principio in base al quale tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria **capacità contributiva**. Poiché l'esercizio dell'attività impositiva è **vincolato**, l'amministrazione deve perseguire solo l'interesse della **corretta applicazione della norma impositrice**, con la conseguente giurisdizione del giudice tributario.

La giurisprudenza, dal canto suo, dopo un periodo di forti oscillazioni (in sede sia amministrativa che tributaria) in ordine alla giurisdizione competente a conoscere della materia, è infine approdata (Cass., SS.UU., 16776/2005) all'affermazione della **giurisdizione tributaria in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito della Amministrazione a procedere ad autotutela**, argomentando dal carattere generale della giurisdizione delle Commissioni tributarie (art. 2, d.lgs. 546/1992).

Per quanto attiene alla **proponibilità della domanda**, la Cassazione (Cass., SS.UU., 7388/2007) riconosce che il citato art. 2 ha a sua volta comportato un "adeguamento" necessario anche dell'art. 19, d.lgs. 546/1992, relativo agli atti impugnabili e tra cui non compare il diniego di autotutela. Il principio di tassatività degli atti impugnabili deve infatti essere inteso come divieto di procedere ad un'interpretazione analogica ma non anche nel senso di escludere un'**interpretazione estensiva** finalizzata a soddisfare l'esigenza di privilegiare l'ampliamento della classe degli atti impugnabili autonomamente e di restringere quella degli atti non impugnabili, anche a motivo della lacuna che altrimenti si verificherebbe, in violazione degli artt. 24 e 113 Cost.

Il legislatore, con il d.lgs. 159/2015, ha comunque escluso l'autonoma impugnabilità degli atti di "annullamento o revoca parziali", trattandosi di rettifica dell'originaria pretesa impositiva e non di un nuovo atto sostitutivo del primo.

La Cassazione (sempre SS.UU., 7388/2007) esaminando poi il tema della natura dell'esercizio dell'autotutela, ne ha affermato la **natura discrezionale**, con una **duplice conseguenza**.

Da un lato, che tale natura comunque non osta alla **giurisdizione tributaria**, non esistendo una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo.

Dall’altro, che il sindacato del giudice avrà ad oggetto il **corretto esercizio del potere discrezionale dell’Amministrazione**, nei limiti e nei modi in cui l’esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la “**sostituzione” del giudice all’Amministrazione in valutazioni discrezionali**, né (per i limiti posti dall’art. 4 della L. 20 marzo 1865, n. 2248, allegato E) l’**adozione dell’atto di autotutela da parte del giudice**. Il giudice tributario potrà quindi ordinare all’Amministrazione di procedere, ma non “come” procedere. Il potere di autotutela non costituisce dunque un mezzo di tutela del contribuente e nel giudizio instaurato contro il rifiuto espresso di esercizio dell’autotutela (o sul silenzio rifiuto formatosi su un’istanza volta a sollecitarlo) potrà esercitarsi un sindacato – nelle forme ammesse sugli atti discrezionali – soltanto sulla **legittimità del rifiuto** (*ergo*, su vizi propri del diniego di autotutela: notifica, mancanza di motivazione, ecc.) e **non sulla fondatezza della pretesa tributaria**, dandosi altrimenti ingresso ad una controversia inammissibile sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cass., 12930/2013; 24058/2014; 23765/2015). Il contribuente, da parte sua, dovrà prospettare l’**esistenza di un interesse di rilevanza generale** dell’Amministrazione alla rimozione dell’atto (Cass., 25524/2014); sicché, ove il giudice ravvisi l’esistenza di interessi che l’Amministrazione finanziaria ha trascurato o ha sottovalutato (spingendosi, dunque, oltre il mero difetto di motivazione e ravvisando un eccesso di potere per difetto istruttorio/errore di fatto/omessa ponderazione di interessi rilevanti, ecc.), **potrà conseguirne anche un effetto conformativo**, nel senso che l’Amministrazione finanziaria resterà in sostanza “vincolata” ad accogliere l’istanza di autotutela e quindi ad annullare l’atto originario (si pensi, ad es., all’errore di persona, ecc.).

Si tratta, tuttavia, di una posizione che non tiene conto delle specificità del diritto tributario. L’unico interesse rilevante dovrebbe infatti ritenersi quello al **ripristino della legalità violata**, il che implica in capo all’Amministrazione finanziaria l’assenza di discrezionalità dell’autotutela e la **natura vincolata** di tale potere. Nell’autotutela tributaria l’interesse pubblico è di ristabilire una **giusta imposizione**, in luogo di quella in precedenza esercitata in contrasto con l’effettiva capacità contributiva del soggetto passivo del rapporto giuridico tributario. Sotto questo profilo, deve pertanto riconoscersi la possibilità da parte del giudice di sostituirsi all’amministrazione e così verificare nel merito la pretesa tributaria; ciò anche tenendo conto del fatto che il regolamento 37/1997 include casi di evidente “non debenza” del tributo di carattere sostanziale meritevoli di intervento in autotutela da parte degli uffici.

