



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in Amministrazione, finanza e
controllo

Tesi di Laurea

**Gli istituti deflattivi
del contenzioso
tributario**

Relatore

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

Correlatore

Ch. Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Laureando

Alessandro Paoletti

Matricola

860231

Anno Accademico

2019/2020

Indice

Abstract	1
Introduzione	3
Capitolo I	5
Evoluzione storica degli istituti deflattivi	5
1 Gli istituti deflattivi dall'Ottocento alla riforma fiscale del 1971-1973	5
2 Gli interventi normativi dal 1990 ai giorni nostri	6
3 Gli istituti deflattivi attualmente vigenti	10
Capitolo II	13
I principi di rango costituzionale che regolano e limitano gli istituti deflattivi del contenzioso tributario	13
1 Introduzione	13
2 Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.....	14
2.1 La distinzione fra potestà legislativa tributaria e potestà amministrativa tributaria	17
2.2 Il principio della riserva di legge contenuto nell'articolo 23 della Costituzione .	20
2.3 Principio di legalità dell'azione dell'amministrazione	23
3 Il Principio di capacità contributiva.....	24
3.1 Cenni storici al principio di capacità contributiva	24
3.2 Il principio di capacità contributiva oggi	25
3.3 Il concetto di uguaglianza sancito dall'articolo 53	27
3.4 La Funzione garantista dell'articolo 53	29
4 Il principio del buon andamento e d'imparzialità dell'Amministrazione.....	31
5 La Discrezionalità tributaria	34
Capitolo III	39
Gli istituti deflattivi	39
1 Introduzione	39
2 L'interpello	41
2.1 Le tipologie di interpello	42
2.1.1 L'interpello ordinario	44
2.1.2 Interpello probatorio	45
2.1.3 Interpello antiabuso	47
2.1.4 Interpello disapplicativo.....	48

2.1.5 Interpello sui nuovi investimenti.....	48
2.2 Conclusioni sull'interpello	49
3 L'autotutela.....	50
3.1 <i>Ratio</i> ed evoluzione storica dell'istituto.....	50
3.2 Il procedimento	54
3.3 Lo Svolgimento del procedimento di autotutela	55
3.4 Il diniego di autotutela	56
4 Il ravvedimento operoso	58
4.1 <i>Ratio</i> ed evoluzione storica dell'istituto.....	58
4.2 Perfezionamento del ravvedimento.....	64
4.3 Gli effetti del Ravvedimento operoso nel processo penale.....	67
4.4 Il ravvedimento per errore.....	69
4.5 Ravvedimento operoso parziale nei tributi locali	71
4.6 Novità del ravvedimento operoso 2020	72
5 Accertamento con adesione	74
5.1 <i>Ratio</i> ed evoluzione storica dell'istituto.....	74
5.2 Svolgimento del procedimento di accertamento con adesione	76
5.2.1 Ambito di applicazione dell'accertamento con adesione.....	76
5.2.2 L'istanza del contribuente	77
5.2.3 L'istanza dell'ufficio.....	78
5.3 Il Perfezionamento dell'accertamento con adesione.....	78
5.4 Effetti derivanti dall'attuazione dell'accertamento con adesione	80
5.5 Accertamento con adesione per i tributi locali.....	81
5.6 Il Contraddittorio procedimentale nel processo tributario	82
6 Il Reclamo-mediazione	85
6.1 <i>Ratio</i> ed evoluzione storica dell'istituto.....	85
6.2 Le modifiche ottenute con il D.Lgs numero 156 del 2015	88
6.3 Il Procedimento di reclamo mediazione.....	91
6.4 Il perfezionamento dell'accordo di mediazione.....	94
6.5 Requisiti formali per l'effettuazione del reclamo-mediazione.....	97
6.6 Confronto con l'accertamento con adesione	97
7 La conciliazione giudiziale	98
7.1 <i>Ratio</i> ed evoluzione storica dell'istituto.....	98

7.2 Le varie tipologie di conciliazione	101
7.2.1 Conciliazione in udienza (articolo 48- <i>bis</i> del D.Lgs numero 546 del 1992) ..	102
7.2.2 Conciliazione fuori udienza (articolo 48 comma 5 del D.Lgs numero 546 del 1992).....	103
7.3 Il perfezionamento della conciliazione	104
7.4 Gli effetti della conciliazione	105
Conclusione	107
Bibliografia	109
Sitografia	113
Giurisprudenza di riferimento	115
Prassi	117

Abstract

La lunga durata dei processi tributari – che si sviluppano quasi sempre per due gradi di giudizio di merito, al quale spesso segue il giudizio di legittimità davanti la Suprema Corte di Cassazione – ha portato il Legislatore a incentivare sempre più la definizione spontanea o concordata del contenzioso.

In questa tesi verranno dunque illustrati e approfonditi i diversi strumenti che la Legge ha messo a disposizione del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria volti proprio a consentire la riduzione del contenzioso, evidenziando come esista un sistema premiale in base al quale le sanzioni vengono abbattute in misura maggiore quanto prima venga definita la controversia potenziale o già insorta.

L'elaborato, oltre ad esporre le modalità con cui gli istituti presi in considerazione vengono a attuarsi, mira ad individuare come gli stessi trovino applicazione nel rispetto dei principi costituzionali fondamentali presenti nel nostro ordinamento tributario, quali l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria (articolo 23 della Costituzione), la capacità contributiva (articolo 53 della Costituzione), l'uguaglianza (articolo 3 della Costituzione) e il principio del buon andamento e dell'imparzialità dell'Amministrazione (articolo 97 della Costituzione).

Introduzione

Nel campo tributario ogni giorno si può assistere all'interazione fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. Questa interazione, per i due soggetti, ha interessi completamente differenti, in quanto il cittadino-contribuente si trova a veder intaccata la propria sfera patrimoniale da parte dello Stato con l'imposizione di tasse e tributi, mentre l'interesse dello Stato è quello dell'ottenimento del gettito necessario ad attuare le proprie attività, le quali servono per il bene comune.

In questa interazione, molto spesso nascono delle problematiche perché quanto chiesto dall'Amministrazione finanziaria può essere differente rispetto a quanto il contribuente dovrebbe pagare realmente. Ciò accade perché ci possono essere errori nella modalità di quantificazione dell'imponibile, ad esempio in quanto viene determinato con criteri induttivi, o perché lo stesso contribuente attua delle manovre diversive per sottrarre illegittimamente all'imposizione dello Stato parte della propria ricchezza. Le informazioni di cui l'Amministrazione finanziaria dispone potrebbero essere non rappresentative della reale capacità contributiva del contribuente. Auspicabile – e favorito dal legislatore – è dunque il contraddittorio endoprocedimentale, che può permettere al contribuente di fornire quegli elementi atti a definire la propria posizione prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, evitando quindi – sia per questi, sia per l'Amministrazione – i costi e l'alea del contenzioso.. Le interazioni fra contribuente ed Amministrazione, tuttavia, sono in molti casi negative e portano ad un contrasto il quale non può che sfociare in un contenzioso fra le parti, portando così i tempi di definizione della controversia ad allungarsi, perché per la definizione della vertenza ci si deve rivolgere al Giudice tributario.

L'obiettivo di questa tesi è quello di illustrare gli istituti deflattivi, i quali nascono proprio a fronte di queste problematiche. L'obiettivo principale è quello di affermare che tali istituti servono per una più rapida definizione della controversia, permettendo un doppio vantaggio poiché da un lato aiutano l'Amministrazione ad accelerare l'ottenimento della pretesa e dall'altro aiutano il contribuente a veder rispettati i propri diritti, ed ottenere un prelievo tributario idoneo alla propria capacità contributiva.

Inoltre gli istituti deflattivi hanno una funzione premiale, ovvero il ricorso ad essi porta ad una riduzione della sanzione poiché si vuole premiare la volontà del contribuente a rinunciare al

contenzioso; e tale premio è tanto più consistente (ossia l'abbattimento della sanzione è tanto più significativo) quanto prima viene risolta la lite.

Per argomentare e sostenere questi tesi sono stati analizzati i principali manuali del diritto tributario, le più significative sentenze delle varie Commissioni tributarie, della Suprema Corte e materiale riguardante gli istituti deflattivi messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

La scelta di questo argomento è stata dettata proprio per la sua novità ed estrema attualità, nonché per la sua continua mutabilità. Come si avrà modo di vedere, infatti, gli istituti sono in continua evoluzione, proprio perché dalla loro introduzione si è visto un grande potere deflattivo delle controversie, quindi potranno essere materia di studio anche nel prosieguo.

Nel primo capitolo verrà trattata l'evoluzione storica degli istituti deflattivi. Questi hanno avuto una primaria introduzione nel 1800; negli anni settanta del secolo scorso a seguito del verificarsi di situazioni di corruzione, causate per lo più dal grande potere concesso all'agente che doveva definire le vertenze, si è registrata una drastica chiusura rispetto alla possibilità di giungere ad una definizione concordata della controversia potenziale o già insorta. Tuttavia negli anni novanta si è avuta una nuova apertura verso questi istituti, i quali vengono riconsiderati, diventando un mezzo molto utilizzato per la definizione delle controversie, che si è ulteriormente ampliato nel decennio appena concluso

Nel secondo capitolo verranno elencati ed analizzati i principi costituzionali che regolano il nostro ordinamento tributario, quali il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e della riserva di legge, il principio di capacità contributiva, il principio dell'uguaglianza e il principio del buon andamento e dell'imparzialità dell'amministrazione.

Nell'ultimo capitolo verranno quindi analizzati singolarmente i vari istituti deflattivi, evidenziando come gli stessi siano modificati ed ampliati nel tempo, nonché esaminando i loro aspetti principali. In più si osserverà anche come si interfaccino con i principi cardine del diritto tributario, sottolineando la loro possibile applicazione nel rispetto di tali principi. Infine verrà esposta la *ratio* che ha spinto il legislatore nella loro formazione ed evoluzione.

Il mondo degli istituti deflattivi è in continua evoluzione, ed il loro inserimento nel nostro ordinamento giuridico ed il loro sviluppo sono sicuramente positivi. Inoltre la facilità di essere utilizzati permette di aumentare la *compliance* con il contribuente, riducendo in questo modo anche la mole di contenziosi che ormai avevano intasato le commissioni tributarie.

Capitolo I

Evoluzione storica degli istituti deflattivi

1 Gli istituti deflattivi dall'Ottocento alla riforma fiscale del 1971-1973

Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario, che in questi anni stanno trovando il *favor* del legislatore, non costituiscono una novità nell'ordinamento giuridico, essendo possibile rinvenirne alcune forme già nell'Ottocento.

Invero, con riferimento l'imposta di ricchezza mobile, all'articolo 40 del T.U. numero 4021 del 1877, veniva previsto che l'agente avesse la possibilità di concordare con il contribuente le somme da corrispondere. Si può notare quindi come l'attuale accertamento con adesione discenda dal testo unico sopra indicato ed è caratterizzato da un "*fenomeno cronologicamente continuo*"¹.

I principi generali degli istituti deflattivi odierni sono riscontrabili già negli articoli 40, 81 e 107 del regolamento 506 del 1907: in questi veniva disciplinata la possibilità del contribuente di intervenire nel processo di imposizione per mezzo di due istituti – quello dell'adesione e quello del concordato –, i quali permettevano di assoggettare a imposizione l'effettivo reddito del contribuente, la cui quantificazione corrispondeva alla reale capacità contributiva di quest'ultimo, e ciò proprio in quanto l'imponibile veniva con questi concordato².

Più in particolare: l'articolo 40 della legge sull'imposta sui redditi della ricchezza mobile disponeva che le "*somme di reddito netto siano concordate con i contribuenti*"; l'articolo 81 del R.D. 11 luglio 1907 numero 560 stabiliva che "*Quando l'agente concorda con il contribuente, fa constatare dell'accordo mediante dichiarazione tassativa, datata e sottoscritta da entrambi*"; l'articolo 107 dello stesso regolamento venivano "*definitivamente accertati [...] i redditi concordati fra i possessori e l'agente*".

¹ E. MARELLO, voce *Concordato Tributario*, in S. Cassese (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. II, Giuffrè, Milano, 2006, p. 1134.

² M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001, p. 140.

Il *favor* del legislatore per le definizioni concordate fra Amministrazione finanziaria e contribuente è dimostrata anche dal minor onere sul piano sanzionatorio gravante su quest'ultimo in caso di perfezionamento della definizione.

L'articolo 24 del R.D. del 17 settembre 1931, numero 1608, infatti, calmierava le sanzioni per la mancata o inesatta denuncia dei redditi quando l'accertamento, o la rettifica, di questi fossero definiti mediante concordato tra l'ufficio delle imposte ed il contribuente prima dell'intervento di alcuna decisione delle Commissioni amministrative.

Le citate disposizioni sull'imposta mobiliare erano applicabili anche all'imposta complementare progressiva sul reddito, in virtù dell'articolo 26 del R.D. 30 dicembre 1923 numero 3062.

Con la riforma Vannoni, L. numero 25 del 11 gennaio 1951, si delineava una chiusura verso l'istituto del concordato e si dovrà attendere il 1956, con la legge Tremelloni, per individuare nuovamente degli spiragli in cui poter insediare il concordato tributario³.

La riforma tributaria degli anni settanta del secolo scorso, operata con L. numero 825 del 1971, ha rappresentato una brusca frenata allo sviluppo degli istituti deflattivi. Con tale legge, infatti, il Parlamento forniva al Governo la delega necessaria per avvicinare il sistema fiscale al principio di capacità contributiva e di progressività sancito più di vent'anni prima dalla Costituzione. Conseguentemente, si limitava la determinazione consensuale con il contribuente alle sole imposte di registro, sulle successioni e sulle donazioni.

I metodi di definizione agevolata del contenzioso tributario sono stati eliminati definitivamente con la riforma del 1973 in quanto l'obiettivo era rimuovere la radicata corruzione che era presente negli accordi illeciti tra funzionario e contribuente. Si mirava così ad eliminare ogni valutazione soggettiva del funzionario per arrivare a tale obiettivo⁴.

2 Gli interventi normativi dal 1990 ai giorni nostri

Con l'introduzione della L. numero 241 del 1990 – concernente il procedimento amministrativo e, di conseguenza, anche il procedimento tributario – venne modificato il

³ E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Giappichelli, Torino, 2000, p. 42 e ss.

⁴ R. LUPI, *Diritto tributario parte generale*, Giuffrè, Milano, 2005.

rapporto fra contribuente ed Amministrazione. La legge impose che il rapporto tra Amministrazione e contribuente sia organizzato nel rispetto dei canoni di dialogo e trasparenza; inoltre venne delineata l'essenzialità del contraddittorio tra le parti, permettendo così un piccolo ed iniziale spiraglio di definizione agevolata⁵.

Bisognerà attendere il 1994 per avere un corpo normativo che concretamente reintroduce in ambito tributario forme di attuazione consensuale, sia pure nel rispetto dei principi di rango costituzionale⁶ che legano la tassazione alla capacità contributiva del contribuente e sanciscono il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁷ *“che cercano di rimediare al dogma dell'indisponibilità tributaria,(tradizionalmente inteso come assoluto presidio di inaccessibilità, in campo tributario, della disposizione civilistica o della discrezionalità amministrativa”*.

Il D.L. numero 564 del 1994, convertito con L. numero 656 del 1994, codifica al suo interno l'articolo 2-*bis* in cui viene definito l'accertamento con adesione del contribuente ai fini delle imposte sul reddito e dell'IVA; l'articolo 2-*ter* per l'accertamento con adesione ai fini di altre imposte indirette; e l'articolo 2-*sexies* per la conciliazione giudiziale. Alle definizioni agevolate disciplinate dal testé citato decreto non potevano accedere tutti i contribuenti, ma solo i lavoratori autonomi e i produttori di redditi d'impresa. Inoltre, non tutte le controversie erano conciliabili, ma solo quelle espressamente codificate dalla legge⁸.

L'istituto dell'accertamento con adesione viene riformato con il D.Lgs numero 218 del 1997, con cui il legislatore volle semplificare ed ampliare l'ambito di applicazione dell'istituto, incentivando altresì il contribuente ad utilizzare tale strumento deflattivo⁹.

Dopo questa prima apertura verso il dialogo, gli anni duemila si aprono con l'emanazione del cd *“Statuto dei Diritti del contribuente”* (L. numero 212 del 2000). Tale legge – le cui disposizioni attuano i principi di cui agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e possono essere derogate o modificate solo espressamente e da leggi speciali¹⁰ – si propone molteplici

⁵ A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 24.

⁶ Tali principi saranno approfonditi nel successivo capitolo 2.

⁷ M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, CEDAM, Padova, 2011, p. 5.

⁸ E. MARELLO, *Accertamento con adesione*, op. cit., 51 ss.

⁹ M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, op. cit., 10 ss.

¹⁰ Così afferma solennemente l'art. 1 della Legge in esame.

obiettivi¹¹ fra i quali i principali sono: avvicinare il contribuente all'amministrazione¹², limitando l'azione di quest'ultima¹³, sottoposta a precisi limiti dettati dall'obbligo di motivazione¹⁴ che deve caratterizzarne ogni atto¹⁴ e dalla tutela del legittimo affidamento del contribuente¹⁵ e dell'integrità patrimoniale di questi¹⁶.

Di notevole rilevanza, anche ai fini dell'oggetto specifico del presente elaborato, è la circostanza che lo Statuto del contribuente, come testé anticipato, sancisce espressamente il principio di buona fede e di collaborazione fra contribuente e Amministrazione (che permea l'intera Legge, e viene espressamente dettato dall'articolo 10) in diretta attuazione (oltre che nel rispetto dei principi di uguaglianza, indisponibilità dell'obbligazione tributaria e capacità contributiva sanciti dagli articoli 3, 23 e 53 della Costituzione) del principio di buona amministrazione di cui all'articolo 97 della Costituzione¹⁷: Amministrazione e contribuente non si trovano su piani differenti¹⁸, sicché il secondo è subalterno alla prima, ma interagiscono avendo pari dignità, ciò che costituisce il necessario presupposto per un effettivo e proficuo contraddittorio tra le parti¹⁹.

¹¹ G. MARONGIU, *Statuto del contribuente*, Diritto online, Treccani, 2016.

¹² A titolo esemplificativo, l'art. 2 della L. 212 sancisce il principio di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie; l'art. 5 impone all'Amministrazione finanziaria di assumere "idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti", portando a conoscenza dei contribuenti le proprie circolari; l'art. 6 dispone che l'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati; l'art. 11 il quale predispone l'interpello con cui il contribuente chiede all'Amministrazione una delucidazione, sull'applicazioni di fattispecie tributarie a casi concreti personali, quando vi sia incertezza sulla corretta interpretazione della stessa, per un approfondimento si rimanda al capitolo 3, paragrafo 2.

¹³ Si pensi che, ad esempio, l'art. 12 sancisce precisi diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Si pensi, inoltre, che l'art. 3, oltre a statuire che le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, sancisce che "relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono" (comma 1) e che "in ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dall'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti" (comma 2).

¹⁴ Cfr. l'articolo 7 della Legge in esame.

¹⁵ Cfr. l'articolo 10 della Legge in esame.

¹⁶ Cfr. l'articolo 8 della Legge in esame.

¹⁷ "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge e in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione".

¹⁸ Di parere contrario risulta A. GUIDARA, il quale afferma che "*Il rapporto che intercorre tra amministrazione e contribuente è messo su due livelli contrastanti, e l'amministrazione giace in un livello di supremazia rispetto al contribuente*". Cfr. A. GUIDARA, op. cit. p. 96.

¹⁹ Per un approfondimento sull'argomento si veda: L. PERRONE, *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del contribuente*, in L. PERRONE- C. BERLINI (a cura di), *Diritto tributario e corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, p. 433-443.

