

# La mediazione tributaria e gli strumenti deflativi facoltativi

di STEFANO LOCONTE E GIANCARLO MARZO

Il conflittuale rapporto tra italiani e fisco ha generato, nel corso degli anni, notevoli inefficienze del sistema tributario, da un lato, ritardando la percezione dei tributi da parte dell'Erario e, dall'altro, congestionando l'attività dei Giudici tributari. La preoccupante ed anomala propensione al ricorso alle Commissioni tributarie, invero, non ha eguali a livello europeo: a fronte di circa 200 mila contenziosi all'anno mediamente instaurati avverso gli atti impositivi emessi dall'Amministrazione finanziaria italiana, in Francia se ne rilevano circa il 10%. L'analisi comparata di tale fenomeno ha permesso di rilevare come l'interposizione di una «*procedura pregiudiziale amministrativa*» da esperirsi obbligatoriamente e preventivamente all'accesso alla tutela giurisdizionale, consenta una notevole riduzione delle controversie. In Francia, infatti, tale procedura preventiva ha permesso la risoluzione *bonaria* di circa il 90% delle controversie complessive (procedure analoghe sono vigenti anche in altri Paesi appartenenti all'Unione europea come Spagna e Germania). Consapevole dell'importanza di valorizzare la collaborazione tra le due parti del rapporto d'imposta, anche il legislatore italiano ha posto in essere una serie di interventi normativi e dimostra-

to un certo favore per la partecipazione attiva del contribuente al procedimento di controllo ed accertamento dei tributi, introducendo nel sistema tributario, da ultimo, gli istituti del *reclamo* e della *mediazione tributaria*. Come noto, il sistema dichiarativo italiano impone ad ogni soggetto passivo d'imposta, tralasciando i casi di specifica esenzione soggettiva ed oggettiva, di provvedere autonomamente e periodicamente alla presentazione della dichiarazione anche allorché dalla stessa non consegua alcun debito. Ciononostante, per giungere in maniera rapida ed efficiente alla concreta applicazione della normativa fiscale, il legislatore ha ritenuto opportuno approntare una vastissima gamma di strumenti finalizzati a garantire una concreta e fattiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento del tributo, garantendo al *soggetto collaborativo* un trattamento sanzionatorio più favorevole di quello che sarebbe stato applicato ordinariamente. Sono stati conseguentemente creati una serie di strumenti, cristallizzati in fasi temporali progressive del procedimento di accertamento, attraverso cui il contribuente può evitare l'emissione dell'atto impositivo dell'Ufficio e ottenere a un più favorevole trattamento sanzionatorio, in cambio della rinuncia alla

## LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

propria facoltà di attivare il contenzioso tributario. Nella categoria degli *istituti deflativi del contenzioso tributario* rientrano l'insieme degli strumenti giuridici a disposizione del contribuente per comporre le liti sorte con l'Amministrazione finanziaria, prevenirne l'insorgere ed accelerarne il decorso. Vi rientrano, dunque, sia gli strumenti deflativi *preventivi*, utilizzabili in assenza di attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria, sia quelle forme di prevenzione c.d. *successive*, che possono viceversa essere esercitate dal contribuente solo a seguito dell'inizio all'attività di accertamento. Può trattarsi di strumenti *facoltativi*, in quanto utilizzabili volontariamente dal contribuente al verificarsi di determinate condizioni, e strumenti *obbligatori*, posti, viceversa, quale condizione di ammissibilità dell'eventuale successivo ricorso al Giudice tributario. Il generale principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è stato così sacrificato al fine di potenziare il contraddittorio tra fisco e contribuente e giungere a forme di estinzione concordate delle ragioni erariali. In ordine temporale progressivo l'ordinamento disciplina i seguenti istituti deflativi: 1) l'*interpello* nelle sue diverse articolazioni; 2) il *ravvedimento operoso* ex art. 13 del dlgs n. 471/1997; 3) la *definizione degli atti di accertamento a seguito dai controlli automatici e dal controllo formale* (i c.d. *avvisi bonari*) di cui agli artt. 2 e 3 dlgs n. 462/1997; 4) gli istituti *dell'adesione ai processi verbali di constatazione e della adesione agli inviti al contraddittorio* previsti ex art. 5, comma 1-bis del dlgs 218/1997; 5) l'*autotutela*, prevista dagli artt. 68 del dpr n. 287/1992 e 2-quater del dlgs n. 564/1994; 6) l'*acquiescenza* ex art. 15 dlgs n. 218/1997; 7) la definizione agevolata delle sanzioni ex artt. 16 e 17 del dlgs n. 472/1997; 8) l'accertamento con adesione di cui agli artt. 1-13 del dlgs 218/1997; 9) la *mediazione tributaria* introdotta dal novellato art. 17-bis del dlgs n. 546/1992; 10) la conciliazione giudiziale ex art. 48 del dlgs n. 546/1992. Nel presente scritto si passeranno brevemente in rassegna i principali istituti deflativi alla luce delle modifiche normative intervenute.