In tale prospettiva, il limite deve individuarsi solo nell’**inammissibile duplicazione di tutela che lo stesso limite del giudicato esprime**, dovendosi pertanto anche valutare tutto ciò che non sia coperto dal giudicato medesimo, anche aldi là dei meri “*eventi sopravvenuti estintivi o modificativi*” che parte della giurisprudenza ha invece ritenuto necessari per legittimare il riesame della pretesa (Cass., 16776/2005, 3608/2006; 3698/2009; 11457/2010; 15220/2012).

Sotto questo profilo, meritano consenso quelle recenti posizioni della giurisprudenza – rimaste tuttavia isolate – secondo cui l’Amministrazione finanziaria, una volta informata dell’errore in cui è incorsa, deve compiere le necessarie verifiche e poi, accertato l’errore, annullare il provvedimento riconosciuto illegittimo, o comunque errato, e ciò anche se il contribuente abbia lasciato scadere il termine utile per impugnare il provvedimento avanti

la Commissione tributaria. In tali casi, l'autotutela è dunque **obbligatoria** e non vi è spazio per la “*mera discrezionalità, poiché essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, correttezza e buona amministrazione che sempre devono informare l'attività dei funzionari pubblici*” (Cass., 6283/2012). Del resto, una siffatta prospettiva si armonizzerebbe anche con il principio del pieno **diritto all'autotutela** che vige nei casi di violazione del diritto UE (Corte di giustizia, 13 gennaio 2004, C-453/00, *Kuhne & Heitz*).

OBBLIGATORIETÀ DELL'AUTOTUTELA E RISARCIMENTO DEL DANNO

Secondo la Cassazione (6283/12 e 6285/12) l'autotutela è obbligatoria anche allorché il contribuente abbia lasciato volontariamente scadere il **termine per presentare ricorso** avverso un provvedimento che riteneva lesivo e, solo scaduto tale termine, abbia presentato istanza di autotutela. L'esercizio di tale dovere è infatti indipendente dal comportamento del contribuente.

Per la Cassazione, la P.A., una volta informata dell'errore in cui sia incorsa, ha l'obbligo di compiere le necessarie verifiche e, accertato l'errore, di annullare il provvedimento riconosciuto illegittimo o, comunque, errato. Non vi è, dunque, spazio alla mera discrezionalità poiché essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, correttezza e buona amministrazione che sempre debbono informare l'attività dei funzionari pubblici. Questo principio vale a prescindere dalle scelte difensive operate dal contribuente.

L'autotutela deve poi essere concessa “**in tempi ragionevoli**” (sempre Cass., 6283/12 e 6285/12) la cui durata può essere stabilita da un giudice ove il contribuente lamenti un ritardo. Il giudice dovrà considerare la situazione concreta (ad es., il numero di “pratiche” cui l'ufficio deve far fronte, la loro trattazione in ordine cronologico, il grado di complessità dell'accertamento, ecc.) e verificare, in funzione di tali parametri, se il tempo impiegato dalla P.A. possa ritenersi ragionevole.

Ove sia accertato che sussiste l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di intervenire in autotutela ma questa non vi provveda, tale comportamento legittima il contribuente ad agire per il **risarcimento del danno** ai sensi dell'art. 2043 c.c. Fermo restando che spetta al contribuente dimostrare il danno, vale anche in materia tributaria quell'orientamento secondo cui l'attività della P.A. deve svolgersi nei limiti posti della legge e dal principio primario del “*neminem laedere*”, di cui all'art. 2043 c.c. È, pertanto, consentito al giudice ordinario accettare se vi sia stato, da parte della stessa P.A., un **comportamento doloso o colposo**, che, in violazione della norma e del principio indicati, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo. Infatti, in considerazione dei principi di legalità, imparzialità e buona amministrazione di cui all'art. 97 Cost., anche l'Amministrazione finanziaria è tenuta a subire le conseguenze stabilite dall'art. 2043 c.c., ponendosi tali principi come limiti esterni alla sua attività discrezionale.