Anche al fine di ridurre la litigiosità che sussiste fra contribuente e Amministrazione, ed in considerazione altresì dell'elevato tasso di soccombenza della stessa in sede di contenziosa come si può vedere dai dati del MEF del 2019²⁰, la percentuale di esiti completamente favorevoli per l'Amministrazione nel primo grado di giudizio è del 47%, e del 49% nel secondo grado, per una durata media di un processo di primo grado di 608 giorni, mentre nel secondo grado di giudizio arriviamo a 906 giorni. La quantità di contenziosi è altresì molto elevata in quanto le controversie ancora pendenti al 31/12/2019 sono 335.262, per un valore complessivo nei due gradi di giudizio di circa 22,8 miliardi di euro. Nel 2019 si registra però un calo delle controversie pervenute innanzi alle commissioni tributarie di primo grado rispetto all'anno precedente del 7,30%, e vi è anche un calo del numero delle controversie pendenti al 31 dicembre del 12,49%, nel secondo grado di giudizio si osserva un calo rispetto all'anno precedente del numero di appelli pervenuti del 17,86%, e del numero delle controversie pendenti al 31 dicembre del 7,35%. Queste riduzioni le si deve principalmente all'uso degli istituti deflattivi e alla procedura di definizione agevolata derivante dal comma 10 dell'articolo 6 del D.L. numero 119 del 2018 convertito con L. numero 136 del 2018. Da questi dati si nota come una presenza e un uso corretto degli istituti deflattivi possa portare ad un vantaggio per entrambe le fazioni, perché gli stessi permettono di bilanciare la pretesa erariale salvaguardando al contempo diritti del contribuente. Con riferimento al passato, si riesce ad intuire ancora di più il ben volere da parte del legislatore nei confronti degli istituti deflattivi perché essi hanno permesso di ottenere una più rapida definizione e impedire l'insorgenza delle controversie tributarie, come possiamo notare dai dati 2015 del MEF, in cui al 31/12/2015 vi era un numero complessivo delle controversie pendenti in entrambi i gradi di giudizio, pari a 530.844²¹.

Sia l'Agenzia delle Entrate che gli altri Enti locali sponsorizzano gli istituti, in quanto essi sono l'unico mezzo capace di "accordare" le parti in causa, dando quindi la possibilità al fisco di ridurre le spese, i tempi, l'alea di definizione delle lite e al contribuente di ridurre drasticamente la pretesa erariale²². Il Legislatore dunque ha progressivamente promosso e

²⁰ MEF, *Relazione sul monitoraggio dello stato sul contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, <<https://tinyurl.com/y2uur2ve>>, Giugno 2020.

²¹ MEF, *Relazione sul monitoraggio dello stato sul contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, <<https://tinyurl.com/y3fsl8uv>>, Giugno 2016

²² F. DI MARCANTONIO, *Fisco, omezzo contraddittorio con il contribuente: quando occorre la prova di resistenza*, <<https://tinyurl.com/y3znoyt6>>, 08/03/2019.

ampliato il ricorso a istituti giuridici atti a risolvere in modo rapido e preventivo le controversie tributarie²³, come si passa ad esporre in modo maggiormente specifico.

3 Gli istituti deflattivi attualmente vigenti

Il campo degli istituti deflattivi è in continua evoluzione e gli stessi sono variati nel tempo diventando via via sempre più vicini alla definizione del contenzioso con il contribuente in maniera anticipata.

La loro evoluzione è dettata anche dalle nuove modalità con cui l'Amministrazione mette in atto il proprio potere in materia tributaria.

Altro motivo che porta ad un loro così largo uso è una questione di economicità da parte dell'Amministrazione in quanto utilizzando questi istituti si è certi della somma e dell'effettività della stessa, cosa che non accadrebbe se si andasse in contenzioso dato anche l'elevato tasso di soccombenza che l'Amministrazione presenta in contenzioso. Per il contribuente utilizzare questi istituti ha un vantaggio che è quello di ottenere una riduzione delle sanzioni, e un accertamento non basato solamente su presunzioni ma su fatti reali.

Gli strumenti che sono messi nelle mani dell'Amministrazione e del contribuente per la deflazione del contenzioso ad oggi vigenti sono :

- L'autotutela
- Il ravvedimento operoso
- L'acquiescenza
- L'accertamento con adesione
- Il reclamo-mediazione
- La conciliazione giudiziale
- L'interpello²⁴.

Questi istituti vengono divisi in due grandi famiglie: quelli bilaterali, come l'accertamento con adesione, il reclamo e la conciliazione giudiziale, in cui la definizione della controversia

²³ M. VERSIGLIONI, *Le ragioni del frequente utilizzo degli istituti deflattivi anziché del processo tributario*, Atti del Consiglio Nazionale A.N.T.I., 2009, p. 25.

²⁴ Ad avviso di chi scrive, l'istituto dell'interpello di cui all'art. 11 della L. 212/2000 solo parzialmente può essere ritenuto ricompreso tra gli istituti deflattivi e ciò in quanto il conoscere preventivamente l'opinione dell'Amministrazione finanziaria su una determinata questione non vincola né il contribuente, che può non adeguarsi, né l'Amministrazione, che successivamente può mutare il proprio orientamento. Sul punto si rinvia a quanto più diffusamente verrà sviluppato al capitolo 3 paragrafo 2.

avviene in contraddittorio tra Amministrazione e contribuente; quelli unilaterali, rimessi esclusivamente alla volontà del contribuente (quali il ravvedimento operoso e l'acquiescenza) o dell'Amministrazione (come nel caso dell'autotutela).

Negli ultimi anni, come si è anticipato e come si vedrà nel prosieguo, il Legislatore ha progressivamente incentivato la definizione delle controversie mediante ricorso ai suddetti istituti deflattivi, ampliandone la portata (si pensi ad esempio, che oggi è possibile definire un contenzioso in conciliazione anche nel secondo grado di giudizio, mentre in origine la conciliazione doveva perfezionarsi nella prima udienza del primo grado di giudizio), rimuovendo talune cause ostative (ad esempio, è oggi possibile avvalersi del ravvedimento operoso anche in presenza di un PVC, deflazionando il contenzioso prima dell'emissione dell'atto accertativo; si pensi, altresì, che oggi è possibile definire in conciliazione una controversia relativamente alla quale in precedenza era risultato infruttuoso il tentativo di mediazione, ciò che in origine era precluso) e rendendo maggiormente appetibili le forme di definizione anticipata (così, ad esempio, le sanzioni concretamente dovute sono tanto più basse quanto prima il contribuente sana la violazione mediante ravvedimento operoso)²⁵.

Il progressivo incremento delle definizioni agevolate ha permesso una riduzione del contenzioso tributario, consentendo una più celere celebrazione dei processi tributari grazie al minor numero di ricorsi presentati innanzi le Commissioni tributarie.

²⁵ Per una trattazione più accurata degli stessi si rimanda al capitolo 3 paragrafo 4.

Capitolo II

I principi di rango costituzionale che regolano e limitano gli istituti deflattivi del contenzioso tributario

1 Introduzione

L'imposta è per definizione un'obbligazione pecuniaria, ma non si può ritenere che il rapporto creditore-debitore che intercorre tra l'Ente impositore e il contribuente possa essere trattato come nel diritto privato.

Invero, se nei rapporti tra privati è possibile transare senza alcun limite, - ben potendo il creditore disporre del proprio credito concedendo sconti, o falciando lo stesso -, il rapporto contribuente-fisco deve essere informato ai principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva²⁶, l'interesse dell'Amministrazione ad ottenere la prestazione, invero, è dipendente all'interesse pubblico per il conseguimento del tributo in quanto l'Amministrazione non può rinunciare a far valere le proprie richieste, in via generale (salvo le specifiche ipotesi previste dalla legge)²⁷ anche nel caso in cui siano per lei controproducenti. Questa conseguenza denota una netta separazione con il diritto civile perché uno dei punti fondamentali del rapporto obbligatorio è l'interesse del creditore, il quale giustifica l'esistenza dell'obbligazione.

Inoltre all'Amministrazione è concesso il potere di punire l'inadempimento del contribuente con l'applicazione di sanzioni, cosa che non può avvenire del diritto civile²⁸.

Fermi restando, dunque, i principi costituzionali su richiamati, non può essere taciuto che spesso fra Amministrazione e contribuente sussistono vari contrasti e contrapposizioni che

²⁶ Solo l'art. 17-*bis* del D.Lgs. 546 del 1997, come si vedrà, consente all'Amministrazione di effettuare proposte di mediazione tenendo conto anche dell'economicità dell'azione amministrativa. Il principio di buona amministrazione, pertanto, può indurre l'Amministrazione a non inseguire il pieno soddisfacimento e rispetto del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, qualora il costo della propria azione sia superiore al beneficio perseguito. Si può ritenere, sebbene manchi un esplicito richiamo normativo, che il medesimo principio possa ispirare la definizione delle controversie in conciliazione.

²⁷ Oltre a quanto riportato nella nota precedente, si rappresenta che la Legge consente che l'Erario rinunci ad una quota del proprio credito in ben precise situazioni, ed in particolare in presenza di situazioni fallimentari o para-fallimentari (per cui è possibile una transazione fiscale nell'ambito di una procedura di concordato), ovvero in situazioni di comprovata crisi d'impresa o comunque di estrema difficoltà del debitore (cd legge-antisuicidi, che consente al fisco di rinunciare ad una quota del proprio credito).

²⁸ A. GUIDARA, op. cit. p. 96.

concernono sia questioni interpretative²⁹, sia metodologie di determinazione della base imponibile basati su criteri induttivi o su elementi presuntivi e non certi in relazione alle quali è possibile, ed anzi auspicabile, definire la controversia in contraddittorio tra le parti.

Gli istituti deflattivi, che nel prosieguo verranno distintamente approfonditi³⁰, operano sempre nel rispetto dei principi costituzionali (indisponibilità dell'obbligazione tributaria; capacità contributiva; equità, uguaglianza e buona amministrazione).

In alcuni casi, tali principi possono essere derogati, contemperandoli con altri (es: nella mediazione si tiene conto anche dell'economicità dell'azione amministrativa)³¹.

Appare opportuno, pertanto, procedere con una breve disamina dei suddetti principi costituzionali, nel cui alveo sono collocati gli istituti deflattivi.

2 Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria

La ricerca del significato di indisponibilità porta a due visioni della stessa, una in senso ampio e una in senso stretto.

Considerando la definizione di indisponibilità in senso stretto, ci si riferisce unicamente all'azione dell'Amministrazione finanziaria, che viene riferita alle potestà amministrative coinvolte nel prelievo tributario, ovvero accertamento e riscossione; in questo caso viene inibita la discrezionalità dell'Amministrazione in riferimento al tributo dovuto dal contribuente.

Così definita, l'indisponibilità trova la sua base normativa nell'articolo 23 della Costituzione perché questo riserva alla legge la disciplina di *an* e *quantum debeatur*, e in certi casi permette

²⁹ In tal caso, normalmente l'Agenzia delle Entrate persegue l'obiettivo di far affermare in sede giudiziaria la legittimità e correttezza del proprio orientamento. Conseguentemente, la definizione della controversia può avvenire solo sul piano sanzionatorio – disapplicando le sanzioni tributarie nel caso in cui l'Amministrazione riconosca la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza (art. 10, c. 3, L. 212/2000; art. 6, D.Lgs 472/97) – e sempre che il contribuente si conformi alla posizione dell'Ufficio.

³⁰ Si rimanda al capitolo 3 di questa tesi.

³¹ Secondo M. VERSIGLIONI in *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, Diritto online, Treccani, 2015, gli istituti della accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale costituirebbero delle deroghe *ex lege* al dogma dell'indisponibilità. Per un approfondimento sull'argomento si veda M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione, logica e responsabilità della scelta*, in *Giust. trib.*, 2008, 447 ss.

a questa di essere integrata da altre fonti³²; ne derivano, quindi, i vincoli alle azioni dell'Amministrazione di accertamento e riscossione³³.

La visione in senso ampio si riferisce al significato che l'indisponibilità ha con riferimento ai soggetti passivi d'imposta, perché questi sono chiamati alla determinazione e al versamento di quanto dovuto sotto forma d'imposta. Ci si riferisce ai diritti soggettivi propri del contribuente, i quali concernono situazioni che consentono a quest'ultimo di usufruire o meno di deduzioni, detrazioni e diverse modalità di pagamento. Tuttavia, la scelta del contribuente non è libera, poiché deve riguardare soluzioni prestabilite dal Legislatore. Le scelte che il contribuente effettua incidono sì sulle entità delle prestazioni tributarie, ma sono necessarie per un migliore apprezzamento della capacità contributiva, permettendogli di ottenere delle agevolazioni.

Si può, quindi, evincere che il contribuente non ha una disponibilità riferita alla possibilità di aumentare o diminuire la quantità di sgravi fiscali, ma deve stare alle normative in campo tributario definite dalla legge³⁴.

I principali riferimenti al principio di indisponibilità sono rinvenibili già nella vigenza dello Statuto Albertino, nel quale ci si riferisce all'inderogabilità dell'obbligazione come a un principio fondamentale del diritto tributario. Il principio in esame esisteva, dunque, già prima della nascita della nostra Costituzione ed è un principio fondamentale del diritto tributario; esso incideva sicuramente su portata ed ammissibilità degli accordi che riguardano il credito tributario³⁵.

L'articolo 30 dello Statuto Albertino, invero, sanciva che: *“Nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re”*. Tale disposizione forniva, dunque, una doppia garanzia: al cittadino di non essere sottoposto a soprusi ed illiceità da parte della pubblica Amministrazione, e a quest'ultima di ottenere quanto spettante senza troppe complicità. Già a quell'epoca, quindi, si sanciva l'impossibilità da parte dell'Amministrazione di intervenire per fornire agevolazioni che non fossero espressamente

³² Per un approfondimento si rimanda al paragrafo 2.2 di questo capitolo.

³³ M. T. MOSCATELLI, *Indisponibilità e discrezionalità*, Diritto online, Treccani, 2016.

³⁴ A. GUIDARA, op. cit., p. 65.

³⁵ A. GUIDARA, op. cit., p. 63.

previste dallo Statuto, come la legislazione emanata nel corso degli anni Venti del secolo scorso dimostrò ulteriormente³⁶.

Nell'articolo 23 della nostra Costituzione, il principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria viene confermato, e ciò in continuità con quanto statuito dall'articolo 30 dello Statuto Albertino, sancendo l'impossibilità per lo Stato o gli altri Enti di concedere esenzioni o agevolazioni che non siano previste dalla legge³⁷; conseguentemente le norme che vietano agli organi amministrativi di concedere la rideterminazione del debito tributario sono riconfigurabili a tali principi.

In dottrina è stato sottolineato che il principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è manifestazione della sovranità finanziaria dello Stato, in quanto l'obbligazione tributaria sarebbe un'obbligazione di diritto pubblico e come tale inderogabile. L'attività dell'Amministrazione, pertanto, è vincolata ai limiti imposti dalla legge per ottenere l'adempimento dell'obbligazione tributaria³⁸.

La continuità fra Statuto Albertino e Carta Costituzionale è rinvenibile anche con riferimento al principio di capacità contributiva³⁹: invero, all'articolo 25 dello Statuto Albertino veniva indicato l'obbligo di partecipare alla spesa pubblica indistintamente, ma in rapporto ai propri averi. Tale principio è sancito oggi dall'articolo 53 della Costituzione, a norma del quale tutti sono tenuti a partecipare alle spese pubbliche in base alla loro capacità contributiva. In dottrina è stato affermato⁴⁰ che: *“ferma restando la posizione che ravvisa nell'obbligazione tributaria un connotato pubblicistico, è di rilievo la questione del suo carattere d'indisponibilità, ricollegato al principio di riserva di legge, eguaglianza e capacità*

³⁶ Altri riferimenti storici all'indisponibilità li ritroviamo nel Regio Decreto numero 3269 del 30 Dicembre 1923 all'articolo 13 di cui si cita il testo: *“Il Ministro delle finanze, i funzionari da esso dipendenti e qualsiasi altra autorità pubblica non possono concedere alcuna diminuzione delle tasse e soprattasse stabilite da questa legge, ne' sospenderne la riscossione, senza divenirne personalmente responsabili”*. Come si può evincere da tale scrittura, la direzione intrapresa era quella della non possibilità di concedere dilazioni ai soggetti passivi d'imposta. In tal direzione era anche disposto per le successioni con il Regio Decreto numero 3270 del 30 Dicembre 1923, all'articolo 8 recita: *“Nessuna autorità pubblica, né l'amministrazione del demanio e delle tasse, ne' i funzionari da essa dipendenti, possono concedere alcuna diminuzione delle tasse e soprattasse stabilite da questa legge, ne' sospenderne la riscossione, senza divenirne personalmente responsabili.”* Nell'R.D.L. numero 827 del 28 Maggio 1924, veniva indicato che *“Non si può convenire alcuna esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione”*.

³⁷ Il principio della riserva di legge presente nell'articolo 23 verrà esposto nel dettaglio al successivo paragrafo 2.2.

³⁸ G. TESORO, *Principii di diritto tributario*, Macri, Bari, 1938, p. 48 e ss.

³⁹ Il principio dall'articolo 53 verrà esposto nel dettaglio al paragrafo 3.2.

⁴⁰ M. TRIVELLIN, *Obbligazioni tributarie*, Diritto online, Treccani, 2014.

contributiva". In tale logica, pertanto, il principio di indisponibilità del tributo trova fondamento sia nell'articolo 23, sia nell'articolo 53 comma 1, della Costituzione⁴¹.

Secondo Autorevole Autore⁴², però, l'indisponibilità tradizionalmente intesa è contraddittoria e appare alquanto debole, perché è contraddetta dall'attuale disciplina della conciliazione⁴³. È per questo che prende origine una nuova concezione di indisponibilità tributaria: essa può qualificarsi come il principio che obbliga l'uomo al rispetto "*de la verità data a priori, o al rispetto del fine di ricercare una delle verità comunque predeterminate, oppure al rispetto del fine di cercare la composizione*".

Questo fine compositivo impone la scelta fra soluzioni che portano al minor danno, e in questo modo viene a formarsi un nuovo concetto: quello dell'indisponibilità rovesciata, cioè non più il concetto secondo il quale vi è una scelta su un'unica soluzione disponibile, unilaterale, ma vi è la ricerca di una soluzione discrezionale. Questo è l'esempio dell'accertamento con adesione, utilizzato quando "*la questione è controvertibile all'infinito*", ovvero quando mancano delle soluzioni predeterminate e quindi non è possibile una scelta unilaterale⁴⁴.

Un riferimento normativo alla possibilità di giungere ad una definizione delle controversie può essere rinvenuto nell'articolo 91, comma 1, del C.P.C.⁴⁵, che in riferimento alla proposta conciliativa della controparte impone di scegliere responsabilmente⁴⁶ al fine di evitare la condanna alle spese di giudizio⁴⁷.

2.1 La distinzione fra potestà legislativa tributaria e potestà amministrativa tributaria

Per la concreta attuazione del principio di indisponibilità è opportuno distinguere tra potestà legislativa (o normativa), riferita alla possibilità di creare delle norme, e la potestà amministrativa, la quale attiene all'esecuzione delle suddette norme.

⁴¹ A. GUIDARA, op. cit., p. 64.

⁴² M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, op. cit. p. 385 ss.

⁴³ M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, op. cit., p. 4.

⁴⁴ Ivi, p. 5.

⁴⁵ Tale disposizione impone al Giudice che accolga "*la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa*" di condannare alle spese di lite "*la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo*".

⁴⁶ M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, op. cit., p. 5.

⁴⁷ Tale principio è stato espressamente introdotto nel processo tributario (art. 15, c. 2-*octies*, D. Lgs 546/92).