Il c.d. *interpello ordinario*, disciplinato dall'art. 11 della legge n. 212 /2000, rientra tra gli istituti deflativi utilizzabili dal contribuente anche in assenza di attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria. Tralasciando l'analisi delle molteplici forme e articolazioni che l'istituto può assumere in concreto (la distinzione più rilevante è quella tra interPELLI facoltativi che costituiscono la regola e interPELLI obbligatori come quello relativo alle *CFC rules*), basti in questa sede rilevare che con tale strumento è stata riconosciuta al contribuente la possibilità, prima di porre in essere una determinata operazione o comunque un comportamento fiscalmente rilevante, di richiedere chiarimenti all'Agenzia delle entrate circa la corretta interpretazione delle norme applicabili al caso concreto. Nel caso dell'inter-

pello ordinario, la competente Direzione, previa eventuale richiesta di integrazione della documentazione esibita, deve notificare la risposta al contribuente entro 120 giorni dalla data di ricezione dell'istanza ovvero della documentazione integrativa richiesta. In caso di mancata risposta dell'Agenzia potrà ritenersi integrato il c.d. *silenzio assenso* sulla soluzione interpretativa indicata dal contribuente. Il parere espresso dall'Agenzia non vincola il contribuente, che può decidere di non uniformarsi. Gli uffici dell'Agenzia, invece, salva la possibilità di rettificare il parere, non potranno emettere atti impositivi o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, nel presupposto che i fatti accertati coincidano con quelli rappresentati nell'istanza.

## INTERPELLO ORDINARIO

Caratteristiche	Permette al contribuente di richiedere un parere preventivo all'Agenzia delle Entrate circa la legittimità di comportamento fiscalmente rilevante che si sta per porre in essere
Vantaggi	Il parere espresso non vincola il contribuente. È preclusa all'Agenzia delle Entrate la possibilità di emettere atti impositivi o sanzionatori difformi dal contenuto della risposta fornita

Il medesimo obiettivo di evitare l'emissione dell'accertamento tributario incentivando la spontanea regolarizzazione delle violazioni commesse da parte del contribuente, può essere altresì raggiunto con l'istituto del c.d. *ravvedimento operoso*, anch'esso utilizzabile dal contribuente in assenza di attività di verifica dell'Amministrazione finanziaria. L'istituto, disciplinato dall'articolo 13 del dlgs n. 472/1997, è stato oggetto di una profonda revisione, in primo luogo, ad opera del dl n. 185/2008 (c.d. *decreto anticrisi*) che ne ha esteso l'applicabilità oggettiva a una più vasta casistica, e, successivamente, della legge n. 220/2010 (c.d. *legge finanziaria 2011*), che ha rideterminato il *quantum* della riduzione sanzionatoria stabilita. La finalità del ravvedimento operoso è quella di consentire all'autore di violazioni una vera e propria regolarizzazione degli errori di natura formale o sostanziale precedentemente posti in essere. L'inizio dell'attività di controllo fiscale ovvero di accessi, ispezioni o verifiche costituisce causa ostativa all'utilizzabilità dell'istituto. In seguito alle modifiche

## LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

apportate dalla *Finanziaria 2011*, l'adozione della procedura, comporta, con riferimento alle violazioni commesse dal 1° febbraio 2011, la riduzione della sanzione, rispettivamente: - a un decimo del minimo in caso di regolarizzazione del mancato pagamento del tributo entro i 30 giorni successivi all'omissione; - a un ottavo del minimo nel caso di regolarizzazione di errori ed omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione; - a un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione nel caso in cui la stessa sia presentata entro 90 giorni. Il dl n. 98/2011 (*manovra correttiva del luglio 2011*), infine, ha introdotto, con decorrenza dal 6 luglio 2011, l'istituto del c.d. *mini ravvedimento* (cfr. articolo 23, comma 31 del dl n. 98/2011, convertito nella legge n. 111 del 15 luglio 2011) che consente al contribuente, in caso di pagamento effettuato entro 14 dalla scadenza, di versare una sanzione dello 0,2% per ogni giorno di ritardo, fino ad un massimo del 2,80%. Dopo il quindicesimo giorno di ritardo e fino al trentesimo, secondo le regole generali, si applicherà la sanzione del 3% (ovvero quella del 3,75% se il pagamento sia avvenuto entro il trentesimo giorno ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione).