5. *La natura degli istituti deflattivi 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 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 egualanza 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 egualanza dei cittadini avanti agli uffici pubblici. Manca dunque un **potere dispositivo**, consistente nella facoltà di rinuncia, rimessione, 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 dispositivi 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 deflattivi 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 comun-

que 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 dottrinaria, 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 amente 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 implichia 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 tramezzo 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 collocerebbe, 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: caratte-

ristica 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 rivenire 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 parordinazione (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 parordinati, 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 CHE SIA CONFORME ALLE DISPOSIZIONI DI LEGGE APPLICABILI NELLA SPECIE**. 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.

IL PRINCIPIO DELL'INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE 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 addirittura venga 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, 1º co., 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 voca-

zione 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.

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 sembri 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 egualianza 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 considerato 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 (Amministrazione finanziaria e contribuente) 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 gli **effetti penali**. L’art. 13-bis, d.lgs. 74/2000, come da ultimo modificato dal d.lgs. 158/2015, 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 constitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

6. L'accertamento con adesione.

La procedura di accertamento con adesione può avere inizio a seguito di un **invito dell'ufficio** a comparire o su **istanza del contribuente**.

Nel caso in cui sia l'**Ufficio** ad avviarla, questo deve indicare al contribuente, ai sensi dell'art. 5, d.lgs. 218/1997, 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.

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** ritiene 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., 25082/2013; 21760/2012; 28051/2009) e comunque non potrebbe mai comportare la nullità del procedimento di accertamento (Cass., SS.UU., 3676/2010). Si tratta tuttavia di una **posizione non condivisibile**, in quanto si pone in contrasto con 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 cui all'art. 41 della Carta Europea dei diritti fondamentali (*supra*, cap. XI, par. 5).

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. Secondo la giurisprudenza (Cass., 11632/2015), tale termine non gode 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. E' importante altresì evidenziare che la sospensione di 90 giorni trova applicazione anche per la definizione agevolata delle sole sanzioni (*infra*, par. 7), 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).

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.

LA SOSPENSIONE DEL TERMINE PER PRESENTARE RICORSO E LA 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'Ammirazione 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*".

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.

In entrambe le ipotesi – accertamento con adesione su iniziativa dell'ufficio o su istanza del contribuente – qualora si raggiunga l'equilibrio tra la pretesa erariale e la disponibilità del contribuente a soddisfare la stessa, si procede alla **sottoscrizione dell'atto di adesione**.

Dalla data di sottoscrizione, il contribuente ha 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. Analogamente a quanto avviene per l'adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio (ma a differenza dell'adesione al processo verbale di constatazione), l'adesione non si perfeziona dunque al momento della formale stesura dell'accordo ma con il pagamento delle somme concordate. Ai fini del perfezionamento dell'accertamento con adesione è dunque 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 e l'amministrazione potrà iscrivere a ruolo le somme dovute in base all'originario avviso di accertamento (Cass., 14293/2012; 13750/2013). Nel caso, invece, di **mancato pagamento delle rate successive alla prima**, l'Amministrazione potrà riscuotere le rate successive con l'applicazione di una sanzione aggiuntiva pari al 60% sull'imposta, ai sensi del d.l. 98/2011 (salvo ravvedimento "sprint" o trimestrale: *supra*, par. 3).

Resta inteso – ovviamente ed in termini simmetrici – che dal mancato perfezionamento, nei termini indicati, discenderà la **possibilità di impugnare l'avviso di accertamento** (Cass., 13750/2013), essendo subordinata la perdita di efficacia dell'accertamento al perfezionamento dell'adesione, verificatosi il quale si produrrà invece l'effetto "sostitutivo" delle obbligazioni nascenti dall'atto impositivo che ne ha formato oggetto (Circ., 1/2013/E, par. 2.5.; *contra*, Cass., 10086/2009).

Il relativo **contenuto 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. Esso non rileva ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponeabile 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**.

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.

7. La definizione delle sole sanzioni.

Il contribuente può definire le **sole sanzioni** mantenendo ferma la possibilità di contestare nella sede contenziosa le maggiori imposte, il cui esito favorevole non legittima tuttavia alcun rimborso delle sanzioni definite in via agevolata, attesone l'effetto preclusivo sia per il Fisco (che non può più irrogare le sanzioni nei limiti edittali) che per il contribuente (Cass., 25493/2013). Tale definizione non preclude la presentazione dell'accertamento con adesione, che avrà pertanto ad oggetto il solo tributo (e relativi interessi).

Presupposto è che siano contestate al contribuente violazioni delle norme tributarie.

Occorre, però, distinguere a seconda che le sanzioni siano state **irrogate autonomamente o unitamente alle maggiori imposte accertate**.