La potestà legislativa in materia tributaria è un'espressa derivazione sia dell'articolo 23 della Costituzione, sia del carattere strumentale delle norme che regolano la potestà d'imposizione, essendo queste mirate allo scopo di disciplinare le circostanze soggettive da cui ha origine l'applicazione della norma impositiva⁴⁸.

La potestà amministrativa è soggetta anch'essa ai vincoli dettati dall'articolo 23 della Costituzione, in quanto l'attività dell'Amministrazione è vincolata alla precisazione degli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria. In tale contesto la discrezionalità sarebbe concessa solo su altri elementi del tributo, ed in particolare sulle modalità e sui termini del pagamento⁴⁹.

In sintesi, l'indisponibilità viene intesa come l'irrinunciabilità della pretesa tributaria, in quanto l'Amministrazione non può in nessun caso rinunciare a un proprio credito tributario, se non nei casi previsti dalla legge. Di fatto, per quanto riguarda gli obblighi di versamento e i diritti a deduzioni o detrazioni, l'indisponibilità deriva dal fatto che queste situazioni sono unilaterali e non vi è possibilità che queste siano derogate. L'Amministrazione non può mai derogare al potere impositivo e alla vincolatezza dell'attività d'imposizione, visto che difetta di discrezionalità amministrativa nelle sue azioni, intese come la possibilità dell'Amministrazione di ponderare in questa fase interessi pubblici e privati⁵⁰.

In virtù del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, la Giurisprudenza ha considerato nulli gli accordi fra Amministrazione e contribuente, in quanto la funzione svolta dall'Amministrazione è una funzione pubblica, improntata ai surrichiamati principi costituzionali; ciò esclude un'impronta privatista o "commerciale"⁵¹. Tale esclusione è dovuta sia al fatto che i tributi non possono cambiare natura a piacimento dell'Amministrazione, sia al fatto che quando la legge ha definito il presupposto di un tributo

⁴⁸ G. A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, "Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze", 1, 1967, p. 264 e ss.

⁴⁹ B. COCIVERA, *Corso di diritto tributario*, F. Cacucci, Bari, 1965, pp. 81 ss., e 296 ss.

⁵⁰ A. GUIDARA, op cit., p. 81.

⁵¹ La Corte di Cassazione, con sentenza numero 27045 del 21 Dicembre 2007, ha affermato che sono nulle le clausole contrattuali con le quali il Comune rinuncia all'applicazione di un tributo TARSU, "*Osserva il Collegio che la decisione impugnata si pone in chiaro contrasto con la normativa in tema d'inderogabilità e indisponibilità del tributo di cui alle ricordate disposizioni del D.Lgs. n. 507 del 1993, mentre appare altrettanto evidente la contraddittorietà ed illogicità della motivazione da cui è sorretta. Assume invero la C.T.R., dopo aver premesso che "non è consentito riconoscere come legittima una clausola contrattuale con la quale il Comune intende rinunciare a favore della controparte privata, all'accertamento ed alla riscossione della tassa da questa dovuta" e che il tributo "era ed è dovuto"*"; e in tal senso vi è la sentenza Corte Conti, numero 512 del 16 Marzo 2005 "*Nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale vale il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. È, pertanto, responsabile di danno erariale il funzionario delle entrate che usa un potere discrezionale in tale attività*".

nessuno può sottrarsi ad esso⁵². Tuttavia in giurisprudenza non mancano le sentenze nelle quali si fa riferimento ad una “disponibilità” di concedere accordi da parte dell’Amministrazione, che però devono essere in ogni caso previsti dalla legge⁵³, e comunque devono essere consoni ad una più rapida e perequata attuazione del tributo^{54,55}.

Come esposto in precedenza, in linea generale, il fondamento del principio di indisponibilità può essere rinvenuto negli articoli 23 e 53 della Costituzione, i quali impongono che la legge determini ogni circostanza in cui vi deve essere applicata la normativa tributaria, ed impongono anche che il riparto delle spese collettive avvenga in maniera equa⁵⁶.

La Carta Costituzionale, quindi, pone precisi limiti al potere di imposizione: uno formale – dettato dall’articolo 23 – e uno sostanziale – sancito dall’articolo 53.

Dato che l’attività di imposizione limita la proprietà individuale e la libertà economica del cittadino, a garanzia di queste libertà vi è uno dei principi fondamentali del nostro ordinamento tributario, ovvero il principio di legalità⁵⁷: il tributo dunque deve essere attuato facendo riferimento al rapporto di vincolatezza e capacità contributiva, assicurando la giustizia d’imposizione.

Perciò, avendo la prestazione tributaria come base la legge e gli atti aventi forza di legge,

⁵² La Corte Costituzionale, con sentenza numero 225 del 25 luglio 2014, conferma l’indisponibilità da parte dell’Amministrazione finanziaria, in quanto essa non può disporre né del potere impositivo né di un diritto di credito, in quanto si legge che: “*da ricondurre la formulazione del censurato art. 182 ter, che appunto, in ossequio al principio dell’indisponibilità della pretesa tributaria, ha escluso la falcidiabilità del credito i.v.a. in sede di transazione fiscale, consentendone solo la dilazione di pagamento; modalità, questa, che non lede il principio di buon andamento della p.a., dovendo essere intesa come il limite massimo di espansione della procedura transattiva compatibile con il principio di indisponibilità del tributo*”, in modo conforme anche le sentenze nn. 241 del 2010, 348, 349 del 2007, 102 del 2008, 227 del 2010, 247 del 2011, 75 del 2012, 112, 207 del 2013.

⁵³ Cfr. la sentenza della Cassazione numero 12314 del 16 Marzo 2001, dove si legge che nel nostro ordinamento vige il principio dell’indisponibilità, ma vi sono margini di discrezionalità riguardanti determinati casi previsti dalla legge. “*Poiché nel nostro ordinamento vige il principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, le definizioni convenzionali della lite sono valide solo nei casi espressamente previsti, come è nella conciliazione giudiziale che rappresenta una deroga al predetto principio. Non può pertanto vincolare le parti una definizione raggiunta in assenza dei presupposti per la conciliazione giudiziale, fra i quali rientra la necessaria pendenza di una lite dinanzi al giudice di primo grado*”;

⁵⁴ La sentenza della Cassazione numero 9222 del 18 Aprile 2007, in cui si fa riferimento alla conciliazione c.d. abbreviata ed essa è “*espressione del principio di disponibilità delle posizioni processuali e del favor legislativo per una soluzione conciliativa delle liti, anche in funzione della ragionevole durata del processo*”, perché “*essa non può ritenersi preclusa dalla circostanza che l’accordo sia stato raggiunto solo dopo alcune udienze di mero rinvio, in quanto l’interesse all’immediatezza della tutela giurisdizionale non consente al giudice d’imporre un’attività inutile e defatigante, contro l’interesse delle parti e dell’ordinamento ad una presa d’atto dell’inutilità della prosecuzione della vertenza.*”;

⁵⁵ A. GUIDARA, op cit., p. 85 e ss.

⁵⁶ M. T. MOSCATELLI, *Indisponibilità e discrezionalità*.

⁵⁷ Il quale verrà trattato più nel dettaglio nel prosieguo.

l'attività dell'Amministrazione Finanziaria si limita a dare concreta attuazione ad una volontà già espressa nella legge, la quale definisce quali devono essere i presupposti d'imposizione dei tributi e come le attività di accertamento e riscossione devono essere attuate, ovvero con atti autoritativi vincolati e non discrezionali da parte dell'Amministrazione⁵⁸.

Nei più attuali contributi dottrinali si può riscontrare che l'accertamento tributario è una procedura che deve individuare la capacità contributiva del soggetto passivo (articolo 53 della Costituzione), la quale viene manifestata dal presupposto del tributo; il potere di accertamento nella sua attuazione deve rispettare i principi imparzialità e obiettività, (principi sanciti dall'articolo 97 della Costituzione), i quali devono accompagnare ogni attività della pubblica Amministrazione⁵⁹.

L'Amministrazione quindi, nello svolgimento della propria attività di accertamento, deve valutare l'oggetto dell'imposta secondo dei criteri inderogabili stabiliti dalla legge, messi a garante che non vi sia discrezionalità per l'Amministrazione; per salvaguardare il principio di garanzia delle obbligazioni tributarie vi è l'articolo 23 della Costituzione. Pertanto, come viene affermato da autorevole Dottrina⁶⁰, *“L'amministrazione deve ricercare, la più conveniente valutazione delle circostanze di fatto e la più ragionevole interpretazione legislativa, sempre nei limiti della manifestazione di giudizio, perseguendo un certo equilibrio fra gli interessi economico- sociali in gioco”*.

2.2 Il principio della riserva di legge contenuto nell'articolo 23 della Costituzione

Il principio dell'indisponibilità⁶¹, come già più volte ribadito, viene espresso dall'articolo 23 della Costituzione, in cui si può leggere che: *“Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*.

La dottrina ha affermato che il concetto di prestazione patrimoniale si ha ogni qual volta si realizzi il presupposto fiscale – a prescindere che si tratti di tassa, imposta o contributo –,

⁵⁸ A. LATTANZIO, *La tutela del contribuente nel procedimento tributario. Contributo allo studio dell'accertamento tributario*, ADMAIORA, Bari, 2009, p. 1 e ss.

⁵⁹ Ivi, p. 4 e ss.

⁶⁰ R. LUPI, *Diritto tributario*, op. cit. p. 55.

⁶¹ L'utilizzo del termine indisponibilità piuttosto che vincolatezza nelle attività di accertamento e riscossione ha un'origine antecedente sia alla nostra Costituzione che all'articolo 30 dello Statuto Albertino, e alla non limpida percezione della differenza fra funzione legislativa e funzione amministrativa. Cfr. A. GUIDARA, op. cit., p. 162.

essendo i tributi una categoria importante di prestazioni patrimoniali.

Nel caso di prestazioni personali al contribuente non viene richiesto nessun esborso di denaro, dovendo mantenere un determinato comportamento che altrimenti comporterebbe l'irrogazione di sanzioni⁶².

La disposizione in commento, quindi, ha sia una funzione garantista della libertà personale e patrimoniale dagli interventi autoritativi dell'Amministrazione, sia una funzione di garante degli interessi pubblici, che stanno alla base degli interventi autoritativi. La disposizione inoltre limita anche l'azione della stessa Amministrazione in quanto vincola la discrezionalità della stessa.

All'interno dell'articolo 23 della Costituzione vi è contenuta una riserva di legge relativa, la quale ha avuto un'ampia analisi da parte della dottrina del diritto e della giurisprudenza. La dottrina e la giurisprudenza tributaria hanno classificato la riserva presente nell'articolo 23 come relativa basandosi sulla deduzione dell'inciso "in base alla legge", che è meno formale. Per la presenza dell'inciso "in base", quindi, il tributo non deve avere tutti i suoi elementi determinati dalla legge, ma basta che abbia la base in una legge; ciò lo si può evincere dai lavori preparatori della Costituzione.

Inoltre solamente una riserva di legge relativa può convivere con l'articolo 5 della Costituzione, il quale tratta dell'autonomia degli enti locali⁶³.

In questi casi basta che il legislatore dia degli elementi essenziali della materia o disciplini la stessa in maniera sufficiente, lasciando ciò che "manca" da completare ad altre fonti normative secondarie e agli atti amministrativi. Questa riserva di legge opera nell'ambito dell'imposizione delle prestazioni patrimoniali in cui sono ricompresi, come già detto, i tributi⁶⁴.

Le prestazioni patrimoniali o personali possono essere imposte da leggi regionali, oltre che dalla legge intesa come atti emanati da organi preposti in base agli articoli della Costituzione⁶⁵, e da regolamenti comunitari⁶⁶, oltre che da leggi costituzionali e da decreti

⁶² M. BEGHIN, *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Giappicelli, Torino, 2016, p. 53 e ss.

⁶³ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, CEDAM, Padova, 2020, p.145.

⁶⁴ A. GUIDARA, op. cit., p. 134.

⁶⁵ Gli articoli della costituzione a cui si fa riferimento dono dal 71 al 74.

⁶⁶ Infatti lo Stato del Contribuente, L. 212 del 2000, stabilisce che nessun tributo può venire introdotto con decreto legge, ma può essere introdotto un nuovo tributo tramite un decreto legislativo ;

legge e decreti legislativi⁶⁷. Questo porta all'affermazione che “nessuna rinuncia al credito tributario non contestato può intervenire se non in base ad una specifica disposizione di legge”⁶⁸.

Nell'imposizione di prestazioni patrimoniali la legge deve individuare espressamente gli elementi essenziali. Quindi, stando alla relatività della riserva di legge in esame, si può dire che il contenuto principale della legge tributaria è l'individuazione del presupposto d'imposta, mentre per la base imponibile e per le aliquote si dovrebbero solamente individuare i criteri di determinazione e i limiti, lasciando così margine di operatività.

Le norme che vengono incise dalla riserva di legge contenuta nell'articolo 23 sono norme sostanziali, le quali disciplinano gli elementi fondamentali delle fattispecie tributarie e delle fattispecie agevolative e sanzionatorie. Tuttavia in questo devono essere ricomprese anche le norme attributive di potestà amministrativa, perché questa si pone a monte delle attività di accertamento e riscossione.

L'articolo 23, quindi, deve essere inteso in riferimento al fatto che serve un'adeguata fonte legislativa per incidere sia direttamente che indirettamente sull'*an* e sul *quantum debeatur*⁶⁹.

Come detto poc'anzi, tra le norme di potestà amministrativa si hanno quelle che riguardano le funzioni di accertamento e riscossione, la cui disciplina è contenuta nel tributo stesso dal quale nascono.

L'accertamento è formato dalla definizione dell'imposta dovuta, cioè da *an* e *quantum debeatur*, che specificano sia il dovere di contribuzione che la sua misura, facendo nascere l'obbligo di pagare il tributo nel contribuente. Questo quindi permette un collegamento con quanto definito nella riserva di legge dell'articolo 23, in quanto su tali profili di definizione e di attuazione del prelievo tributario è esclusa ogni discrezionalità dell'Amministrazione.

Per la riscossione il discorso diverge leggermente, in quanto essa è l'ottenimento in maniera coattiva delle entrate tributarie, le quali sono già state determinate nella fase di accertamento, ma non sono ancora state pagate (o manca una parte di esse).

Come già visto, la riserva di legge dell'articolo 23 principalmente opera nella definizione e attuazione del tributo, mentre, essendo la riscossione una pluralità di procedimenti e atti che permettono il soddisfacimento delle pretese fiscali, l'ingerenza della riserva di legge è limitata perché l'interesse dell'Amministrazione al conseguimento di quanto dovuto deve interagire

⁶⁷ G. FALSITTA, op. cit. p. 143.

⁶⁸ G. LA CROCE, *La transazione fiscale*, IPSOA, Milano, 2011, p.48.

⁶⁹ A. GUIDARA, op. cit., p.138 e ss.

con altri interessi propri del cittadino, aventi anch'essi una garanzia costituzionale. Nel tributo in ogni caso viene definito unicamente il limite dell'azione dell'Amministrazione⁷⁰.

Cercando di trarre delle conclusioni da quanto fin qui spiegato, si può vedere come l'articolo 23 incida sulla non discrezionalità di *an* e *quantum debeatur* da parte dell'Amministrazione nelle sue funzioni di accertamento e riscossione. Si nota, però, che nell'accertamento non vi è alcuna possibilità di disporre del tributo, mentre nella riscossione ci sono delle possibilità di disposizione, le quali tuttavia devono riguardare figure diverse dal tributo. In questo modo si ammette la possibilità di accordi nella fase di riscossione e non nella fase di accertamento, e pertanto l'articolo 23 diventa fondamento dell'indisponibilità del tributo nell'azione dell'Amministrazione, ma anche chiave di lettura della possibilità di accordi nell'accertamento e nella riscossione⁷¹.

2.3 Principio di legalità dell'azione dell'amministrazione

La genesi del principio di legalità dell'azione dell'amministrazione si può rintracciare nella necessità di auto-tassazione, che è il necessario consenso dei soggetti passivi all'imposizione e riscossione dei tributi richiesti dal Re. I primi riferimenti li troviamo già con il Regno di Castiglia e nella Magna Carta del 1215, e questo ha avuto un'influenza dominante sull'articolo 30 dello Statuto Albertino.

Quando si accenna a tale disposizione, si fa riferimento al principio fondamentale del nostro ordinamento secondo cui qualsiasi potere pubblico trova il suo fondamento in una norma. Un tempo questo permetteva di limitare i poteri esecutivi del sovrano, mentre ora da un lato mira a tutelare i cittadini dal potere concesso allo Stato di imporre prestazioni patrimoniali agli stessi, e dall'altro lascia al Parlamento il potere d'imporre queste prestazioni, permettendo così il controllo sul rispetto dei principi costituzionali⁷².

In riferimento alle norme tributarie che costituiscono l'ossatura dell'azione dell'Amministrazione finanziaria, si può affermare che le attività di accertamento e riscossione, le quali vengono regolate dalle norme del tributo, non possono avere un intervento autoritativo che non radichi le sue radici in un'apposita norma.

⁷⁰ *Ibidem*.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² G. FALSITTA, op. cit., p. 139.

La presenza dell'articolo 23 è un sintomo di presenza del principio di legalità in quanto l'azione dell'Amministrazione richiede per la sua definizione non un semplice intervento legislativo, ma una definizione dell'azione dell'Amministrazione che abbia limiti indiscutibili, consentendo di applicare la disciplina legislativa anche perfezionandola, senza però valutare gli interessi coinvolti⁷³.

L'articolo 23 della Costituzione, il quale ha la funzione di eliminare la discrezionalità amministrativa, nell'ambito di operatività dell'Amministrazione nell'accertamento e nella riscossione prescrive che, quando si va a definire o condizionare l'*an* e il *quantum debeatur*, l'eventuale potere di disposizione presente in tali funzioni deve essere compatibile con l'articolo 23⁷⁴.

3 Il Principio di capacità contributiva

3.1 Cenni storici al principio di capacità contributiva

Il concetto del rispetto della capacità contributiva ha le sue radici ben radicate nel passato: già nel Medioevo, con il predominio del Cristianesimo, si assiste alla nascita dei diritti inviolabili dell'uomo, che vengono accolti anche dallo Stato.

Questi sono “*corpus di regole considerate di diritto naturale poste a presidio della persona umana*” che lo Stato deve riconoscere e non violare⁷⁵.

Fra questi diritti inviolabili troviamo quello alla giusta imposta, quindi per i tributi diventa importante individuare la giusta suddivisione del carico fiscale tra i cittadini e, per fare ciò, lo Stato doveva stabilire i presupposti per un'imposta equa, in quanto “*era peccato non pagare le imposte giuste*”⁷⁶.

Vi era anche un'altra ragione che spingeva alla limitazione della capacità di imporre imposte per lo Stato, ovvero quella della proprietà privata: essa era riconosciuta come “*una posizione*

⁷³ L. CARLASSARE, *Legalità (principio di)*, in Enc. Giur. Treccani, 1990, p. 7.

⁷⁴ A. GUIDARA, op. cit., p. 148.

⁷⁵ G. GAFFURI, *La nozione della capacità contributiva ed un essenziale confronto di idee*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 253.

⁷⁶ Ivi, p. 254.

*soggettiva universalmente riconosciuta e assoluta ed era considerata un diritto delle genti*⁷⁷.

Il Principe non poteva disporre liberamente di un diritto del popolo, quindi si deve necessariamente andare a cercare una giusta causa per la presenza delle imposte, “*che necessariamente vulnerano il diritto di proprietà*”⁷⁸.