### RAVVEDIMENTO OPEROSO

Caratteristiche	Intervengono in una fase antecedente alla fase contenziosa
Vantaggi	Riduzione delle sanzioni: 1) ad un decimo del minimo in caso di regolarizzazione del mancato pagamento del tributo entro i trenta giorni successivi all'omissione; 2) ad un ottavo del minimo nel caso di regolarizzazione di errori ed omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione; - ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione nel caso in cui la stessa sia presentata entro novanta giorni.

In concomitanza alle modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso, il legislatore è intervenuto altresì sulla c.d. *procedura di definizione degli avvisi bonari* prevista dagli artt. 2 e 3 dlgs n. 462/1997. Come noto, l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria prevede delle procedure cosiddette di «controllo formale», volte a rettificare le dichiarazioni presentate dai contribuenti senza svolgere attività ispettive particolari, attraverso il semplice riscontro del contenuto delle stesse finalizzato alla correzione degli errori materiali e di calcolo commessi. Tali controlli sono previsti, ai fini delle imposte dirette, dagli articoli 36-bis e 36-ter del dpr 600/1973, mentre per l'Iva sono stabiliti dall'articolo 54-bis del dpr 633/1972. Ai sensi del quinto comma dell'art.6 della legge 212/2000 (Statuto del contribuente) l'Amministrazione finanziaria, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti dalle dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su taluni aspetti rilevanti, può invitare il contribuente a fornire chiarimenti o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La Suprema corte, invero (cfr. Cassazione, ordinanza n. 22035/2010), ha chiarito sul punto che l'invio di detta comunicazione costituisce un obbligo per l'Amministrazione finanziaria solo qualora dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quanto indicato in dichiarazione. Nessuna norma impone all'ente impositore di comunicare «in ogni caso» l'esito della liquidazione. Infatti, «non è richiesta la comunicazione di irregolarità derivante dal controllo formale se l'iscrizione a ruolo deriva non da errori nella dichiarazione bensì dall'omesso o dall'insufficiente versamento di quanto dichiarato. L'adempimento in questione è, infatti, una «comunicazione d'irregolarità», mentre nessuna norma impone di comunicare la «regolarità» della dichiarazione» (Cassazione, sentenza n. 17396/2010). La procedura di definizione degli avvisi bonari di cui agli articoli 2 e 3 dlgs n. 462/1997 consente al contribuente di effettuare il pagamento delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo e di estinguere il proprio debito fiscale, usufruendo del beneficio della riduzione ai due terzi della sanzione, nell'ipotesi di controllo formale ex art. 36-ter del dpr 600/1973, ovvero a un terzo, per le ipotesi di liquidazione della dichiarazione ex art. 36 bis del medesimo decreto. A seguito delle modifiche apportate all'istituto in commento dapprima dalla Finanziaria 2008 (legge 244/2007) e successivamente dal dl 70/2011, per la richiesta di rateazione degli importi riportati nell'avviso bonario non è più necessario presentare un'istanza preventiva all'Ufficio. Inoltre, alla luce delle citate modifiche normative, è sempre possibile rateizzare le somme derivanti dagli

## LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

*avvisi bonari*, automaticamente ed a prescindere dal loro importo.

### DEFINIZIONE DEGLI AVVISI BONARI

Caratteristiche	Consente il pagamento delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti del controllo e di estinguere il proprio debito fiscale, usufruendo del beneficio della riduzione della sanzione
Vantaggi	Riduzione delle sanzioni: 1) ai due terzi della sanzione nell'ipotesi di controllo formale ex art. 36 ter del D.P.R. 600/1973; 2) ad un terzo della sanzione nell'ipotesi ex art. 36 bis del D.P.R. 600/1973.