A seguito delle modifiche recate dal d.l. 98/2011 al d.lgs. 472/1997, le sanzioni possono, infatti, essere **contestate con due procedimenti**:

a) **atto autonomo di contestazione** (art. 16, co. 2, d.lgs. 472/1997): per le ipotesi in cui le **sanzioni non siano collegate ad alcun tributo**, le sanzioni si possono irrogare con atto autonomo contenente, a pena di nullità, l'indicazione dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che si ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità, nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto, né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale;

b) **atto contestuale all'avviso di accertamento** (art. 17, co. 1, d.lgs. 472/1997): le **sanzioni "collegate" al tributo** cui si riferiscono sono obbligatoriamente irrogate con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità come il precedente.

L'**irrogazione immediata delle sanzioni** collegate al tributo cui si riferiscono, contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, non è dunque più rimessa alla facoltà dell'ufficio, ma è diventata, con il d.l. 98/2011, la procedura ordinaria e obbligatoria.

Nel caso in cui le **sanzioni siano state irrogate unitamente al tributo** cui si riferiscono è ammessa la loro definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad **un terzo della sanzione irrogata** e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso. Il contribuente potrà definire la parte dell'accertamento relativa alle sole sanzioni e proporre ricorso per le maggiori imposte.

Più articolata è l'ipotesi in cui siano state **irrogate le sole sanzioni**.

In tal caso, il contribuente è destinatario di un c.d. **"atto di contestazione"** della **violatione**, che deve contenere l'**invito al pagamento** delle somme dovute nel termine di 60 giorni dalla sua notificazione e l'indicazione della riduzione applicabile in caso di definizione della violazione nei 60 giorni successivi alla notificazione dell'atto.

Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, quindi, il contribuente può **definire la controversia** con il pagamento di un importo pari ad **un terzo** della sanzione indicata nell'atto. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

Qualora il contribuente **non intenda definire la controversia**, può **produrre** entro lo stesso termine **deduzioni difensive**, contestando l'*an* ed il *quantum* della pretesa dell'ufficio.

L'ufficio ha un anno di tempo o per irrogare le sanzioni con atto formale motivato (c.d. **"atto di irrogazione"**) o per archiviare la posizione.

Nel primo caso, l'ufficio potrebbe rideterminare le **sanzioni irrogate** a seguito dell'**accoglimento delle deduzioni prodotte** dal contribuente, nel qual caso il contribuente potrà definire **in misura ridotta** le sanzioni irrogate dall'ufficio; oppure irrogare le sanzioni **senza accoglimento** delle deduzioni proposte, nel qual caso il contribuente potrà definire le sanzioni irrogate solo con il pagamento dell'**intero ammontare**.

In ogni caso, l'atto di irrogazione è **impugnabile nel termine di 60 giorni**, fermo restando che la fase giurisdizionale può avere origine anche nel precedente termine di 60 giorni dalla notificazione dell'**atto di contestazione**, che è esso stesso atto impugnabile.

8. L'acquiescenza.

L'acquiescenza può essere definita come la **rinuncia ad opporsi giudizialmente alla pretesa del Fisco** e ad **avviare un procedimento di adesione** da parte del contribuente.

Non vi sono limiti all'utilizzo di tale strumento, che è un atto unilaterale del contribuente che non prevede istanze da presentare e si realizza con il semplice pagamento, entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, degli importi indicati nell'atto stesso.

In particolare, ove il contribuente rinunzi ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, e provveda a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, le sanzioni sono ridotte a **un terzo**. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Le somme dovute in caso di acquiescenza possono essere versate anche ratealmente, senza garanzie (per effetto delle modifiche apportate dal d.l. 98/2011).

9. *Il reclamo e la mediazione.*

Tra gli istituti deflattivi 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 di recente 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 € 20.000** 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 € 20.000, potrà direttamenteadirsi 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 o meno 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 appropriate, 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 cominavano 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 neces-

sario, 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 Allassini 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 (salvo 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 compimento 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 deflattivi 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 im-

positore 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.

In caso di **esito negativo**, ovveroia 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 **costituirsi in giudizio nei successivi 30 giorni**, mediante deposito presso la Commissione tributaria competente per territorio della copia conforme all'originale del reclamo, corredata 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 davanti 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 deflattivi 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).

10. *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 la circostanza 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 corso del 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 in primo grado e del 50 per cento del minimo se si svolge nel corso del secondo grado di giudizio.

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, tuttora 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 rinviene agli artt. 48 e 48-bis.

La prima ipotesi è la **conciliazione fuori udienza**, che si verifica se le parti raggiungono un **accordo** prima della fissazione dell'udienza di trattazione (di primo o di secondo grado) della controversia. 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 pre vigente formulazione "*la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità*," venendo così accentuato il divieto del giudice di sindacare la convenienza dell'accordo.

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** 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 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** 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.