Due grandi Autori, Alberto Magno e Tommaso D’Aquino, sono giunti alla definizione di giusta imposta, individuando come giusta quell’imposta che presenta quattro cause: *Causa efficiens, causa finalis, causa materialis, causa formalis*⁷⁹.

3.2 Il principio di capacità contributiva oggi

Si può affermare che l’indisponibilità è una caratteristica fondamentale del credito tributario, ed è dovuta alla particolare natura della pretesa del fisco, in quanto espressione della funzione impositiva volta all’equo riparto tra i consociati del carico fiscale⁸⁰.

Ciò che permette di ottenere questo equo riparto della spesa ad oggi è l’articolo 53 della Costituzione, in cui viene definito il principio di capacità contributiva, il quale afferma che:

⁷⁷ Ivi, p. 255;

⁷⁸ *Ibidem*;

⁷⁹ Alberto Magno, inoltre, elabora anche la definizione di giusto tributo, il quale consiste in una prestazione di cose materiali (*causa meritalis*), deve essere imposto dalle autorità nei limiti dei poteri a essi conferiti (*causa efficiens*), deve essere imposto per l’ottenimento di un bene comune (*causa finalis*) e deve essere proporzionato a ciascun contribuente alle spese che il Principe effettua per il bene comune (*causa formails*). Si può notare che non c’è un riferimento alla capacità contributiva di ogni singolo soggetto, ma si definisce come legittimo quel tributo che è proporzionato all’ottenimento di un bene comune, quindi anche superiore alla capacità del singolo al pagamento del tributo.

Per una definizione più conforme al nostro principio di capacità contributiva ci si deve riferire a Tommaso D’Aquino. Egli elabora una nuova ideologia di giusto tributo modificando la causa formalis, in quanto spiega che “la forma di una sega è tale quale conviene che sia per poter segare” dunque perché la legge sia giusta si deve conformare alla capacità di contribuzione dei soggetti.

Negli scritti di D’Aquino è riportato “*debet enim esse disciplina conveniens unicuique secundum suam possibilitatem*”, viene quindi definita giusta quell’imposta che rispetta la causa *efficiens*, la causa *finalis* e la causa *formalis*, pertanto sono ingiuste le imposte che violano le prime due cause e impongono sproporzione nel carico tributario del soggetto.

Infine D’Aquino afferma che tutto ciò che possiede l’uomo, essendo lui parte della società, è parte della stessa, mentre una parte appartiene al tutto.

Anche la natura attua dei pregiudizi da una parte per la salvezza del tutto, quindi se le leggi di ripartizione rispettano il principio di uguaglianza e proporzionalità, il sacrificio del singolo per la salvezza della società sono leggi legittime, l’obbligo di pagare il giusto tributo viene riconosciuto come diritto naturale.

Secondo il pensiero Tomista dunque il debito tributario deve proporzionarsi e riferirsi al patrimonio di ciascuno. Cfr. G. GAFFURI, op. cit., p. 255-259.

⁸⁰ Per un approfondimento sull’argomento si veda F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L. PERRONE- C. BERLINI (a cura di), *Diritto tributario e corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, p. 39-56

“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”.

La *ratio* di tale disposizione è sancita dagli articoli 2 e 3 della Costituzione, perché *“E’ incostituzionale per violazione degli artt. 3 e 53 ogni legge che attribuisca all’Amministrazione finanziaria il potere di disporre dell’esistenza e dell’ammontare dell’imposta”*⁸¹.

Questi articoli predispongono il dovere del cittadino a concorrere alla spesa statale e si individuano come espressione del dovere di solidarietà sociale.

Il concorso alla spesa deve essere fatto assicurando un equo esborso per ogni contribuente, prevedendo servizi adatti a tutti i cittadini. Viene affermato che *“la diversa incidenza dell’onere fiscale sui singoli membri della collettività sia razionalmente collegata a situazioni effettivamente diverse da quelle degli altri consociati permettendo di ottenere l’uguaglianza tributaria”*⁸².

Tale dovere quindi deve essere strutturato su base progressiva⁸³, in quanto le entrate che lo Stato ricava dal gettito devono rispondere a criteri di giustizia distributiva ed eguaglianza del carico tributario, tenendo conto della capacità contributiva dei singoli soggetti⁸⁴.

La particolare natura del tributo permette di vedere questo con una funzione di riparto delle spese collettive; si potrebbe dire che il credito vantato dall’Amministrazione nei confronti di un soggetto passivo può essere definito come un credito della comunità.

Ad ogni contribuente, quindi, interessa che tutti gli altri contribuenti paghino la loro parte, perché il vantaggio che potrebbe derivare a chi non paga graverebbe sugli altri, pertanto si desidera avere un riparto delle spese corretto⁸⁵.

Questo criterio di riparto lo si ritrova nell’articolo 53 della Costituzione, in quanto la capacità contributiva può essere vista come quel principio che forma il criterio vincolante per definire le questioni su cui può essere imposto o meno un tributo, e per determinare la misura dello stesso, permettendo così di garantire la giustizia tributaria.

Il principio in esame costituisce il limite massimo delle imposizioni in quanto non è

⁸¹ G. FALSITTA, op. cit., p.162 e ss.

⁸² G. GAFFURI, op. cit. p. 257.

⁸³ A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005, p. 23.

⁸⁴ G. GAFFURI, op. cit. p. 257.

⁸⁵ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Vol. 1, UTET giuridica, 2017, p. 93.

consentito richiedere al soggetto passivo d'imposta un concorso alle spese pubbliche superiore a quello della sua capacità contributiva, poiché verrebbe meno la necessaria correlazione tra obbligo di contribuzione e capacità di contribuzione⁸⁶.

La dottrina del diritto cerca di distinguere due aspetti della capacità contributiva, una denominata assoluta e una relativa: la prima indica il limite massimo del tributo, la seconda indica il concreto ammontare di prelievo che dovrebbe gravare sul soggetto⁸⁷.

Il riferimento normativo a siffatta affermazione lo si ritrova nell'articolo 53 al comma uno, il quale considera la capacità contributiva assoluta come il dovere di tutti a partecipare alle spese e la indica anche come criterio in base al quale ripartire le spese tra i consociati.

Il comma due del suddetto articolo si riferisce alla capacità relativa, in quanto il sistema va organizzato in modo tale che il carico tributario individuale non si limiti a crescere proporzionalmente alla capacità contributiva, ma in misura più che proporzionale cioè in maniera progressiva⁸⁸. Facendo un esempio per poter capire meglio quanto spiegato, si pensi ad un condominio: *“se uno dei condomini paga meno del dovuto o non paga affatto, rimanendo inalterato l'ammontare delle spese condominiali, l'inadempienza si ripercuote a danno degli altri condomini”*. Quindi si può capire come una piccola rinuncia da una parte possa non giovare all'intera comunità⁸⁹.

3.3 Il concetto di uguaglianza sancito dall'articolo 53

La dottrina del diritto e la giurisprudenza costituzionale considerano l'articolo 53 una sorta di proiezione in campo tributario del principio dell'articolo 2, il quale chiama tutti i membri della collettività all'adempimento *“dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”*, e del principio di uguaglianza sancito dall'articolo 3, il quale stabilisce che *“tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge”*⁹⁰.

Ne consegue l'indisponibilità e l'irrinunciabilità del tributo, perché il non rispetto di tale principio andrebbe a violare il principio di uguaglianza contenuto negli articoli 2, 3 e 53 della Costituzione, in quanto dalla lettura coordinata dell'articolo 53 e dell'articolo 3 si giunge alla

⁸⁶ G. FALSITTA, op. cit., p. 162.

⁸⁷ A. GUIDARA, op. cit., p. 119.

⁸⁸ G. GAFFURI, op. cit. p. 47.

⁸⁹ A. GUIDARA, op. cit. p. 121.

⁹⁰ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 83.

definizione di uguaglianza tributaria, con la quale ci si aspetta che a situazioni uguali corrisponda un eguale carico tributario, e a situazioni diverse corrispondano diverse imposte. Dunque sono incostituzionali quelle norme che non prevedono un pari trattamento in riferimento della stessa capacità contributiva.

Si può quindi vedere che il principio di capacità contributiva integra il principio di uguaglianza, in quanto è l'elemento che permette di andare ad individuare se due situazioni sono identiche o meno⁹¹.

Il problema dell'uguaglianza lo si ritrova anche nel caso in cui il legislatore ponga delle norme in favore di determinate situazioni: egli non viola il principio sancito dalla Costituzione se concede queste agevolazioni fiscali, ma queste devono essere riferite a norme costituzionali tutelate (ad esempio la cultura articolo 9 o la famiglia articolo 31).

Quindi le agevolazioni o gli sgravi fiscali che vengono operati non possono essere definiti incostituzionali, ma le norme agevolative predisposte dal legislatore possono essere eliminate dalla Corte Costituzionale se ritenute dalla stessa irragionevoli⁹². In ogni caso, quando ci si riferisce a questioni che incidono sul principio di uguaglianza, è sempre necessario il confronto fra la norma che concede l'agevolazione e la categoria alla quale è negata l'agevolazione⁹³.

Un riferimento di giurisprudenza a quanto appena detto è costituito dalla sentenza della Corte di Giustizia Europea, numero 17 del 2008 in cui il Giudice comunitario ha ritenuto che il condono IVA Italiano ha natura di esenzione fiscale per i beneficiari, e quindi produce uno squilibrio significativo tra chi può beneficiare e chi no, alterando così i principi di neutralità fiscale di imposta. Tutto ciò è incompatibile con le regole del mercato comune ed è incostituzionale per la violazione degli arti 3 e 53 della Costituzione⁹⁴.

Il dovere tributario viene quindi inquadrato come un dovere inderogabile di solidarietà sociale dall'articolo 2 della Costituzione, per cui tutti sono tenuti alla partecipazione secondo la loro capacità contributiva. Questo è il corollario fondamentale che incide nel dovere tributario di ognuno, ma vi deve essere in ogni caso un bilanciamento fra l'interesse fiscale da parte dello Stato e i diritti del contribuente.

⁹¹ G. GAFFURI, op. cit. p. 291.

⁹² G. FALSITTA, op. cit. p. 245 e ss.

⁹³ F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, CEDAM, Padova, 1992, p. 126.

⁹⁴ G. FALSITTA, op. cit. , p. 247.

L'ordinamento tributario vede la funzione del tributo anche in chiave solidaristica: esso intende la fiscalità come funzione “*per realizzare il riparto dei carichi pubblici secondo il principio di uguaglianza sostanziale*”⁹⁵.

L'interesse fiscale dello Stato è anch'esso tutelato dalla Costituzione, ma deve essere sempre coordinato al principio di capacità contributiva e non deve mai andare a ledere i diritti inviolabili dell'uomo.

Un esempio di ciò si può avere con la sentenza numero 21 del 31 marzo 1961 della Corte Costituzionale, che ha dichiarato illegittimo il *solve et repete*, con il quale si imponeva il pagamento del tributo prima di fare ricorso.

Altro riferimento si ha con la sentenza della Corte Costituzionale numero 48 del 16 maggio 1968, in cui venne dichiarata incostituzionale la superiorità tributaria⁹⁶.

Si può dunque dire che la capacità contributiva può essere vista come quel principio che forma un criterio vincolante nel definire le questioni su cui può o non può essere imposto un tributo, e per determinare al misura dello stesso. Il principio di capacità contributiva, inoltre, deve essere fatto valere anche per tutti i cittadini e gli stranieri che abbiano interessi economici in Italia, perché essi hanno il dovere di contribuire alle spese dello Stato mediante dei prelievi fiscali.

3.4 La Funzione garantista dell'articolo 53

È frequente assistere al contrasto fra il cittadino-contribuente e lo Stato, il quale richiede i pagamenti dell'imposta, che tuttavia il contribuente cerca di diminuire in tutti i modi, effettuando alle volte anche manovre elusive o evasive⁹⁷.

Il potere d'imposizione concesso allo Stato è pressoché illimitato poiché, a differenza del privato, lo Stato non gode di una sufficiente autonomia patrimoniale e quindi, per il

⁹⁵ M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Giuffrè editore, Milano, 2007, p. 132.

⁹⁶ G. GAFFURI, op. cit. p. 296.

⁹⁷ Ovviamente, occorre distinguere tra l'evasione fiscale e l'abuso del diritto – fenomeni da contrastare e sanzionare come previsto dalla legge – da un lato, e il legittimo risparmio d'imposta, consistente nella “*libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*”, garantita dall'articolo 10-bis, comma 4, della L. n. 212 del 2000.

reperimento dalla ricchezza necessaria allo svolgimento della sua funzione, deve imporre dei tributi⁹⁸.

Lo strumento che permette di bilanciare al meglio questa contrapposizione d'interessi fra Stato e cittadino è fornito, quindi, dal principio di capacità contributiva, alla luce del quale è possibile e doveroso determinare, da un lato, il fabbisogno statale necessario per far fronte alle spese pubbliche e dall'altro, in che misura il contribuente può e deve contribuirvi.

La Costituzione, oltre ad equilibrare il rapporto fra lo Stato e l'economia dei privati, permette anche di limitare l'attuazione di determinate attività economiche contrarie all'ordinamento da parte dei cittadini privati, perché non tutte le attività private godono di libertà di attuazione. Le attività economiche reputate socialmente dannose vengono inibite anche mediante la leva fiscale, ossia tramite l'imposizione di tributi. L'impedimento fiscale che così viene a crearsi non può essere dichiarato incostituzionale perché, con riferimento alla capacità contributiva, tutta la ricchezza creata dall'attività che si vuole eliminare viene incisa nel tributo. Questo fatto non è contrario dunque al principio di capacità contributiva.

Per rispettare la compresenza dell'economia privata e dell'economia statale (che viene vista come la capacità per lo Stato di provvedere al reperimento dei mezzi per il soddisfacimento del bene collettivo), l'unica soluzione adottabile per lo Stato è il rispetto del principio di capacità contributiva. Per fare ciò si devono individuare quei fattori economici che possano sopportare un peso tributario e quali mal lo sopportano, in quanto un'eccessiva pressione tributaria porterebbe alla morte dell'economia privata. Per i tributi questi fattori economici sono l'aliquota e i presupposti per l'imposizione del tributo.

Il legislatore tributario, per imporre dei giusti tributi, deve sempre andare a selezionare i presupposti per la loro imposizione. Uno di questi presupposti è la ricchezza qualificata, la quale predispone un limite quantitativo e qualitativo che il legislatore deve di rispettare. Quindi il legislatore, per rispettare i limiti ad egli imposti, deve rifarsi ai principi costituzionali in materia economica⁹⁹.

Il limite quantitativo al prelievo tributario, è rappresentato dalla capacità contributiva perché ad essa corrisponde l'equità della distribuzione del carico tributario. Questo si può affermare perché, se ciò non accadesse, nell'ipotesi in cui i tributi siano tanto elevati quanto sono

⁹⁸ G. FALSITTA, op. cit. p. 171

⁹⁹ G. GAFFURI, op. cit., p.96.

elevate le basi imponibili, si arriverebbe alla soccombenza dell'economia privata.

Il limite di imposizione varia da tributo a tributo, per effetto della natura che esso stesso ha; quindi di volta in volta si deve individuare se il tributo imposto eccede l'equità rischiando di provocare la morte dell'economia privata e limitando di conseguenza la possibilità di contribuzione dei cittadini.

In merito alla ricchezza sottesa dalla norma tributaria si può affermare che il legislatore ha piena libertà di stabilire la quantità di tributo per l'ottenimento delle risorse necessarie, ma sempre nel limite al di là del quale la ricchezza prelevata non manifesterebbe più attitudine alla contribuzione¹⁰⁰.

La Corte Costituzionale deve valutare la corrispondenza fra la norma tributaria e la Costituzione, valutando esclusivamente la conformità con l'articolo 53 ed esprimendo un giudizio di illegittimità costituzionale se questa determina una violazione del principio. La norma tributaria deve prevedere la capacità contributiva come limite massimo all'imposizione del privato, perché il prelievo effettuato dal fisco deve rispettare la coesione dei due ordini economici e deve essere compatibile con il mantenimento per i privati dei mezzi di produzione, essendo questi idonei a creare la ricchezza necessaria allo Stato per il mantenimento della sua attività¹⁰¹.

La Costituzione, quindi, non va a limitare la possibilità per lo Stato di legiferare in materia tributaria, ma limita solamente l'imposizione di tributi che possano ledere al cittadino contribuente.

4 Il principio del buon andamento e d'imparzialità dell'Amministrazione

Questo principio è sancito dall'articolo 97 della Costituzione in cui si legge che: *“I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione”*.

In dottrina è stato affermato che sussiste uno stretto legame tra il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e l'articolo 97 della Costituzione, rilevando tuttavia la difficoltà

¹⁰⁰ Ivi, p. 97 e ss..

¹⁰¹ G. FALSITTA, op. cit., p. 152.

applicazione per l'Amministrazione nel rispettare i principi di assoluta imparzialità e di trasparenza dell'azione della stessa, che nel settore tributario non tollerano alcun vicolo¹⁰².

Il primo comma dell'articolo preso in esame viene riferito all'azione dell'Amministrazione, la quale assume una posizione attiva per la soddisfazione dei fini pubblici, questo permette di specificare i criteri presenti nell'articolo 1 comma 1 della legge 241 del 1990¹⁰³, dove si evidenzia la presenza di più interessi, la cui composizione è effettuata dall'Amministrazione secondo imparzialità e considerando il buon andamento della stessa¹⁰⁴.

Per buon andamento ci si riferisce ai principi di efficacia, efficienza ed economicità: la pubblica Amministrazione deve avere una buona capacità di raggiungere gli obiettivi ad essa preposti (principio dell'efficacia) e deve ottenere un buon rapporto fra costi e obiettivi raggiunti (principio dell'economicità); dalla combinazione fra i due principi deriva il corollario della buona amministrazione, il quale è rappresentato dal principio dell'efficienza il quale prevede la riduzione al minimo della relazione tra risorse impiegate e risultati ottenuti. Quest'ultimo principio mette, quindi, in relazione le risorse impiegate con il risultato ottenuto, in quanto l'Amministrazione, nel compiere il suo operato può essere efficace perché ha ottenuto i risultati sperati ma inefficiente in quanto ha sprecato troppe risorse, ma può accadere altresì che sia inefficace in quanto non raggiunge il risultato sperato ma efficiente per il fatto che il risultato è proporzionato alle risorse impiegate.

Il principio di buona amministrazione non si limita soltanto ai concetti di efficienza ed efficacia dell'attività dell'Amministrazione, rilevando a tal fine anche i principi di collaborazione e solidarietà, di cui sono espressione la fiducia e la onestà dei cittadini nei confronti dello Stato¹⁰⁵.

A tal proposito, rilevante appare quanto affermato in giurisprudenza dal TAR Sicilia¹⁰⁶: “ *Le osservazioni presentate dai privati nei confronti di un piano regolatore in itinere sono finalizzate a consentire che il punto di vista del soggetto potenzialmente leso assuma rilevanza e venga adeguatamente considerato, in modo che l'amministrazione si determini*

¹⁰² A. GUIDARA, op. cit., p. 127.

¹⁰³ L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza, secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario.

¹⁰⁴ A. GUIDARA, op. cit., p. 128.

¹⁰⁵ G. MARONGIU, *Statuto del contribuente*, Diritto online, Treccani, 2016.

¹⁰⁶ Tar Sicilia, Sezione I, sentenza numero 1627 del 2007.

*correttamente e compiutamente in omaggio ai principi di imparzialità e buon andamento (Cost. , art. 97) che devono presiedere all'esercizio dell'azione amministrativa; e, pertanto, che i vizi relativi al mancato recepimento delle osservazioni o al loro rigetto possono essere fatti valere esclusivamente in sede di approvazione del piano regolatore generale, momento in cui diviene attuale la lesione*¹⁰⁷. Si può inoltre osservare che la potestà di annullamento in autotutela si basa, anch'essa sul principio costituzionale di buon andamento perché impegna la Pubblica Amministrazione ad adottare atti il più possibile opportuni e rispondenti ai fini da realizzare.