La frenetica volontà di incentivare la collaborazione del contribuente ed ovviare all'altissima propensione al contenzioso tributario caratterizzante il nostro sistema, ha spinto inoltre il legislatore a intervenire sul dlgs 218/1997 introducendo due strumenti sconosciuti al sistema precedente, utilizzabili dal contribuente solo a seguito dell'inizio all'attività di accertamento ancorché comunque antecedentemente all'eventuale emissione dell'atto impositivo. L'art. 83, comma 18, dl 25/6/2008, n. 112 (convertito dalla legge 6/8/2008, n. 133, ha introdotto nel dlgs 218/1997 l'art. 5-bis, recante la disciplina della c.d. *adesione ai processi verbali di constatazione*, redatti a seguito di verifica. Tale istituto, introdotto al fine di raggiungere una definizione dell'obbligazione tributaria prima della notifica dell'avviso di accertamento, non realizza tuttavia quel contraddittorio preventivo tra contribuente ed Amministrazione, caratterizzante gli altri istituti deflativi. Al contribuente che voglia avvalersi dello strumento *de quo* è consentito, infatti, esclusivamente accettare *in toto* i rilievi contestati dai verificatori, beneficiando della riduzione delle sanzioni e del pagamento rateizzato delle somme dovute senza garanzia e a prescindere dall'importo dovuto. Dal 1° febbraio 2011 la definizione dei processi verbali di constatazione comporta la riduzione delle sanzioni ad *un sesto* del minimo edittale. Risulterà dunque conveniente ricorrere allo strumento in parola ogni qualvolta il contribuente ritenga di non avere valide ragioni da far valere in contraddittorio con i verificatori.

In considerazione delle problematiche al-

le quali avrebbe potuto dare luogo la prassi dell'emissione di avvisi di accertamento non preceduti dalla redazione del processo verbale di constatazione, il dl n. 185/2008 ha introdotto altresì l'istituto della c.d. *adesione agli inviti al contraddittorio dell'Ufficio*, estendendo allo stesso il medesimo trattamento sanzionatorio. Il contribuente che accetta i contenuti di un invito al contraddittorio (o *invito a comparire*), in sintesi, ottiene lo stesso regime agevolato (dal punto di vista sanzionatorio e della possibilità di avvalersi del pagamento rateale) previsto per l'adesione ai processi verbali di constatazione. La definizione anticipata dell'obbligazione tributaria comporta, inoltre, al pari dell'adesione ai processi verbali di constatazione, la preclusione dalla facoltà di adire l'autorità giudiziaria e di avvalersi dell'istituto dell'accertamento con adesione.

### ADESIONE AL PVC E ADESIONE AGLI INVITI AL CONTRADDITTORIO

Caratteristiche	Intervengono in una fase antecedente alla fase contenziosa
Vantaggi	Riduzione delle sanzioni e possibilità di rateazione senza garanzie
Svantaggi	Adesione integrale ed assenza di contraddittorio
Oneri	Pagamento del 100% delle imposte e di 1/6 delle sanzioni

Le *chance* del contribuente di evitare i costi ed i tempi connessi all'instaurazione di un giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie non si esauriscono neppure a seguito dell'emissione dell'atto impositivo: numerosi sono infatti gli istituti deflativi, *facoltativi* ed *obbligatori*, che permettono al contribuente di definire la propria obbligazione tributaria anche successivamente alla notifica dell'atto impositivo dell'Ufficio.

Con la legge n. 662 del 23 dicembre 1996 è stato dato avvio a una generale opera di riforma del sistema sanzionatorio tributario e di revisione degli istituti deflativi già previsti e disciplinati dal dl 564/1994, successivamente attuata con l'emanazione del dlgs 19/06/1997, n. 218. L'idea di ridurre al minimo i carichi di lavoro dei Giudici tributari e di migliorare l'efficienza dell'Amministrazione finanziaria hanno comportato un graduale ampliamento della gamma degli istituti amministrativi volti ad

evitare le liti fiscali.

Dopo l'emanazione dell'atto impositivo, la stessa Amministrazione finanziaria ha in primo luogo la facoltà di correggerlo o annullarlo, su istanza del contribuente o su attivazione propria. La c.d. *autotutela*, concepita dalle previsioni di cui all'art. 68 del dpr 27 marzo 1992, n. 287 e all'art. 2-*quater* del dlgs 30 settembre 1994, n. 564 è regolamentata dal decreto del Ministero delle finanze n. 37 dell'11 febbraio 1997.

Il potere *de quo* consiste nella capacità, riconosciuta alla Pubblica amministrazione, di riesaminare criticamente la propria attività ed eventualmente correggerla mediante l'annullamento o la revoca di atti ritenuti illegittimi. L'eventuale annullamento dell'atto ha efficacia *ex tunc* e, conseguentemente, non incontra limiti neanche nell'eventuale preesistenza di diritti soggettivi sorti sulla base dell'atto da annullare. In sostanza, quando l'Amministrazione rileva che in un atto da essa emanato è contenuto un errore, in mancanza del quale lo stesso atto non sarebbe stato emanato o avrebbe assunto un contenuto diverso, ha la possibilità di annullarlo o correggerlo, evitando in tal modo di danneggiare ingiustamente il contribuente nei cui confronti è stato emesso. A differenza dell'autotutela amministrativa, con riferimento alla quale la pubblica amministrazione deve tenere conto dei confliggenti interessi privati e dello stesso interesse pubblico, l'autotutela tributaria presenta una connotazione specifica. In ambito tributario, l'esercizio dell'autotutela, oltre a doversi conformare ai principi di imparzialità, trasparenza e buon andamento, tiene conto anche 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 (articolo 53 della Costituzione). Sicché, al fine dell'annullamento d'ufficio è necessario che sia stata rilevata sia l'illegittimità dell'atto, sia uno specifico, concreto e attuale interesse pubblico all'eliminazione dell'atto stesso, diverso dal generico interesse al ripristino della «legalità».

Ulteriore strumento a disposizione del contribuente per prevenire eventuali vertenze con il fisco ovvero per chiuderle ove sia già stato notificato l'atto impositivo è il c.d. *accertamento con adesione* (detto anche «concordato»). L'accertamento con adesione, introdotto dagli artt. 2bis e 2ter del dl n. 564/94 e completamente ridisegnato dal dlgs n. 218/1997, è un accordo tra l'Ufficio che ha emesso l'avviso di accertamento e il contribuente, preceduto da un contraddittorio formale, nel cui ambito vengono rideterminate imposte e sanzioni accertate. Tale istituto permette al contribuente, a seguito della ricezione dell'avviso di accertamento ovvero anche precedentemente, di *patteggiare* l'imponibile accertato dall'Ufficio ottenendo

### AUTOTUTELA

Caratteristiche	E' consentita all'Ufficio sia per ATTI NON DEFINITIVI (in pendenza dei termini di impugnazione) sia per ATTI DEFINITIVI, salvo non sia intervenuta una sentenza passata in giudicato. Evita all'Amministrazione finanziaria il pregiudizio derivante dall'illegittimità del suo operato ed assicura la conformità dell'attività amministrativa ai principi di buon andamento ed imparzialità previsti dall'art. 97 della Costituzione
-----------------	---

uno sconto sulle sanzioni irrogate che, a seguito della *Finanziaria 2011* e a partire dal 1° febbraio 2011, sono rideterminate nella misura di *un terzo* del minimo previsto dalla legge. La convocazione preventiva da parte dell'Ufficio così come la comparizione all'appuntamento del contribuente non sono obbligatori: è evidente, tuttavia, che qualora il contribuente non si presenti, non sarà legittimato a proporre la procedura di adesione a seguito della ricezione dell'atto di accertamento. La procedura è attivabile dagli Uffici finanziari o, in limitate ipotesi, dallo stesso contribuente. Nel primo caso l'Ufficio deve convocare il contribuente a mezzo del c.d. *invito a comparire*, atto con il quale rende edotto quest'ultimo dei periodi di imposta assoggettabili ad accertamento, del giorno e luogo della comparizione, delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti in caso di definizione agevolata, nonché dei motivi che hanno dato luogo alle rettifiche effettuate.

Il contribuente, viceversa, potrà dare avvio alla procedura di adesione prima della notifica dell'atto di accertamento ove siano stati effettuati nei suoi confronti accessi, ispezioni e verifiche, oppure successivamente alla ricezione dello stesso. In tale ultima caso, però, la possibilità di attivare la procedura è condizionata alla circostanza che l'avviso di accertamento non sia stato preceduto dal prodromico *invito a comparire*.