L'imparzialità dell'Amministrazione viene intesa non soltanto come la non parzialità della stessa, ma come il dovere di considerare gli interessi sia privati che pubblici, evitando di prendere decisioni ingiuste o irrazionali. Questo articolo per la pubblica Amministrazione rappresenta un criterio essenziale per la composizione di diversi interessi anche contrastanti tra loro, per ottenere l'adeguatezza dell'azione amministrativa.

Quindi, l'imparzialità può essere vista, sotto il profilo oggettivo, come norma che vincola il comportamento dell'amministrazione, e tutela la stessa, collegandosi in questo modo al principio di uguaglianza e al principio di legalità. In relazione a quest'ultimo profilo, appare interessante la sentenza del TAR Lombardia, sezione II, numero 1352 del 2006, la quale ha sancito: *“L'agire della Pubblica Amministrazione deve essere in ogni sua fase retto dal principio di legalità, inteso quale regola fondamentale cui è informata l'attività amministrativa e che trova un fondamento positivo in varie disposizioni costituzionali; e, pertanto, non può esservi rispetto del buon andamento della P.A., ex art. 97 Costituzione, se non vi è nel contempo rispetto del principio di legalità.”*

Non si può però escludere la visione sotto il profilo soggettivo, cioè la visione del comportamento dell'Amministrazione non soltanto nel perseguimento di interessi obbiettivi, ma essa deve attuare nel suo comportamento criteri di equità, buona fede, parità di trattamento, dovendo soddisfare interessi pubblici¹⁰⁸.

L'articolo in questione, con riferimento ai rapporti tributari, permette di poter risolvere in maniera economica una controversia, considerando i vari interessi in gioco in riferimento a

¹⁰⁷ A. AMAOLO, *Il principio del buon andamento con i suoi corollari*, <<https://tinyurl.com/y58k6z4b>>, 12/10/2015.

¹⁰⁸ *Ibidem*.

ciò Autorevole Dottrina¹⁰⁹ afferma che: “*La congruità del mezzo al fine, ovvero la realizzazione dei fini con il minor sacrificio degli interessi contrapposti. [...] L'interesse finanziario dello Stato deve allora arrecare il minimo danno possibile agli interessi del contribuente.*”.

L'esplicita attuazione di tale principio è rinvenibile nell'istituto del reclamo-mediazione di cui all'articolo 17-bis del D.lgs. numero 546 del 1992¹¹⁰, ed in particolare al comma 5, nel quale si statuisce che l'Amministrazione, se non intende accogliere la mediazione come formulata dal contribuente, può formulare una propria proposta di mediazione “*avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa*”.

In conclusione, il principio impone ad ogni pubblica amministrazione di agire nel più adeguato e conveniente modo possibile, perseguendo il soddisfacimento dell'interesse pubblico che permette di considerare gli ulteriori interessi che sono coinvolti nell'esercizio del potere proprio dell'Amministrazione, e dunque esso si concretizza in tutti quei criteri e modalità di azione che rendono l'attività amministrativa congrua al proseguimento dello scopo.

5 La Discrezionalità tributaria

In dottrina è stato coniato il termine “discrezionalità tributaria”¹¹¹, che diverge dalla discrezionalità amministrativa¹¹² e tecnica¹¹³ perché riguarda unicamente l'attività dell'Amministrazione finanziaria.

¹⁰⁹ A. MARCHESELLI, “*Lo Statuto del Contribuente: condivisioni dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti*”, Relazione di Convegno, ODC di Torino, 2010, p.15.

¹¹⁰ Per approfondimenti su tale istituto si rinvia al successivo capitolo 3 paragrafo 6.

¹¹¹ M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, op. cit., p. 382 e ss.

¹¹² La discrezionalità amministrativa è stato un argomento molto dibattuto in dottrina, essa la si può individuare come viene definito dall'Autore M.S. Giannini nel suo libro, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Concetto e problemi*, A. Giuffrè, Milano, 1939, p. 45 e ss., come la selezione della più opportuna e conveniente soluzione fra le tante possibili, e altro autorevole Autore R. Lupi vede la stessa come la mediazione di più interessi che derivano da qualunque tipo di scelta alla base dell'attività umana; questa discrezionalità può emergere in tutti i campi del diritto, Cfr. R. LUPI, *Società, diritto e tributi. Scienze giuridiche, discrezionalità e legislazione: profili generali e riflessi tributari*, il Sole 24 ore, Milano, 2005, pp. 86 e ss., 224 e ss. Sull'argomento si veda anche il manuale di R. LUPI, *Diritto tributario*, op. cit. Dunque l'amministrazione, essendo investita di poteri autoritativi per realizzare i fini pubblici, deve effettuare delle scelte le quali devono essere le più idonee e convenienti in base all'interesse pubblico cercato. Tuttavia

Con tale definizione si fa riferimento per lo più all'attività di accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale. Tuttavia il tema può essere ricondotto al caso generale di qualsiasi lite fra Amministrazione e contribuente poiché, quando vi è tale situazione, anche solo ipotizzabile, si prescrive all'Amministrazione di ponderare i vari interessi coinvolti in rapporto ai costi benefici derivanti dalla situazione, e di scegliere quella più opportuna¹¹⁴.

La discrezionalità tributaria è, dunque, ben diversa dalla discrezionalità amministrativa perché, a differenza di questa, ha ad oggetto un tema controverso. La discrezionalità amministrativa non tratta la *res dubia* o la *res litigiosa*, ma regola semplicemente gli interessi in gioco¹¹⁵.

La discrezionalità tributaria non limita in nessun modo la funzione impositiva, in quanto il funzionario deve rispettare sia regole di merito che di metodo, ma viene applicata al caso concreto bilanciando i fini in gioco della funzione impositiva per la il raggiungimento dell'unico interesse, quello della veloce e adeguata attuazione del tributo. In questo modo al funzionario che applica la specifica regola per garantire l'effettività, l'imparzialità e l'efficienza non è data alcuna responsabilità¹¹⁶.

In modo contrario si è espressa un'autorevole dottrina, la quale esclude qualsiasi forma di discrezionalità sull'esercizio della funzione impositiva¹¹⁷.

La discrezionalità è imposta anche dal fatto di poter adeguare il debito tributario alla reale capacità contributiva; si deve dare al contribuente uno sgravio nel caso in cui ciò che è stato

questo contrasta con altri interessi pubblici e privati, i quali hanno diversa intensità e rilevanza e sono tutelati da norme di rango diverso. Quindi l'amministrazione, per svolgere il proprio lavoro, deve considerare non solo l'interesse proprio, ma deve anche prendere in esame tutti gli altri interessi coinvolti, ed è proprio questo fatto che costituisce la discrezionalità della stessa. Cfr. A. GUIDARA, op. cit., p. 150 e ss.

¹¹³ Essa diverge dalla discrezionalità amministrativa e tributaria perché consiste nella definizione dei casi tramite conoscenze scientifiche e specialistiche. Questa tipologia di discrezionalità non è manifestazione di una volontà, ma solo di un giudizio. Il grado con cui questo giudizio può essere discusso dipende dall'esattezza delle regole applicate, inoltre in questo giudizio manca la scelta fra più soluzioni possibili che invece insiste nella discrezionalità amministrativa che permette di arrivare ad una soluzione conveniente per il caso concreto. Cfr. G. GAFFURI, op. cit., p. 148 e ss.

¹¹⁴ M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, op. cit., p. 382 e ss.

¹¹⁵ *Ibidem*.

¹¹⁶ M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, op. cit. p., 6 e ss.

¹¹⁷ In riferimento alla vincolatezza dell'azione dell'Amministrazione si può dire che questa può essere intesa da un lato come il fatto che tutte le funzioni amministrative siano assoggettate all'ottenimento di un pubblico interesse, e dall'altro riferita all'azione della stessa.

La vincolatezza viene intesa come l'antitesi della discrezionalità perché l'Amministrazione non può considerare interessi diversi da quelli definiti e non le spetta nessun margine di discrezionalità fra le soluzioni concepibili. Cfr. G. GAFFURI, op. cit., p. 148 e ss.

accertato diverga dalla reale capacità del soggetto di far fronte al debito tributario. Si pensi, ad esempio, ad un fondo accatastato come coltivabile, anche se effettivamente questo non lo è stato per un anno o due: la legge in simili ipotesi deve dare la possibilità al soggetto passivo di chiedere uno sgravio totale o parziale, in modo da uguagliare il debito tributario alla reale capacità contributiva ¹¹⁸.

Si può dunque osservare che l'obbligo di pagare le imposte non coincide sempre con la possibilità di pagarle, e questo si verifica per l'inesattezza dell'accertamento perché il soggetto passivo non lo ha fatto rettificare alla commissione in tempo utile. *“Per conformare l'obbligazione tributaria alla capacità contributiva, la legge dovrà prescrivere la remissione totale o parziale, del debito che grava sul contribuente, quando il suo attuale stato non denunci attitudine alla contribuzione, nel senso indicato”*¹¹⁹.

Il nostro ordinamento giuridico, in riferimento a talune imposte, è predisposto in modo tale da concedere dilazioni di pagamento o la possibilità di ripartire il debito in un numero maggiore di rate.

Guardando al passato, quanto appena affermato lo si ritrova nel T.U. del 29 Gennaio 1958, numero 645, il quale dava la possibilità all'intendente di finanza di predisporre un nuovo termine per l'adempimento dell'imposta al contribuente, per evitargli il fallimento o la cancellazione dagli albi professionali¹²⁰.

Ora le norme che permettono di adeguare la pretesa tributaria alla reale capacità contributiva del soggetto sono quelle in tema di accertamento con adesione¹²¹, reclamo-mediazione¹²², conciliazione giudiziale¹²³, ravvedimento operoso¹²⁴. Viene esclusa da questo elenco l'autotutela, la quale non è fatta per ridefinire la pretesa stabilita nel tributo ma per dare la possibilità all'ufficio di correggere errori ed omissioni effettuati dallo stesso. La dottrina si è molte volte domandata se queste norme possano in qualche modo essere viste come un obbligo per l'Amministrazione oppure se venga riconosciuta alla stessa una certa discrezionalità in riguardo alla possibilità di concedere tali agevolazioni.

¹¹⁸ Ivi, p. 214.

¹¹⁹ Ivi, p. 217.

¹²⁰ Altro riferimento è l'articolo 10 del regolamento del 22 maggio 1910 numero 316, il quale indicava che vi era la possibilità all'intendente di finanza di concedere proroghe ai pagamenti quando vi erano situazioni meritevoli.

¹²¹ Articoli da 1 a 13 del D.lgs. numero 218 del 1997.

¹²² Articolo 17 *bis* D.lgs numero 546 del 1992.

¹²³ Articoli 48, 48 *bis* e *ter* del D.lgs numero 546 del 1992.

¹²⁴ Articolo 13 D.lgs numero 472 del 1997.

Alcuni Autori¹²⁵ affermano che l'Amministrazione deve godere di discrezionalità, ma ciò non può sussistere poiché l'imposizione tributaria deve uniformarsi il più possibile alla capacità contributiva del soggetto passivo. Ecco perché, nel caso in cui sia necessario attuare le norme di favore per uniformare la pretesa tributaria alla capacità contributiva, la discrezionalità non può sussistere in quanto vi deve essere conformità fra la pretesa erariale e la reale capacità del soggetto¹²⁶.

La presenza di questi istituti serve per attuare il principio di capacità contributiva dell'articolo 53 della costituzione, ed essi sono conformi allo stesso come viene riportato dall'Autore Tipke-kruse,¹²⁷ *“i fondamenti obbiettivi per i benefici fiscali, sono quelli che derivano, dalla stessa fattispecie del tributo, e che prescindono dalle ragioni personali estranee alle fattispecie, in special modo dalle condizioni economiche del contribuente.”* Essi, infatti, servono proprio per adeguare la capacità contributiva con l'obbligazione tributaria, in quanto rappresentano il perfezionamento della capacità contributiva a vantaggio dell'equità.

L'attività tributaria deve ispirarsi alla capacità contributiva, quale principio razionale che investe tutto l'ordinamento tributario¹²⁸.

Con riferimento ai principi costituzionali e all'indisponibilità del tributo, si può far riferimento a quanto affermato in dottrina, secondo cui *“l'esito della partecipazione collaborativa ed a seguito dello scambio di reciproche e successive dichiarazioni, l'amministrazione ed il contribuente addivengono, da determinazioni qualitative e quantitative del presupposto distinte tra loro, ad un progressivo avvicinamento delle rispettive posizioni, frutto tuttavia non di reciproche concessioni né, più in generale, di rispettivi atti di disposizione, quanto piuttosto di una graduale soluzione dei profili di incertezza alla luce del contenuto delle reciproche dichiarazioni delle parti, fino all'identità di configurazione del presupposto, in misura conforme alla capacità contributiva, versata nell'atto consensuale.”*¹²⁹.

¹²⁵ POMINI e MICHELI nel libro di G. GAFFURI, op. cit., p. 218 e ss.

¹²⁶ G. GAFFURI, op. cit., p. 218 e ss.

¹²⁷ TIPKE-KRUSE, *Reichsabgabenordnung*, Colonia, vol. I, 1961, p. 375.

¹²⁸ G. GAFFURI, op. cit., p. 218 e ss.

¹²⁹ S. LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 165.

Quindi non si fa riferimento ad una mera disponibilità del *quantum* e dell'*an*, ma sul fatto che deve esserci una collaborazione fra le due posizioni, poiché i dati a disposizione della pubblica Amministrazione possono essere diversi rispetto ai dati del contribuente, e solo una preventiva consultazione può trovare una soluzione a tale discrepanza dando così la possibilità di non violare in nessun modo l'articolo 53 della Costituzione.

Capitolo III

Gli istituti deflattivi

1 Introduzione

Il legislatore, a partire dal 1990, ad oggi ha affermato in maniera sempre meno velata la necessità di collaborazione fra Amministrazione e contribuente e la necessità che vi sia un contraddittorio fra le parti.

Il legislatore in questo modo cerca di rendere meno distaccate la fase dell'accertamento da quella della riscossione delle imposte.

Tutto ciò è avvenuto anche in linea con quanto disposto dallo Statuto del contribuente, permettendo così di assicurare al cittadino l'equilibrio fra la pretesa del fisco, la capacità contributiva e i propri diritti, perché l'avviso di accertamento è l'atto conclusivo di un procedimento amministrativo, di applicazione delle imposte. È anche denominato atto d'imposizione perché il fisco impone un debito tributario al contribuente che non ha effettuato tutti i versamenti che gli spettavano.

I procedimenti tributari vengono regolati dalla legge numero 241 del 7 agosto 1990 la quale fissa all'articolo 1 come principi generali dell'attività amministrativa i principi di economicità, efficacia, pubblicità, trasparenza, e riconosce i principi dell'ordinamento europeo e dallo Stato del Contribuente. Non da meno vengono anche applicate regole previste in specifici testi normativi, come in tema di accertamento delle imposte sui redditi, di accertato dell'IVA, di riscossione e in tema di sanzioni. Inoltre le norme che regolano i procedimenti tributari devono essere adattate ai principi della Costituzione, della CEDU e della carta di Nizza.

L'attività dell'Amministrazione non è solo quella di emanare atti autoritativi unilaterali, in quanto nello Statuto del Contribuente, all'articolo 10 comma 1, viene indicato che i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria devono essere importati al principio di collaborazione e buona fede¹³⁰, Un riferimento giurisprudenziale all'articolo 10 dello Statuto del Contribuente si ha con la sentenza della Cassazione del 9 marzo 2012 numero 3757 e in questa sentenza viene indicato che le circolari ministeriali generano nel contribuente un

¹³⁰ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 162-165.

legittimo affidamento per il comportamento che deve attuare nei confronti dell'Amministrazione, il quale non deve divergere dalle indicazioni fornite dalla stessa.

L'Amministrazione predispone anche degli istituti non autoritativi, come l'interpello, l'accertamento con adesione, la conciliazione e l'autotutela, questi permettono di definire problemi tributari controversi senza ricorrere in tribunale. Essi si contornano di discrezionalità tributaria, permettendo il bilanciamento dei fini della funzione impositiva per arrivare alla giusta definizione dell'unico interesse, cioè quello della pronta e equa presa del tributo¹³¹. Un riferimento di giurisprudenza si ha con la sentenza della Cassazione del 13 febbraio 2009 numero 3559, la quale afferma che l'Amministrazione deve garantire al contribuente, oltre alla proporzionalità, anche la limitazione dei mezzi con i quali la sfera giuridica di esso viene intaccata, assicurando il principio di collaborazione e buona fede ed ottenendo in questo modo una più celere definizione della pretesa.

Questo permette una netta riduzione delle distanze tra contribuente e Amministrazione per quanto riguarda la fase del controllo e quella della riscossione, perché da una mancata collaborazione e un mancato confronto con il contribuente non si può che arrivare al contenzioso.

Dunque al contribuente al quale sia notificato l'avviso di accertamento, ha di fronte a sé diverse opportunità per definire in maniera bonaria la controversia sorta con l'Amministrazione e questo può avvenire tramite uno degli istituti deflattivi presenti nel nostro ordinamento.

Questi sono in ordine al grado di giudizio in cui possono essere fatti valere¹³²:

- L'interpello: Articolo 11 L. numero 212 del 2000;
- L'autotutela: Articolo 2-*quarter* D.L. numero 564 del 1994;
- Il ravvedimento operoso: Articolo 13 del D.Lgs numero 472 del 1997;
- L'accertamento con adesione: Articoli da 1 a 13 del D.Lgs. numero 218 del 1997;
- Il reclamo e la mediazione: Art. 17-*bis* del D.Lgs. 546 del 1992;
- La conciliazione giudiziale: Articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del D.Lgs. numero 546 del 1992;

Nel prosieguo gli istituti verranno tratti singolarmente.

¹³¹ M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, op. cit., p. 6.

¹³² Ivi, p. 223.

2 L'interpello

L'interpello è un'istanza che il contribuente presenta all'Amministrazione finanziaria antecedentemente l'attuazione di un comportamento fiscalmente rilevante, al fine di ottenere chiarimenti sull'interpretazione, l'applicazione, o la disapplicazione di norme di legge riguardanti i tributi.

La dottrina solitamente include l'interpello nell'ambito degli istituti deflattivi del contenzioso. Come si vedrà nel prosieguo, in realtà, è possibile avere delle riserve in ordine alla circostanza che ogni forma di interpello permetta di raggiungere un punto di equilibrio tra la posizione dell'Amministrazione e quella del contribuente.

Invero, la risposta dell'Amministrazione finanziaria non vincola né il contribuente – il quale può porre in essere il comportamento dal medesimo ritenuto legittimo, sottoponendosi al rischio di contestazioni da parte dell'Ente impositore, che saranno risolte solo in sede contenziosa –, né l'Amministrazione, che in futuro potrà cambiare orientamento e, quindi, recuperare in sede di accertamento i vantaggi fiscali ottenuti dal contribuente (in tal caso, senza l'applicazione di sanzioni, essendosi quest'ultimo conformato alle indicazioni provenienti dall'Amministrazione finanziaria) – ciò che potrebbe comunque portare all'insorgere di un contenzioso tributario –.

E' importante osservare che la risposta all'istanza di interpello fornita dall'ente impositore non è impugnabile dinanzi al giudice tributario¹³³, in quanto l'interpello non presenta i requisiti minimi per l'impugnabilità, non essendo espressione di un potere autoritativo, ma avendo natura solamente consultativa¹³⁴.