Il terzo comma dell'art. 2 del dlgs 218/1997 stabilisce inoltre che successivamente alla definizione dell'accertamento, lo stesso non sarà più impugnabile dal contribuente, né modificabile o integrabile da parte dell'Ufficio salvo emergano nuovi elementi attestanti un'evasione macroscopica. L'Ufficio potrà procedere ad un nuovo accertamento non già ove siano emersi nuovi elementi non conosciuti né conoscibili al momento della definizione ma esclusivamente ove da detti elementi emerga un maggior reddito superiore al 50% di quel-

lo definito, comunque non inferiore ad euro 77.468,00. È opportuno considerare, infine, che l'attivazione della procedura comporta l'automatica sospensione, per un periodo di 90 giorni a decorrere dalla data di presentazione o spedizione dell'istanza, del termine per impugnare l'atto di accertamento davanti alla Commissione tributaria provinciale. Pertanto il contribuente che non riesca ad accordarsi con l'Ufficio non perderà la possibilità di proporre ricorso alla competente Commissione provinciale.

Ulteriore possibilità riconosciuta al contribuente è quella di prestare acquiescenza agli addebiti riportati nell'atto impositivo ricevuto, rinunciando espressamente alla facoltà di proporre ricorso dinanzi alla competente Commissione tributaria e di avvalersi della procedura di accertamento con adesione. L'istituto della *c.d. acquiescenza*, disciplinato dall'art. 15 del dlgs n. 218 del 19 giugno 1997, offre ai contribuenti la possibilità di ottenere la riduzione della sanzione *ad un terzo* (l'aumento della sanzione in luogo della previgente sanzione di *un quarto* è stato determinato dall'art. 1, comma 18, lett. c), legge 13 dicembre 2010, n. 220).

Con l'introduzione degli istituti della adesione ai processi verbali di constatazione e dell'adesione agli inviti al contraddittorio, il dl n. 185/2008 ha altresì introdotto la *c.d. acquiescenza rinforzata*, istituto che consente al contribuente, in caso di notifica di un avviso di accertamento non preceduto dal processo verbale di constatazione ovvero dal relativo invito al contraddittorio, di beneficiare di una riduzione delle sanzioni ad *un sesto* dei minimi edittali.

Ai fini del perfezionamento della fattispecie occorre procedere al versamento delle somme dovute, ovvero della prima rata ove sussistano le condizioni per la rateazione, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto di accertamento ed alla presentazione all'Ufficio della relativa quietanza e dell'eventuale garanzia, nei dieci giorni successivi al versamento.

Attese le analogie si ritiene doveroso fare brevemente riferimento anche allo strumento deflativo della *c.d. definizione agevolata delle sanzioni*.

L'istituto consente al contribuente di estinguere l'obbligazione nascente dalla violazione commessa pagando, entro termini prefissati, una sanzione amministrativa di ammontare pari ad *un terzo* delle sanzioni irrogate. La definizione agevolata delle sanzioni comporta l'estinzione dell'eventuale controversia limitatamente ai profili sanzionatori, ferma restando la contestabilità in sede giudiziale degli aspetti legati al pagamento dell'imposta da cui scaturisce la sanzione.

A tale importante conseguenza si aggiungono una serie di benefici accessori quali la preclusione dall'irrogazione di eventuali sanzioni accessorie, e l'irrelevanza delle violazioni

contestate ai fini della recidiva contemplata dall'art. 7, comma 3, dello stesso dlgs 472/97. L'istituto è disciplinato dall'art. 16, comma 3, del dlgs n. 472/1997, qualora l'atto emesso riguardi unicamente a contestazione delle sanzioni, e, dall'art. 17, comma 2 dello stesso decreto, qualora sia relativo al tributo e ai profili sanzionatori ad esso collegati.

La procedura *de qua* si rivela vantaggiosa allorché il contribuente, credendo di essere nel giusto ma non avendone la certezza, intenda bloccare le sanzioni ridotte versando il corrispondente ammontare, e, nello stesso termine di 60 giorni, proporre ricorso alla Commissione tributaria. Dubbi permangono con riferimento al trattamento di eventuali istanze di rimborso avanzate in caso di esito positivo del giudizio instaurato, per la sola imposta, nonostante la definizione agevolata delle sanzioni.

L'eventuale sentenza che accerta la *non debenza* del tributo fa infatti venire meno il presupposto stesso della sanzione (mancato pagamento dell'imposta), ossia il titolo giuridico che ha consentito all'Erario di percepire i relativi importi.

Ciononostante, secondo i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate (circolare 12/E del 12 marzo 2010), il perfezionamento della procedura *de qua* estingue irrevocabilmente l'obbligazione tributaria con conseguente preclusione, per il contribuente, della possibilità di avanzare pretese di rimborso a seguito di un'eventuale sentenza favorevole pronunciata con riferimento all'imposta contestata.