Il carattere non vincolante del parere reso dall'Amministrazione è individuabile nella natura meramente consultativa dell'attività posta in essere dalla stessa, si qualifica la risposta all'interpello come atto amministrativo non provvedimentale, in quanto è privo dei requisiti di esecutività, perché non produce automaticamente effetti, ed esecutorietà perché non impone nessun obbligo¹³⁵.

¹³³ Articolo 6, comma 1 del D.lgs. 156/2015;

¹³⁴ M. LOVISETTI, *Gli strumenti alternativi al contenzioso*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2019, p.69.

¹³⁵ Sul punto si è espressa l'Agenzia delle Entrate con Circolare numero 9/E del 2016 (punto 6). In dottrina M. LOVISETTI, op. cit., p. 69.

L'istituto in esame, inizialmente predisposto per i soli tributi amministrati dallo Stato, è stato poi portato ad un uso generalizzato per ogni fattispecie impositiva, dall'articolo 11 dello Statuto del Contribuente.

L'istituto ha subito una profonda modifica ad opera del D.lgs. numero 156 del 2015, il cui articolo 1 si riporta il nuovo testo del citato articolo 11 della L. 212 del 2000, in cui vengono individuate le varie tipologie di interpello, agli articoli 2 e 5 viene riportato il regolamento del D.M. 208 del 2009 nel quale si vede che l'istituto da prima riferibile ai soli tributi dell'Agenzia delle Entrate ora può essere riferito anche ai tributi locali, l'articolo 6 coordina l'interpello con l'attività di accertamento e contenzioso, l'articolo 7 modifica e abroga le norme concernenti la fiscalità dell'erario, all'articolo 8 vengono contenute le disposizioni attuative e le regole procedurali.

2.1 Le tipologie di interpello

Esistono varie tipologie di interpello:

- interpello ordinario¹³⁶: esso viene utilizzato per i tributi in genere, dove vi siano situazioni d'incertezza nella corretta applicazione del tributo alla luce delle disposizioni tributarie da applicare;
- l'interpello probatorio¹³⁷, il quale riguarda la sussistenza delle condizioni e la valutazione delle idoneità degli elementi di prova richiesti dalla legge, per ottenere degli specifici regimi fiscali;
- l'interpello antiabusivo¹³⁸, che permette di ottenere un parere in ordine alla possibile abusività di un'operazione che si intende porre in essere, in qualsiasi settore impositivo;
- l'interpello disapplicativo¹³⁹, finalizzato alla disapplicazione delle norme che hanno lo scopo di limitare i comportamenti elusivi dei contribuenti. Questo istituto permette al contribuente di fruire di deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta, quando venga fornita la dimostrazione che detti effetti elusivi non possono verificarsi.

¹³⁶ Comma 1 lettera a dell'articolo 11 della legge numero 212 del 2000.

¹³⁷ Comma 1 lettera b) dell'articolo 11 della legge numero 212 del 2000.

¹³⁸ Comma 1 lettera c) dell'articolo 11 della legge numero 212 del 2000.

¹³⁹ Comma 2 dell'articolo 11 della legge numero 212 del 2000.

- l'interpello sugli investimenti¹⁴⁰, esso consente agli investitori italiani o esteri di chiedere un parere circa il trattamento tributario da applicare agli importi investiti, nel territorio dello Stato.

La presentazione dell'istanza di interpello non incide sugli adempimenti a cui è tenuto il contribuente, né vi sono limiti all'esercizio della potestà impositiva dell'Ente; infatti, il comma 5 dell'articolo 11 della legge 212 del 2000 dispone che “ *La presentazione delle istanze di cui ai commi 1 e 2 non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.*”.

L'Amministrazione finanziaria è tenuta a rispondere nel termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, ed in caso di interpello antiabuso entro centoventi giorni (termine eventualmente sospeso in caso di richiesta di documentazione integrativa); in caso di mancata risposta, si concretizza il silenzio-assenso e, pertanto, il contribuente può legittimamente ritenere che la propria istanza sia stata accolta, a norma dell'articolo 11 comma 3 della L. 212 del 2000, in cui si legge che: “*Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli.*”¹⁴¹.

L'istanza di interpello è inammissibile, a norma dell'articolo 5 del D.lgs. numero 156 del 2015, quando si presentino le seguenti fattispecie:

- le istanze siano prive dei dati identificativi del contribuente e della fattispecie cui si vuole richiedere il parere;
- le istanze vengono prima della scadenza dei termini per la presentazione delle dichiarazioni o per l'adempimento degli obblighi tributari riferiti alla fattispecie cui si riferisce l'istanza;
- non vi sono incertezze sull'interpretazione della norma;
- l'istanza riguarda le medesime fattispecie sulle quali il contribuente ha già ottenuto una risposta;

¹⁴⁰ Dal 1° gennaio 2019 il valore degli investimenti scende a venti milioni di euro, in attuazione della legge numero 136 del 2018.

¹⁴¹ M. LOVISETTI, op. cit., p.72.

- le istanze sono oggetto di speciali procedure di accordo preventivo a norma dell'articolo 31 *ter* del D.P.R. numero 600 del 1973; di interpello su nuovi investimenti e gli interpelli richiesti durante il regime di adempimento collaborativo;
- le istanze vertono su questioni sulle quali sono già state avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza e il contribuente ne è formalmente conoscente;
- il contribuente non regolarizza l'integrazione dei dati che si presentano carenti nel termine di trenta giorni stabilito dall'articolo 3 comma 3 del D.lgs numero 156 del 2015.

La legge non prevede che l'ente debba rispondere, dichiarando espressamente l'inammissibilità dell'istanza, e dunque essa opera senza che via sia alcuna formalizzazione. Per evitare che il silenzio dell'ente venga interpretato come un assenso tacito, normalmente l'Ente provvede comunque a comunicare l'inammissibilità dell'istanza entro il medesimo termine previsto per la risposta¹⁴².

In ogni caso, come indicato dalla circolare numero 50/E dell'Agenzia delle entrate del 2001, in presenza di una causa di inammissibilità, l'istanza non produce gli effetti dell'interpello, e l'eventuale silenzio dell'ente, oltre il termine per la risposta non si può considerare come implicita accettazione della soluzione professata dal contribuente. La dichiarazione di inammissibilità, al pari della risposta dell'Ente, non è impugnabile per gli atti relativi alla procedura di interpello avanti la commissione tributaria¹⁴³.

2.1.1 L'interpello ordinario

Le istanze di interpello ordinario vengono attuate per l'ottenimento di un parere dell'Amministrazione prima che venga posto in essere un comportamento fiscale, nei casi in cui le disposizioni sulla qualificazione delle fattispecie siano dubbie o sia dubbia l'interpretazione di una norma tributaria.

Questa istanza può essere presentata dallo stesso contribuente o da chi è obbligato a effettuare determinati adempimenti tributari per conto dello stesso. L'Amministrazione, al fine di rilasciare una risposta corretta, può richiedere che vengano integrate le documentazioni necessarie all'inquadramento della questione questa richiesta però interrompe il termine per la risposta, la risposta deve avvenire entro novanta giorni dalla presentazione dell'istanza

¹⁴² Circolare Agenzia delle entrate numero 50/E del 2001.

¹⁴³ M. LOVISETTI, op. cit., p. 65 e ss.

all'ufficio competente o entro sessanta giorni dalla consegna della documentazione integrativa.

Gli effetti che derivano dalla presentazione di questa istanza se l'Ente non si pronuncia, è che viene attuato il silenzio-assenso alla soluzione interpretata dal contribuente. In ogni caso il parere che viene espresso dall'Ente non vincola il contribuente, l'Ente invece non può emettere atti impositivi o predisporre sanzioni differenti dal contenuto della risposta fornita in sede di interpello, a patto che i fatti accertati coincidano con quelli su cui si è fatta domanda, perché se ciò non accadesse la risposta all'interpello non vincolerebbe l'Ente¹⁴⁴.

2.1.2 Interpello probatorio

L'interpello cd. Probatorio, è costituito da una categoria molto ampia di istanze, in cui vi entrano tutte quelle istanze che servono ad ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori ai fini dell'applicazione di un particolare regime fiscale¹⁴⁵.

La richiesta può essere inoltrata solamente per specifiche fattispecie disciplinate dalla legge le quali sono per:

- L'applicazione del regime di aiuto alla crescita economica (ACE)¹⁴⁶: si tratta di una agevolazione fiscale introdotta nel 2011, per favorire il rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese italiane, prevista per: le società di capitali, gli enti commerciali, gli imprenditori individuali, le s.n.c. e le società in accomandita semplice. Essa ha lo scopo di equilibrare il trattamento fra imprese che si finanziano con debito e imprese che si finanziano con capitale proprio. Si configura con un sistema agevolativo, che prevede una deduzione dal reddito imponibile commisurata al nuovo capitale proprio conferito in azienda;
- Le società di comodo¹⁴⁷: esse vengono definite società “*non operative*”, in quanto costituite nelle forme tipiche previste dalla legge, ma vengono utilizzate per realizzare una mera gestione del patrimonio dei soci, non esercitando alcuna effettiva attività commerciale o imprenditoriale. Si tratta quindi di società che si limitano ad una gestione

¹⁴⁴ Agenzia delle Entrate, *Tipologie di interpello*, <<https://tinyurl.com/y48dnfoh>>. consultato il 29/09/2020.

¹⁴⁵ *Ibidem*.

¹⁴⁶ Articolo 1 del decreto legge 6 dicembre 2011, numero 201, convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214.

¹⁴⁷ Articolo 30 della legge 30 dicembre 1994, numero 724.

statica degli immobili, partecipazione e altri beni. La legge numero 724 del 1994 al comma 1 dell'articolo 30 stabilisce un livello minimo di ricavi e proventi, in base agli elementi patrimoniali aventi in azienda ed il mancato raggiungimento configura come sintomo di non operatività, la quale cagiona delle sanzioni, e la rideterminazione della pretesa tributaria a norma del comma 3 e 3 *bis* dell'articolo 30 della legge su citata ¹⁴⁸;

- Partecipazioni acquisite per il recupero dei crediti bancari¹⁴⁹, queste sono operazioni che permettono alle imprese in stato di crisi economico finanziaria di risanare la propria attività, e alle banche di tutelare il proprio interesse, in quanto i crediti vantati dalle stesse vengono rimborsati attraverso l'assegnazione di partecipazioni, gli enti creditizi possono non applicare il regime proprio sulle partecipazioni (articolo 87 del TUIR), nel rispetto delle disposizioni di vigilanza per le banche emanata dalla banca d'Italia¹⁵⁰;
- L'applicazione del regime di consolidato nazionale, questo interpello viene presentato in situazioni di riorganizzazione aziendale, ed esso è finalizzate a verificare che dopo l'effettuazioni di tali operazioni permangano i requisiti previsti dalle disposizioni dell'articolo 117 e seguenti del TUIR per l'accesso al regime di consolidato nazionale¹⁵¹;
- L'accesso al consolidato mondiale¹⁵²; esso rappresenta l'estensione della tassazione di gruppo a livello internazionale, si rivolge a quelle società di capitali le quali soddisfano determinati requisiti a norma del comma 1 dell'articolo 130 del TUIR, ed hanno la propria controllante in Italia. l'istituto permette così di ottenere al gruppo internazionale gli stessi benefici concessi ai gruppi nazionali, permettendo quindi di attivare il consolidato nazionale (articoli 117-129 del TUIR).
- Le istanza d'interpello per la non applicazione della così detta CFC (Controlled Foreign Companies)¹⁵³, attraverso questa istanza il soggetto residente, dimostra dando le informazioni necessarie ed allegando la documentazione richiesta, la sussistenza dei presupposti per disapplicare la normativa sulle imprese estere partecipate. Questa istanza nel caso in cui la partecipata sia in un paese estero a fiscalità privilegiata, è prevista per utili da partecipazioni (articolo 47, comma 4, del TUIR), sulle plusvalenze da

¹⁴⁸ Per un approfondimento si veda la circolare dell'Agenzia delle entrate numero 25/E del 2007.

¹⁴⁹ Articolo 113 del TUIR.

¹⁵⁰ Per un approfondimento si veda la circolare dell'Agenzia delle entrate numero 42/E del 2010.

¹⁵¹ Articolo 124 del TUIR.

¹⁵² Articolo 132 del TUIR.

¹⁵³ Articolo 167 del TUIR.

partecipazioni (articolo 68, comma 4 del TUIR), sulle *participation exemption* (articolo 87 del TUIR), e sui dividendi (articolo 89 del TUIR).

2.1.3 Interpello antiabuso

Viene offerta al contribuente la possibilità di presentare all'Amministrazione finanziaria apposita istanza volta ad ottenere un parere se determinate operazioni che lo stesso vuole mettere in atto, configurino o meno un'ipotesi di abuso del diritto.

Con la nuova normativa, prevista dall'articolo 10-*bis* della legge 212 del 2000¹⁵⁴, è stato esteso ad ogni settore impositivo quello che era l'*iter* originariamente previsto dall'articolo 37-*bis* del DPR 600 del 1973 ed applicabile unicamente in materia di imposte sui redditi.

A seguito di tale ampliamento, è disposto che il soggetto che presenta istanza di interpello deve indicare, a pena l'inammissibilità dell'istanza il settore sul quale si ha il dubbio sull'abusività della fattispecie¹⁵⁵.

L'abuso del diritto si concretizza quando si pone in essere un'operazione priva di sostanza economica ma che, nel formale rispetto della legge, realizza vantaggi fiscali indebiti, ossia derivanti dalle imperfezioni delle norme.

Ma in ogni caso non può esservi abuso se il contribuente adotti soluzioni fiscalmente meno onerose, purché siano operazioni legittime; questo viene sancito dal comma 4 dell'articolo 10 *bis* dello Statuto del contribuente, secondo il quale “*resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*”. Quindi affinché vi sia abuso bisognerà dimostrare il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito, cioè l'elusione della *ratio legis* e dei principi dell'ordinamento tributario¹⁵⁶.

La risposta dell'Amministrazione all'istanza di interpello antiabuso deve avvenire entro i centoventi giorni dalla presentazione dell'istanza.

La risposta scritta e motivata, per il contribuente la risposta non è vincolante mentre lo è per l'Amministrazione in riferimento a alle questioni oggetto dell'istanza.

¹⁵⁴ L'articolo 10 *bis* è stato introdotto dall'articolo 1 del D.lgs. numero 218 del 2015 in attuazione alla L. numero 23 del 2014.

¹⁵⁵ Agenzia delle Entrate, *Tipologie di interpello*.

¹⁵⁶ M. GNUDI, *Interpelli antiabuso: un modus operandi che non viene sempre seguito*, <<https://tinyurl.com/y3hmss42>> , 14/01/2019.

Se l'Amministrazione non comunica la risposta entro il termine previsto, si applica il silenzio assenso alla soluzione interpretata dal contribuente¹⁵⁷.

2.1.4 Interpello disapplicativo

Si attua questa istanza con lo specifico scopo di ottenere una disapplicazione di una norma antielusiva, la quale viene applicata con riferimento alla fattispecie presa in esame, limitandone in questo modo deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta.

Il contribuente dunque dovrà dare prova che nella situazione in cui si trova non possono venire a formarsi effetti elusivi, i quali la norma vuole evitare. Questo istituto è categorizzato come interpello obbligatorio in quanto il contribuente deve inoltrare una richiesta all'Amministrazione ogni volta che voglia disapplicare la norma tributaria anti elusiva¹⁵⁸.

La risposta a questa tipologia di interpello, è impugnabile unitamente all'atto impositivo, quindi per andare di fronte al giudice si deve attendere il successivo atto impositivo, a norma del comma 1 dell'articolo 6 del D.lgs numero 156 del 2015.

2.1.5 Interpello sui nuovi investimenti

Questa istanza è stata introdotta dall'articolo 2 del D.Lgs numero 147 del 2015, è un'istanza che può essere inoltrata sia da investitori italiani che stranieri, i quali vogliono effettuare nel territorio dello Stato importanti investimenti.

Gli investitori, possono formulare mediante la presentazione di un'istanza unitaria, dei quesiti che possono essere ricondotti a una o più tipologie di interpello disciplinate dallo Statuto, inoltre è data la possibilità agli stessi di attuare istanze dirette ad individuare con esattezza il trattamento tributario applicabile al *business plan*¹⁵⁹.

La risposta a questa particolare categoria d'interpello, deve essere fornita entro centoventi giorni, e vincola l'Ente al piano d'investimenti che viene descritto nell'istanza, senza che vi si possa porre rettifica in autotutela. La risposta fornita dall'Ente resta valida fino a che non vari la situazione di fatto o di diritto su cui si è fornita la stessa.

¹⁵⁷ G. FESTA, *L'interpello tributario*, <<https://www.ratioiuris.it/linterpello-tributario/>>, 30/04/2019.

¹⁵⁸ Agenzia delle Entrate, *Tipologie di interpello*.

¹⁵⁹ *Ibidem*.

Quindi qualsiasi sia l'organo chiamato ad esercitare l'attività di accertamento sugli investimenti, è tenuto prima che vi sia la contestazione, a chiedere all'Ente che ha fornito la risposta se l'accertamento in corso riguardi o meno la stessa questione già risolta in sede di interpello.

In questa particolare forma di interpello oltre alle cause di inammissibilità già previste, esso può essere dichiarato inammissibile quando:

- L'istanza sia priva dei dati identificativi degli investitori e delle imprese coinvolte nel *business plan* e della descrizione del piano d'investimento cui l'istanza si riferisce, e tali elementi non vengano regolarizzati entro trenta giorni dall'invito dell'ufficio.
- L'istanza riguarda le medesime questioni sulle quali il contribuente ha già ottenuto un parere, oppure non vi è incertezza (a meno che l'istanza non investa il complessivo trattamento fiscale di uno specifico *business plan*);
- L'istanza verte su materie oggetto di speciali procedure di accordo preventivo a norma dell'articolo 31 *ter* del D.P.R. numero 600 del 1973, fatta eccezione sia ai fini delle imposte dirette che dell'Iva, per la preventiva configurazione di un'azienda qualificabile come stabile organizzazione¹⁶⁰.

2.2 Conclusioni sull'interpello

Alla luce di quanto fin qui, è possibile affermare che l'istituto dell'interpello possa essere incluso nell'ambito degli istituti deflattivi solo qualora il contribuente si adegui all'orientamento espresso dall'Amministrazione e questa successivamente non modifichi la propria posizione.

Nella generalità dei casi, a parere di chi scrive, l'interpello non presenta i caratteri che lo facciano figurare come un istituto deflattivo del contenzioso tributario, posto che, laddove le posizioni dell'Amministrazione e del contribuente divergano, solo il Giudice Tributario potrà dirimere la controversia (che, anzi, essendosi il contribuente esposto proprio con la presentazione dell'istanza ex articolo 11 L. 212 del 2000, avrà maggiori probabilità di nascere).

¹⁶⁰ Agenzia delle Entrate, *Tipologie di interpello*.

A maggior ragione, il carattere deflattivo non sussiste nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, successivamente alla risposta fornita, muti il proprio orientamento, con la conseguenza che – ferma restando la disapplicazione delle sanzioni – la stessa potrà recuperare l'imposta non versata (o disconoscere gli eventuali ulteriori benefici di cui il contribuente ha goduto) mediante notifica di un avviso di accertamento, al quale il contribuente potrà opporsi unicamente presentando ricorso alla competente Commissione tributaria.

L'interpello costituisce comunque un utile strumento di interpretazione della norma tributaria.