Secondo la posizione dell'Amministrazione finanziaria (con il conforto della dottrina maggioritaria), dunque, l'irrevocabilità del rapporto tributario connesso alla pena pecuniaria (in virtù di una scelta fatta dall'interessato e dalla rinuncia dello Stato a far valere ogni ulteriore pretesa), costituirebbe la contropartita della funzione premiale dell'istituto, caratterizzata dalla riduzione del pagamento della sanzione accordata al trasgressore.

Tale soluzione, invero, pare trascurare il disposto dell'art. 19, comma 6, del medesimo dlgs n. 472 del 1997, che, in tema di esecuzione delle sanzioni, prevede che «*se in esito alla sentenza di primo o di secondo grado la somma corrisposta eccede quella che risulta dovuta, l'Ufficio deve provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza*».

Il contribuente, dunque, dinanzi alla notifica di un avviso di accertamento potrà decidere di definire in via agevolata le sanzioni, con tutti i benefici sopra visti, e impugnare l'avviso di accertamento solo in riferimento alla imposta, sapendo che, in caso di accoglimento del ricorso, la richiesta di rimborso delle somme versate a titolo di definizione agevolata della sanzione troverà il diniego dell'Amministrazione finanziaria.

Certo, dinanzi a tale diniego, espresso o ta-

## LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

cito, il contribuente potrà presentare ricorso dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale e, per esempio, eccepire la violazione del disposto di cui all'art. 19, comma 6, del medesimo decreto.

Come premesso, nell'intento di apportare modifiche strutturali al sistema e di deflazionare in maniera incisiva il contenzioso tributario, la *manovra correttiva* del luglio 2011 (l'art. 39, comma 9, dl 6 luglio 2011, n. 98, in vigore dal 6 luglio 2011, ha introdotto nel dlgs 546/92, l'art. 17-bis), ha introdotto nel sistema tributario, con decorrenza dal 1° aprile 2012, gli istituti del *reclamo* e della *mediazione tributaria*, rime-di amministrativi che, a differenza degli altri istituti deflativi del contenzioso, hanno portata generale e *obbligatoria*, seppur con riferimento alle controversie di valore non superiore a 20 mila euro.

L'avvio della procedura mediante la presentazione dell'istanza di «*reclamo-mediazione*» è dunque un onere che il contribuente interessato ad agire in giudizio deve necessariamente assolvere.

Il procedimento si svolge dinanzi ad un Ufficio diverso da quello che ha svolto l'attività istruttoria dell'atto oggetto di reclamo, al quale è affidato il compito di valutare criticamente i profili di legittimità degli atti, anticipando in tal modo il prevedibile annullamento dell'atto ad opera delle Commissioni tributarie. A partire dal 1° aprile 2012, dunque, il contribuente dovrà stare attento ad individuare specificamente l'oggetto della domanda ed i motivi di impugnazione già in sede di redazione dell'istanza di reclamo. Infatti, in caso di mancato accoglimento del reclamo proposto o di mancata conclusione della mediazione entro il termine dilatorio di 90 giorni, «*il reclamo produce gli effetti del ricorso*». L'oggetto della domanda individuato in sede di reclamo è, infatti, imm modificabile: qualora nel reclamo si sia insistito esclusivamente per l'annullamento parziale dell'atto, nell'eventuale fase giurisdizionale non potrà essere formulata domanda di annullamento totale.

La *ratio* dei due istituti è evidentemente quella di ridurre al minimo le controversie di valore poco significante al fine di concentrare l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria e dei Giudici tributari sulle questioni di importo più rilevante.

In tale logica si giustifica anche l'ultimo provvedimento di definizione delle liti fiscali pendenti (di cui al comma 12 dell'art. 39 del dl 98/2011), allo stesso modo limitato alle controversie di valore inferiore a 20 mila euro. Rientrano nell'ambito di applicazione dei due istituti tutti gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie ex art. 19 del dlgs 546/92 emanati dall'Agenzia delle entrate di valore inferiore al suddetto importo, con l'unica espressa esclusione degli atti di recupero degli aiuti di Stato.

E opportuno inoltre considerare che a tenore

dell'art. 17-bis del dlgs 546/92, per le controversie rientranti nell'ambito di applicazione dell'istituto è preclusa la possibilità di conciliazione giudiziale (strumento deflativo di cui si dirà più diffusamente *infra*) qualora la procedura di reclamo non si sia conclusa positivamente.