L'unica forma di interpello che potrebbe essere compreso nell'ambito degli istituti deflattivi del contenzioso è l'interpello disapplicativo, in quanto secondo questo istituto il contribuente deve obbligatoriamente fare richiesta all'Amministrazione prima di disapplicare una norma antielusiva, perché nel caso in cui il contribuente non faccia la richiesta incorre nell'illecito amministrativo di elusione fiscale a norma dell'articolo 10 bis della L. numero 212 del 2000. Quindi l'assenza dell'istanza di confronto con l'Amministrazione per la disapplicazione delle norme su citate non può che portare al contenzioso con la stessa per la disapplicazione della norma, un riferimento a ciò lo possiamo avere dalla sentenza della Corte di Cassazione numero 7402 del 2019 la quale sentenza che : *“in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 della cost.), questa Corte, ha già avuto modo di affermare che la prova della sussistenza del diritto alla disapplicazione della normativa antielusiva può essere fornita anche al di fuori della procedura prevista dalla combinazione dell'art.30 comma 4 bis, L.724/1994 e dell'art.37 bis D.P.R 600 del 1973 e dunque anche in sede processuale.”*

3 L'autotutela

3.1 Ratio ed evoluzione storica dell'istituto

L'istituto in esame trae la sua origine nel diritto amministrativo; l'autotutela può essere definita come la capacità per l'ente di *“farsi ragione da sé”* in via amministrativa, nel doveroso rispetto del principio di legalità.

Nel diritto amministrativo, secondo la giurisprudenza, non vi è limite di tempo al potere di annullamento, a patto che sussista un interesse pubblico da salvaguardare.

In ambito tributario, tuttavia, la ricerca di tale interesse pubblico da salvaguardare non è cosa semplice: invero, l'annullamento di un atto di accertamento o di riscossione, considerato illegittimo, è sempre nell'interesse dell'Amministrazione, ma non in un interesse intrinseco della stessa ma nell'interesse di salvaguardare il principio di capacità contributiva più volte richiamato in questo lavoro e sancito dall'articolo 53 della Costituzione, il quale permette di attuare la giusta imposta.

Per la prima volta l'autotutela è stata disciplinata in ambito tributario dall'articolo 68 del D.P.R. numero 287 del 1992, il quale trattava del regolamento degli uffici del personale del Ministero delle finanze, poi successivamente abrogato nel 2001.

La disciplina dell'istituto è stata profondamente modificata con il D.L. 564 del 1992, in particolare con l'articolo 2 *quater*, in cui si attribuisce all'Amministrazione il “*potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati.*”¹⁶¹.

L'autotutela è stata altresì disciplinata anche dal decreto attuativo emanato con il D.M. 37 del 1997, a norma del quale “*l'amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento, senza la necessità dell'istanza di parte*”, e ciò in coerenza con il disposto del comma 1 dell'articolo 21 *nonies* della L. numero 241 del 1990, in cui si riconosce che “*il provvedimento amministrativo illegittimo ... può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni d'interesse pubblico, entro un termine ragionevole*”¹⁶².

L'istituto in esame ha subito, infine, una modifica ad opera dell'articolo 11 del D.lgs numero 159 del 2015, il quale è andato a modificare l'articolo 2 *quater* del D.L numero 564 del 1994, consentendo di usufruire delle sanzioni ridotte quando vi sia annullamento o revoca parziale dell'atto di accertamento, alle stesse condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché si rinunci al ricorso.

¹⁶¹ A. LATTANZIO, op. cit., p. 280.

¹⁶² M. LOVISETTI, op. cit., pp. 75 e ss.

Alla luce di ciò si deve verificare se, nel diritto tributario, l'autotutela necessita non solo di un vizio nell'atto, come si prevede da apposita normativa, ma di un interesse pubblico all'eliminazione dello stesso, per riabilitare la legalità¹⁶³. L'esercizio dei poteri di autotutela non discende dalla discrezionalità o dall'arbitrarietà dell'Amministrazione, non deve essere basato su un fatto di convenienza, ma trova il proprio fondamento sul principio di correttezza e buona fede (articolo 10, L. numero 212 del 2000), ed è espressione del principio di buona amministrazione (articolo 97 della Costituzione), nonché del principio di capacità contributiva (articolo 53 della Costituzione) cui deve attenersi l'Amministrazione nel compiere la propria attività¹⁶⁴.

Essendo l'ordinamento tributario basato sull'interesse della giustizia ed equità d'imposizione, l'eliminazione del provvedimento viziato trova la sua genesi in questo interesse, dunque non sarà nemmeno necessario valutare le ragioni dell'interesse pubblico che giustifica il ricorso a tale istituto, perché a differenza di quanto avviene nel diritto amministrativo, l'autotutela tributaria non richiede la valutazione di ulteriori interessi pubblici, differenti dalla giusta imposizione¹⁶⁵, la quale non è altro che una trasposizione del principio di legalità e capacità contributiva¹⁶⁶.

L'autotutela, in ogni caso, non può condurre ad un indiscriminato annullamento dell'atto in tutti i casi in cui lo stesso sia affetto di sola illegittimità formale, perché nei casi in cui sia già stata accertata la pretesa tributaria, risulta prevalente questo interesse di acquisizione del tributo, non potendo l'Amministrazione disporne.

Quindi l'autotutela deve essere attuata come riportato nell'articolo 2 comma 1 del D.M. 37 del 1997:

- quando l'atto, ancorché fondato, sia comunque illegittimo, in quanto viziato sotto il profilo formale dall'assenza di uno degli elementi fondamentali prescritti a pena di nullità (a titolo esemplificativo, l'omessa sottoscrizione), ovvero comunque affetto da nullità (ad esempio, nel caso di carenza di motivazione o di notifica oltre i termini di legge): in tali ipotesi, l'Ufficio provvederà all'annullamento su istanza del contribuente o quando ritenga comunque probabile la soccombenza in sede contenziosa.

¹⁶³ *Ibidem*.

¹⁶⁴ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p.166.

¹⁶⁵ Per un approfondimento sull'argomento si veda A. LATTANZIO, op. cit., p.285.

¹⁶⁶ M. LOVISETTI, op. cit., p. 79.

- quando l'atto sia infondato nel merito, quando cioè vi sia una totale o parziale erroneità nella pretesa impositiva: in questo caso l'Ufficio, se consta che la pretesa sia errata (ad esempio, per un errore nell'aliquota o nell'imponibile, o per non aver considerato la sussistenza di cause di esenzione o di altre agevolazioni) procederà all'annullamento anche in assenza di istanza del contribuente.

In ogni caso, non si avrà mai autotutela quando l'atto presenti delle semplici difformità non invalidanti (come, ad esempio, l'erronea indicazione della commissione tributaria competente, ovvero dell'ufficio al quale presentare ricorso)¹⁶⁷.

In ogni caso, non è suscettibile di annullamento o rinuncia all'imposizione, l'atto sul quale sia intervenuta una sentenza passata in giudicato a favore dell'Amministrazione per i motivi indicati dal giudice.

Nel caso in cui il giudicato si basi su ragioni processuali, cioè difetto di giurisdizione, incompetenza o inammissibilità, pertanto, l'autotutela non viene limitata. Analogamente, fermo restando il divieto di autotutela con riferimento alle questioni, sia formali che sostanziali, oggetto di valutazioni di merito da parte del Giudice tributario¹⁶⁸, è comunque possibile esercitare il potere di autotutela sulla base di motivi di merito diversi da quelli presi in considerazione nella sentenza della commissione tributaria.

Quindi, il giudicato sulle decisioni di rigetto del ricorso non si traduce automaticamente in una affermazione di legittimità dell'atto, perché solo il giudicato di merito e solo sui motivi decisi con sentenza definitiva rappresentano un limite all'esercizio dell'autotutela¹⁶⁹.

Altro limite all'utilizzo dell'istituto è riscontrabile nella prescrizione del diritto al rimborso perché come si evince dalle sentenze della cassazione¹⁷⁰, una volta avvenuto il pagamento di

¹⁶⁷ *Ibidem*.

¹⁶⁸ Circolare del MEF numero 198 del 1998;

¹⁶⁹ M. VILLANI, *Autotutela nel diritto Tributario*, <<https://tinyurl.com/y279w4ku>>, 18/01/2018;

¹⁷⁰ Cassazione, sentenza numero 4760 del 2009: " *la società, non avendo impugnato il primo avviso di liquidazione ed avendovi dato esecuzione con il versamento della somma con esso pretesa, ne aveva determinato l'inoppugnabilità e si era così preclusa l'esercizio del diritto di chiedere il rimborso...* ". Allo stesso modo, si è espressa la Suprema Corte con la sentenza numero 7086 del 2010 in cui ha stabilito che " *qualora il contribuente non impugni l'atto col quale l'amministrazione ha esplicitato la pretesa tributaria, ma presenti istanza di rimborso, dopo aver pagato nei termini richiesti, dalla definitività per mancata impugnazione dell'atto impositivo deriva l'inammissibilità dell'istanza, perché contrastante con il titolo, ormai definitivo, che giustifica l'attività esattiva dell'amministrazione.* " Nello stesso senso si sono espresse anche le sentenze della cassazione numero: 672 del 2007 e 20367 del 2018.

quanto indicato nell'avviso, non può essere richiesto il rimborso di quanto pagato perché si andrebbe ad inficiare sulla fondatezza di un atto divento così definitivo.

3.2 Il procedimento

Il comma 1 dell'articolo 2 della legge numero 241 del 1990 stabilisce che l'autotutela possa essere attivata con l'istanza del contribuente, tramite la trasmissione al competente ufficio, di una domanda in carta libera contenente un'esposizione sintetica dei fatti, e dei documenti utili ad affermare la tesi sostenuta dal contribuente.

Se l'ufficio non risponde ai sensi dell'articolo 1 comma 1 del D.M. 37 del 1997, il contribuente può rivolgersi alla competente direzione regionale, la quale se ritiene che vi sia una grave inerzia dell'ufficio può sostituire lo stesso nel processo di annullamento dell'atto illegittimo.

Il comma 1 dell'articolo 2 del D.M. 37 del 1997, prevede che l'annullamento in autotutela sia possibile attuarlo *“senza necessità di istanza di parte”*, configurandolo in questo modo come potere esercitabile dall'ente impositore.

In ogni caso, quando vi sia l'istanza del contribuente, l'Amministrazione non è obbligata a procedere come indicato dallo stesso¹⁷¹. Inoltre all'articolo 3 del D.M. 37 del 1997, si legge che *“nelle attività di cui all'articolo 2 è data priorità alle fattispecie di rilevante interesse generale e, fra queste ultime a quelle per le quali sia in atto o vi sia il rischio di un vasto contenzioso”*, in questo modo viene confermata la discrezionalità dell'Amministrazione di individuare quali istanze debbano essere considerate per prime e dunque anche quali non debbano essere prese in esame¹⁷². La richiesta del contribuente, quindi è solamente sollecitatoria, per cui l'ufficio non ha nessun obbligo e dunque rientra nelle disponibilità dell'Amministrazione individuare quali fattispecie trattare prima e quali non trattare affatto¹⁷³.

Altro caso l'istanza di autotutela può essere richiesta anche dal garante del contribuente previsto dallo Statuto del Contribuente al comma 6 dell'articolo 13 in cui si legge che : *“ Il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità,*

¹⁷¹ Cassazione sentenza numero 1710 del 2007 e Cassazione S.U. numero 7388 del 2007. Cfr. M. LOVISETTI, op. cit., p.83 e Circolare Direzione delle Entrate di Trento, numero 195/E del 1997.

¹⁷² M. LOVISETTI, op. cit., p.83.

¹⁷³ Circolare Direzione delle Entrate di Trento del 1997, numero 195/E; e sentenza Cassazione del 2007, numero 1710.

scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela, nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione, notificati al contribuente...” Il Garante non ha nessuna però potestà in ambito locale, in quanto la sua potestà riguarda solamente atti prassi e procedimenti dell’Amministrazione fiscale statale.

La legge non stabilisce in via definitiva quali atti possano o non possano essere suscettibili di autotutela, così che possano rientrarci tutti gli atti d’imposizione, o gli atti che incidono negativamente, nella sfera giuridica del contribuente¹⁷⁴. L’atto di autotutela per definizione opera sempre a favore del contribuente e quindi, non è legata ai termini di decadenza fissati per l’esercizio del potere impositivo, e può intervenire dunque anche oltre il termine di decadenza dell’accertamento e non modifica o sospende le scadenze per presentare il ricorso¹⁷⁵.

3.3 Lo Svolgimento del procedimento di autotutela

L’istanza di autotutela va presentata al ufficio che ha emanato l’atto o come già detto in caso di grave inerzia va presentata alla direzione regionale cui l’ufficio dipende, mentre per i tributi locali la legge non disciplina come debba avvenire il processo di annullamento in autotutela e a ciò potrebbe provvedere un regolamento dell’Ente locale il quale può stabilire (l’ufficio competente e le modalità di presentazione). Non è comunque necessario dare notifica al contribuente, ne è prevista la partecipazione dello stesso al procedimento di autotutela, i regolamenti locali possono però in ogni caso prevedere la partecipazione dello stesso anche perché in autotutela non vi sono quelle necessità di segretezza che abbiamo in fase di accertamento, e come in ogni procedimento amministrativo l’organo competente deve acquisire tutti gli elementi necessari per la decisione finale.

Come già detto non vi sono limiti temporali, entro cui deve concludersi il procedimento ne possono essere applicati i termini decadenziali, previsti per l’emissione degli atti impositivi¹⁷⁶.

¹⁷⁴ Gli atti che possono essere impugnati sono stabiliti dall’articolo 19, D.lgs 546 del 1992.

¹⁷⁵ M. LOVISETTI, op. cit., p. 82-83.

¹⁷⁶ Ivi, p. 86.

L'atto conclusivo dell'autotutela, è l'emissione di un atto scritto e motivato¹⁷⁷, ma la legge non disciplina i contenuti minimi ed essenziali da rispettare per la scrittura dell'atto è buona norma però che l'atto conclusivo indichi: l'Ente procedente, il contribuente, il tributo e il periodo d'imposta, la pretesa impositiva originaria, le ragioni dell'annullamento, la data della sottoscrizione.

Per quanto concerne la motivazione, si è già detto che l'Ente impositore non deve indicare un interesse pubblico ulteriore a quello dei vizi presenti all'interno dell'atto, ma l'atto dovrà in ogni caso indicare, nel caso di infondatezza, le ragioni per le quali si è ritenuto di voler incidere sull'*an* e *quantum* del tributo, precisandone gli elementi non considerati o considerati erroneamente dall'ufficio. Nel caso di illegittimità formale dell'atto, vi devono essere indicati i vizi di cui è affetto e le ragioni per le quali si è ritenuto di doverlo annullare.

L'omessa o insufficiente motivazione, come d'altronde ogni altro vizio formale, non incide sull'efficacia dell'atto o sulla posizione del privato, perché l'obbligo di motivazione dà risposta alle esigenze dettate dalla trasparenza e correttezza dell'azione amministrativa, in quanto si avrà una minore entrata per l'ente, e una responsabilità amministrativa e contabile del funzionario che ha proceduto alla formazione dell'atto¹⁷⁸.

3.4 Il diniego di autotutela

Come già molte volte ribadito in precedenza, l'istanza del contribuente non determina per l'Amministrazione un obbligo di attuare l'annullamento, e la richiesta del contribuente resta solamente una sollecitazione¹⁷⁹.

In capo agli uffici, per motivi di trasparenza e di correttezza nei confronti dei contribuenti, sussiste un obbligo (tuttavia non sanzionato) di comunicazione anche in caso in cui l'istanza del contribuente non venga accettata, indicato i motivi del rifiuto.

Contro il diniego dell'Amministrazione ad attuare l'autotutela, può essere proposto il ricorso solo per vizi di illegittimità del rifiuto e non con riferimento alla fondatezza della pretesa tributaria diventata in questo modo definitiva¹⁸⁰.

¹⁷⁷ Come indicato dall'articolo 7, della L. 212 del 2000.

¹⁷⁸ M. LOVISETTI, op. cit., p. 85 e ss.

¹⁷⁹ Circolare Direzione delle Entrate di Trento del 1997, n. 195/E. Cfr. M. VILLANI, *Autotutela nel diritto Tributario*.

La Suprema Corte, infatti, pur riconoscendo che il diniego di autotutela rientra tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19, comma 1, lett. i) del D.Lgs numero 546 del 1992, ha affermato che il ricorso avverso il diniego di autotutela non può divenire un modo per aggirare surrettiziamente il termine inderogabile per la proposizione del ricorso di cui all'articolo 21 del medesimo decreto¹⁸¹.

Caso eccezionale è quello in cui emergano “*elementi sopravvenuti*”, cioè leggi successive (ad esempio leggi di condono successive che richiedono una nuova istruttoria e la modifica del sistema sanzionatorio), per i quali è diversa la domanda di annullamento dell'atto stesso per i suoi vizi originari. Per cui “il ricorso proposto al giudice tributario avverso il diniego (parziale, nella specie) di autotutela non si risolve in una (inammissibile) impugnazione di atti impositivi in ordine ai quali siano già decorsi i termini per esperire la tutela giurisdizionale”¹⁸².

Per quanto riguarda la giurisdizione, non vi è dubbio che il rifiuto tacito o espresso di autotutela in materia tributaria spetti alle commissioni tributarie come indicato dall'articolo 2 comma 1 del D.Lgs. numero 546 del 1992, in cui si legge che “*Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e per il servizio sanitario nazionale, le sovraimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio.*”

Secondo la giurisprudenza¹⁸³, il diniego di autotutela, può dare vita ad un'azione di risarcimento del danno ex articolo 2043 del C.C. di fronte al giudice ordinario nel caso in cui l'atto venga successivamente annullato in sede giurisdizionale¹⁸⁴.

¹⁸⁰ M. VILLANI, *Autotutela nel diritto tributario*.

¹⁸¹ La suprema corte con la sentenza numero 2870 del 2009, a Sezioni Unite, ha sancito che: «È inammissibile il ricorso avverso il provvedimento di rigetto, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela promossa dal contribuente volta ad ottenere l'annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo.» Altro riferimento è la sentenza numero 25563 del 2014 della suprema corte ha specificato che “in tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto a ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione dell'articolo 19 del D.lgs. 546 del 1992, e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché, altrimenti si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

¹⁸² Cassazione sentenza numero 3608 del 2006.

¹⁸³ Sentenza cassazione: numero 6283 del 2012, 5120 del 2011, 698 del 2010 e sentenza cassazione sezioni unite numero 15 del 2007.

¹⁸⁴ M. LOVISETTI, op. cit., p. 94 e ss.

4 Il ravvedimento operoso

4.1 Ratio ed evoluzione storica dell'istituto

L'istituto del ravvedimento operoso, introdotto per la prima volta nell'ordinamento giuridico dall'articolo 14 della legge numero 408 del 1990, è oggi disciplinato dall'articolo 13 del D.lgs numero 472 del 1997.

Questo strumento dà la possibilità al contribuente di porre rimedio spontaneamente ad una violazione dal medesimo compiuta, andando a sanare errori ed omissioni¹⁸⁵.

Il sistema premiale disposto dal citato articolo 13 consente al contribuente di beneficiare di una più alta riduzione delle sanzioni connesse alla violazione commessa quanto prima, spontaneamente, provvede a sanare la violazione, mediante il contestuale versamento delle imposte (eventualmente dovute), delle sanzioni e degli interessi¹⁸⁶.

Il ravvedimento operoso è un istituto di determinazione delle sanzioni senza che vi sia il contraddittorio con il soggetto passivo d'imposta, si realizza con un comportamento volontario del contribuente contrario a quello di norma attuato cioè della ricerca del metodo per attuare l'elusione o l'evasione fiscale¹⁸⁷.

Esso è posto fra gli strumenti di prevenzione e conclusione dei contenziosi tributari, perché non elimina la violazione posta in essere, ma attenua le sanzioni.