Inoltre, contrariamente a quanto sostenuto da taluno in dottrina, nessuna disposizione ha escluso la possibilità di presentare istanza di accertamento con adesione su un atto reclamabile, per cui l'obbligo del reclamo opera anche qualora il contribuente abbia in precedenza tentato, senza esito positivo, la via dell'accertamento con adesione.

Gli istituti fin qui esaminati consentono di evitare l'instaurazione del contenzioso tributario e di trarre i conseguenti benefici dal punto di vista sanzionatorio.

Le possibilità del contribuente di definire la propria posizione fiscale, infatti, non si esauriscono neanche qualora sia stato già attivato il procedimento contenzioso per ottenere l'annullamento dell'atto impositivo notificato. La c.d. *conciliazione giudiziale*, disciplinata dall'art. 48 del richiamato dlgs n. 546/1992, costituisce l'ultimo degli strumenti a disposizione del contribuente per chiudere la controversia precedentemente instaurata ed evitare la pronuncia delle Commissioni tributarie. Lo strumento rappresenta sostanzialmente l'ultima *chance* per il contribuente di accordarsi con il Fisco per la definizione di qualsiasi controversia di competenza delle Commissioni tributarie, sulla base di uno specifico accordo transattivo.

La procedura può essere attivata sia su impulso delle parti processuali sia della stessa Commissione provinciale: in ogni caso è necessario che l'accordo tra contribuente ed Amministrazione finanziaria sia stato raggiunto entro la prima udienza e formalizzato in apposito verbale.

La conciliazione può essere raggiunta sia in «*in udienza*», a seguito di istanza di parte da discutere dinanzi alla Commissione provinciale, sia «*fuori udienza*», allorché l'accordo sia stato raggiunto tra le parti precedentemente e si provveda direttamente al deposito in Commissione di una memoria che ne riassume i termini (in udienza il presidente si limiterà a chiedere conferma del contenuto dell'accordo e, con decreto, dichiarerà estinto il giudizio).

La redazione del verbale ovvero il deposito del decreto del presidente della Commissione non perfezionano tuttavia la fattispecie conciliazione essendo a tal fine necessario il versamento degli importi definiti secondo le modalità espressamente stabilite *ex lex*.

L'analisi svolta nel presente scritto, seppur necessariamente sommaria, ha cercato di fornire un quadro degli strumenti deflativi del contenzioso tributario attualmente previsti dalla normativa italiana.

Gli strumenti esaminati, tendenti alla isti-

## LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

	ACCERTAMENTO CON ADESIONE	ACQUIESCENZA	DEFINIZIONE SANZIONI	RECLAMO	CONCILIAZIONE GIUDIZIALE
CARATTERISTICHE	Permette di discutere nel merito le contestazioni in una fase pre-contenziosa	Interviene a seguito dell'emissione dell'atto impositivo	Riduce il rischio economico del contenzioso senza pregiudizio per la contestabilità degli aspetti legati al pagamento dell'imposta	A differenza degli altri istituti deflativi ha portata obbligatoria: l'avvio della procedura è un onere obbligatorio per agire in giudizio successivamente	Costituisce l'ultima chance di raggiungere un accordo
VANTAGGI	Riduzione di imponibile sanzioni	Riduzione sanzioni	Riduzione sanzioni	Ove la procedura si sia conclusa positivamente consente di evitare il contenzioso con ed i costi connessi	Riduzione imponibile e sanzioni
SVANTAGGI	Presentazione di garanzie per importi rateizzati	Integrale adesione all'atto di accertamento	Irrecuperabilità di quanto versato in caso di vittoria in giudizio	E' preclusa la conciliazione giudiziale	Poco plausibile ove successiva ad accertamento con adesione
ONERI	Pagamento del 100% delle sole rettifiche concordate e di 1/3 delle sanzioni	Pagamento del 100% delle imposte e di 1/3 delle sanzioni irrogate	Pagamento di 1/3 delle sanzioni irrogate	E' necessario prestare particolare attenzione nella redazione dell'istanza poiché in caso di mancato accoglimento "il reclamo produce gli effetti del ricorso	

tuzionalizzazione della fase del dialogo e del contraddittorio preventivo, costituiscono la risposta predisposta dall'ordinamento giuridico alle criticità che, come l'eccessiva numerosi-

tà delle controversie e le lungaggini della via del contenzioso, hanno da sempre influenzato negativamente il rapporto tra contribuente e Amministrazione.