Il ravvedimento è uno strumento che fa aumentare di valore intrinseco delle sanzioni, perché spinge il soggetto violante a rimediare, *“il trasgressore che spontaneamente si ravvede e opera per rimuovere le conseguenze della violazione deve ricevere un trattamento migliore di quello che persiste nella violazione”*¹⁸⁸. Nei confronti del soggetto che compie una violazione, pertanto, permane l'applicazione di una sanzione, meritando questi un trattamento punitivo rispetto a coloro che non hanno posto in essere alcun comportamento errato, ed

¹⁸⁵ P. JANNACCONE, *Ravvedimento operoso, così cambia l'applicazione delle sanzioni*, in *La settimana fiscale*, n. 5, 2015, p.34.

¹⁸⁶ L. LUNELLI – F. RAVASIO – A. MISSONI, *Istituti deflativi del contenzioso tributario*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2001, p. 2

¹⁸⁷ N. PENNELLA, *L'obbligazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, CEDAM, Padova, 2011, p. 74.

¹⁸⁸ A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in *Rivista di diritto tributario*, 2003, I, p. 191.

hanno versato quanto dovuto o hanno assolto regolarmente agli obblighi imposti dalla Legge¹⁸⁹.

Questo istituto è disciplinato, come già anticipato, dall'articolo 13 del D.lgs numero 472 del 1997 . È stato profondamente modificato dalla legge di stabilità del 2015, ed in particolare con i commi da 634 a 640 dell'articolo 1.

Tramite i su citati commi vi è stata una rivoluzione delle interazioni fra fisco e contribuente, portando all'introduzione di norme che favoriscono la formazione della tanto agognata *tax compliance*. A seguito della novella normativa, l'Agenzia delle Entrate invia al contribuente delle comunicazioni con le quali questi viene informato delle violazioni riscontrate sulla base delle risultanze dell'anagrafe tributaria, dando quindi la possibilità al contribuente di adempiere volontariamente per ottenere uno sgravio sulle sanzioni portandolo in questo modo ad una maggiore *“Trasparenza fiscale”*.

L'Agenzia delle Entrate modifica il suo ruolo in quanto non effettua più semplicemente un controllo, ma offre al cittadino dei servizi per adempiere al meglio quanto dovuto e il contribuente è portato spontaneamente ad eliminare le violazioni poste in essere¹⁹⁰. In fatti la nuova legge numero 190 del 2014, definisce al suo interno il punto di partenza di *“un più evoluto approccio del fisco nei confronti del contribuente, non più limitato alla tradizionale dicotomia del momento della presentazione della dichiarazione e del successivo controllo da parte dell'Amministrazione”*¹⁹¹.

L'idea di fondo quindi perseguita è quella della collaborazione, portando il legislatore e l'Amministrazione allo snellimento burocratico e alla facilitazione delle procedure, creano in questo modo un beneficio al contribuente si *“inaugura un nuovo percorso di dialogo con i contribuenti affinché possano assumere il ruolo di parte attiva nella corretta individuazione degli obblighi fiscali, con conseguente minore necessità di svolgimento della tradizionale attività di controllo”*¹⁹².

Tutto questo individua nel contribuente il personaggio principale della attività fiscale e l'Amministrazione diventa solamente una guida, in quanto le nuove forme di colloquio con il

¹⁸⁹ Le sanzioni tributarie, invero, non sono connesse solo all'omesso versamento, ma anche – ad esempio – all'omessa presentazione della dichiarazione, ovvero alla presentazione di una dichiarazione infedele, anche nel caso in cui da tale violazione non derivi un debito tributario.

¹⁹⁰ S. GALEAZZI, *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 24, 2014, p. 997 e ss ;

¹⁹¹ Camera dei deputati, *Relazione legge di stabilità 2015*, <<https://tinyurl.com/y44w5qyx>>, 23/10/2014.

¹⁹² *Ibidem*.

contribuente consentono allo stesso di ottenere informazioni utili affinché egli possa adempiere correttamente ai propri doveri fiscali.

Il contribuente sarà messo al corrente delle informazioni in possesso dell'agenzia e in questo modo si avranno tutti gli strumenti che permetteranno di adempiere spontaneamente e in maniera ottimale al proprio obbligo tributario¹⁹³.

Prima che fossero intervenute le modifiche testé illustrate, poteva utilizzare tale istituto solamente il contribuente che di sua spontanea volontà si adoperasse per rimediare alla violazione commessa, in assenza di formale comunicazione dell'inizio di attività di verifica da parte dell'Amministrazione¹⁹⁴.

Un riferimento giurisprudenziale è la sentenza numero 146 del 2008 della CTP di Milano la quale afferma che “*nessuna agevolazione*” può essere concessa alla società ricorrente, perché essa ha utilizzato il ravvedimento operoso in maniera illegittima, avendo effettuato i versamenti per regolarizzare la propria posizione lo stesso giorno in cui è avvenuto l'accesso da parte dell'agenzia delle entrate, indi per cui “*tali versamenti non sono validi*”¹⁹⁵.

Il comma 637 dell'articolo 1 della Legge numero 190 del 2014, come si diceva poc'anzi, ha ampliato le modalità ed i termini di utilizzo dell'istituto del ravvedimento operoso. Le modifiche introdotte all'articolo 13 del D.Lgs. numero 472 del 1997, hanno aumentato i termini temporali per il suo utilizzo e hanno dato la possibilità di utilizzare lo stesso anche nel caso in cui le contestazioni siano già formalmente portate a conoscenza del contribuente, ovvero che siano già iniziati accessi ispezioni, verifiche, o altre attività amministrative di accertamento cosa che prima non poteva accadere, ma tutto ciò deve avere a riferimento esclusivamente i tributi “*amministrati dall'agenzia delle entrate*”¹⁹⁶.

Unico limite che viene imposto è che non siano stati notificati atti di liquidazione o di accertamento oppure che il soggetto non abbia ricevuto degli avvisi che comunicano

¹⁹³ *Ibidem*.

¹⁹⁴ Nella circolare del Ministero delle Finanze, Dip. Entrate Accertamento e Programmazione numero 180 del 1998 si può vedere quale era la prassi prima dell'entrata in vigore del comma 637 “*il ravvedimento deve intendersi consentito in ordine alle violazioni già contestate dall'ufficio o ente impositore ma non ancora formalmente portate a conoscenza mediante notifica dell'autore della violazione o dei soggetti solidamente responsabili*”.

¹⁹⁵ V. CAPOZZI, *Fondazione nazionale dei commercialisti*, in *Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario, atti del convegno di Siena*, 21 settembre 2015, p. 45.

¹⁹⁶ Circolare Agenzia delle entrate 6/E del 2015.

l'irregolarità a causa del controllo formale delle dichiarazioni o delle liquidazioni¹⁹⁷. Inoltre la circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 6/E del 2015 chiarisce che il ravvedimento non può essere utilizzato in riferimento alle anomalie che vengono rinvenute durante i controlli automatici e formali delle dichiarazioni, ma non è precluso il suo utilizzo per sanare altre violazioni che non siano però state riscontrate in tali procedure¹⁹⁸. Sempre nella stessa circolare viene evidenziato che non può essere effettuato quando vi è la notifica di atti di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni in riferimento agli articoli 36 *bis* e *ter* del D.P.R. 600 del 1973 e all'articolo 54 *bis* del D.P.R. 633 del 1972 e gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta e gli avvisi di irrogazione delle sanzioni¹⁹⁹.

Antecedentemente alle modifiche attuate dal D.Lgs. numero 190 del 2014, in base alle tempistiche previste dall'articolo 13 del D.Lgs. numero 472 del 1997 vi erano le seguenti tipologie di ravvedimento utili a ridurre le sanzioni: il ravvedimento breve, il quale doveva avvenire entro 30 giorni dalla scadenza del termine per il pagamento; il ravvedimento lungo il quale doveva avvenire entro l'anno in cui doveva essere presentata la dichiarazione o entro un anno dalla violazione; il ravvedimento per l'omessa presentazione della dichiarazione e omessa presentazione della dichiarazione periodica IVA, il quale doveva essere presentato entro novanta giorni dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione, ed entro trenta giorni dalla scadenza per la presentazione della dichiarazione dell'IVA²⁰⁰.

Con l'articolo 1 comma 637 lettera b) della L. numero 190 del 2014 si è ampliato il campo di applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso: le modifiche intervenute sono riferite principalmente alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 13 del D.Lgs. numero 472 del 1997. Il nuovo comma è intervenuto modificando i limiti temporali in cui è possibile attuare il ravvedimento per l'omessa presentazione della dichiarazione, per il ritardo nel pagamento dei tributi o per errori od omissioni.

Sono state inserite nell'articolo 13 del D.Lgs. numero 472 del 1997 le lettere a *bis*), b *bis*), b *ter*), b *quarter*), tramite cui viene aggiornato l'istituto del ravvedimento operoso: dal 1° gennaio 2015, quindi, l'istituto si connota di ulteriori tipologie le quali permettono di aumentare le possibilità al contribuente di adoperarsi spontaneamente per sistemare la posizione errata. Alle tipologie già esistenti vengono aggiunti: il ravvedimento ultraveloce,

¹⁹⁷ *Ibidem*.

¹⁹⁸ Circolare dell'Agenzia delle entrate 18/E del 2011.

¹⁹⁹ V. CAPOZZI, op. cit., p. 45.

²⁰⁰ *Ivi*, p.48.

con il quale vi è la riduzione delle sanzioni se il contribuente si adopera entro 15 giorni dalla violazione; il ravvedimento intermedio con cui il contribuente deve adoperarsi entro 90 giorni dalla violazione; il ravvedimento biennale con cui il contribuente deve adoperarsi entro la dichiarazione dell'anno successivo o al massimo entro 2 anni dalla violazione; infine vi è il caso del ravvedimento ultra biennale, tramite cui il contribuente si adopera oltre il termine per la dichiarazione dell'anno successivo o oltre i due anni dalla violazione²⁰¹. Il comma 637 della L. numero 190 del 2014 nasce per rispondere alle finalità presenti ai commi 634, 635 e 636 della legge su indicata. Queste finalità perseguite dall'Amministrazione sono di introdurre nuove forme di comunicazione fra contribuente e Amministrazione per stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari, favorendo l'emersione spontanea della base imponibile e facilitando gli adempimenti.

²⁰¹ Le sanzioni con il nuovo ravvedimento operoso sono diminuite come segue :

- 1\10 del minimo, quando vi sia la mancanza del pagamento del tributo o di un suo acconto e il pagamento di quanto mancante avvenga entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine per il pagamento. (art. 13 lettera a) del D.lgs 472\1997) (ravvedimento breve)
- 1\9 del minimo, quando gli errori o le omissioni anche incidentali sulla determinazione o sul pagamento del tributo, vengono effettuate entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione o nei casi in cui non sia prevista la dichiarazione periodica entro novanta giorni dall'errore o l'omissione. Art 13 lettera a *bis*) D.lgs 472/1997 (ravvedimento intermedio)
- 1\8 del minimo, se la sanatoria degli errori od omissioni sulla determinazione o sul pagamento del tributo, anche se incidentali, avvenga entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è avvenuta la violazione o quando non sia prevista la dichiarazione periodica entro un anno dall'errore o dell'omissione. (art 13 lettera b) D.lgs. 472/1997 (ravvedimento lungo).
- 1\7 del minimo, nel caso in cui la sanatoria degli errori o delle omissioni anche se incidentali, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione o nel caso in cui non sia prevista la dichiarazione periodica entro due anni dalla commissione dell'errore o dell'omissione. Art 13 lettera b) D.lgs. 472/1997 (ravvedimento biennale).
- 1\6 del minimo, nel caso in cui la sanatoria degli errori o delle omissioni anche se incidentali, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui hanno fatto seguito l'errore o l'omissione o nel caso in cui non sia prevista la dichiarazione periodica oltre i due anni dalla commissione dell'errore o dell'omissione. Art 13 lettera b *ter*) D.lgs. 472\1997 (ravvedimento ultra biennale)
- 1\5 del minimo, se la sanatoria degli errori o delle omissioni, anche se incidentali avviene dopo l'avvenuta constatazione della violazione e prima che l'agenzia abbia notificato l'avviso di accertamento in riferimento art. 13 lettera b *quarter*), D.lgs. 472\1997.
- 1\10 del minimo, della sanzione prevista per mancanza di presentazione della dichiarazione, se tale dichiarazione viene presentata con un ritardo non superiore ai novanta giorni o nei casi in cui sia prevista la dichiarazione periodica IVA e questa viene omessa la dichiarazione viene presentata con un ritardo non superiore a trenta giorni. art 13 lettera c) del D.lgs. 472\1997 . Cfr. M. BERTELLI MOTTA, *Ravvedimento operoso: la guida completa* <<https://www.altalex.com/guide/ravvedimento-operoso>>, 11/09/2020.

Oltre a ciò, vi è il ravvedimento ultraveloce con cui i contribuenti sanano gli omessi o tardivi versamenti delle imposte entro quattordici giorni dalla scadenza per il pagamento degli stessi e in questo modo è possibile ridurre la sanzione al 0.2 % per ogni giorno di ritardo ed entro quattordici giorni si deve pagare l'imposta dovuta e entro trenta giorni dalla scadenza si devono pagare i relativi interessi legali e sanzioni. Cfr. Agenzia delle entrate, *Ravvedimento operoso come regolarizzare*. <<https://tinyurl.com/y2r3lfjh>>.

L'attività di regolarizzazione del contribuente deve avvenire entro il termine di legge, il quale decorre dalla data in cui è stata commessa la violazione, e si individuano due fattispecie²⁰²:

- In caso di omesso od insufficiente versamento (lettera a) dell'articolo 13 del D.Lgs. numero 472 del 1997), si fa riferimento alla data di scadenza per il pagamento²⁰³;
- In caso di omessa o infedele dichiarazione (lettera a *bis*) dell'articolo 13 del D.Lgs. numero 472 del 1997), si prende a riferimento il termine fissato dalle leggi d'imposta per la presentazione della dichiarazione, e nei casi in cui la normativa tributaria non preveda un obbligo dichiarativo periodico, si fa riferimento alla data in cui doveva essere effettuato il pagamento²⁰⁴.

Nel caso di IMU e TASI, tramite l'interpretazione del D.Lgs. numero 23 del 2011 e della L. numero 147 del 2013, il termine dei novanta giorni previsto dalle lettere a *bis*) per l'adempimento, decorre dal momento della scadenza del termine per il pagamento del tributo²⁰⁵.

La lettera b-*quater*) del citato articolo 13 consente di sanare mediante ravvedimento operoso talune violazioni anche successivamente alla contestazione effettuata da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tale possibilità è espressamente esclusa, giusta il richiamo all'articolo 6 comma 3 del D.lgs. numero 471 del 1997 e all'articolo 11 comma 5 D.lgs. numero 471 del 1997, nel caso di mancata emissione di scontrino fiscale, ricevute fiscali e documenti di trasporto, ovvero per l'omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale, o per l'omessa annotazione su apposito registro corrispettivi delle operazioni avvenute in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi di misurazione fiscale²⁰⁶.

Conseguentemente all'eliminazione delle cause che non permettevano l'utilizzo del ravvedimento, si determina anche l'abrogazione degli istituti deflattivi di adesione agli inviti al contraddittorio, adesione al processo verbale di constatazione e dell'acquiescenza rafforzata,

²⁰² M. LOVISETTI, op. cit., p. 114.

²⁰³ La circolare numero 180/ E del 1998 dell'Agenzia delle Entrate, chiarisce che i trenta giorni per la sanatoria in caso di mancato versamento, non decorrono dal giorno in cui è avvenuto il versamento incompleto ma dalla data della scadenza fissata per il versamento originario. Cfr. V. CAPOZZI, op. cit., p. 51 e ss.

²⁰⁴ Stando alla circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 6/ E del 2015 la norma opera una distinzione fra i tributi periodici per i quali è previsto un obbligo dichiarativo periodico, e i tributi istantanei, per i quali non vi è un obbligo dichiarativo. Cfr. V. CAPOZZI, op. cit., p. 52.

²⁰⁵ V. CAPOZZI, op. cit., p. 52.

²⁰⁶ Ivi, p. 53.

i quali consentivano di definire in via bonaria le violazioni che venivano rilevate nei PVC e negli avvisi di accertamento²⁰⁷.

Si deve osservare però che, a differenza degli istituti abrogati come l'adesione al PVC, il ravvedimento presenta il vantaggio di poter "aderire" solamente ad alcuni rilievi, con conseguente prosecuzione del contenzioso con riferimento agli altri, che il contribuente decida di non ravvedere²⁰⁸; e lo svantaggio consistente nell'impossibilità di rateizzare le somme dovute.

Laddove, con il ravvedimento, si vadano a modificare elementi contenuti nella dichiarazione originariamente presentata, lo stesso, comporta altresì la riapertura dei termini per l'accertamento, sia pure limitatamente "*agli elementi oggetto di integrazione*"²⁰⁹.

Sino al periodo d'imposta 2019, il ravvedimento operoso cd. "lungo" (ossia la possibilità di sanare le violazioni commesse oltre un anno prima) era precluso con riferimento ai tributi locali. Grazie all'articolo 10 *bis* del D.l. 124 del 2019 anche ai tributi locali è data la possibilità di ravvedersi entro lo stesso termine concesso all'Amministrazione di emettere e notificare l'accertamento, rimanendo unicamente il limite costituito dall'inizio di ispezioni accessi e verifiche o altre attività di accertamento delle quali il contribuente abbia ricevuto formale conoscenza²¹⁰.

4.2 Perfezionamento del ravvedimento

Entro il termine fissato per ogni tipologia di ravvedimento il contribuente deve effettuare il pagamento del tributo, eliminare la violazione effettuata, versare la sanzione ridotta e versare gli interessi di mora al saggio legale calcolati dal giorno in cui il versamento doveva essere eseguito sino al momento in cui il versamento viene eseguito.

²⁰⁷ V. CAPOZZI, op. cit., p. 53.

²⁰⁸ Tale scelta può essere dettata sia da una valutazione di ordine giuridico – ritenendo il contribuente di poter dimostrare la legittimità del proprio comportamento davanti al Giudice tributario, o quanto meno di giungere ad una definizione auspicabilmente più favorevole in sede di accertamento con adesione, mediazione o conciliazione –, sia, in qualche caso, dalla limitata disponibilità finanziaria che non gli consente di corrispondere le imposte, le sanzioni (sia pur ridotte) e gli interessi necessari per definire la controversia.

²⁰⁹ Articolo 1 comma 640 della L. numero 190 del 2014.

²¹⁰ M. BERTELLI MOTTA, *Ravvedimento operoso: la guida completa* <<https://www.altalex.com/guide/ravvedimento-operoso>>, 11/09/2020.

Queste attività non è necessario avvengano tutte lo stesso giorno ma devono avvenire entro il termine previsto dalla legge²¹¹.

Nel caso in cui il termine per il ravvedimento ricada di sabato o in una giornata festiva, il versamento si considera effettuato se questo avviene il primo giorno lavorativo successivo come indicato nella circolare dell' Agenzia delle entrate 50/E del 2002²¹².

A seguito del ravvedimento perfettamente completato, il contribuente elimina ogni violazione in essere e non può essere sottoposto ad accertamenti e all' applicazione di sanzioni ulteriori.

Sino all' introduzione dell' articolo 13-*bis*, l' Agenzia delle Entrate riteneva che il contribuente che avesse effettuato un ravvedimento parziale, in caso di accertamento dovesse essere assoggettato alla sanzione piena per l' intera violazione inizialmente commessa, da cui sarebbe stata scomputata la sanzione corrisposta spontaneamente, ma questo non pregiudicava la possibilità di compiere versamenti in più soluzioni ma il versamento di quanto dovuto comprese le sanzioni e gli interessi, doveva essere effettuato nei termini stabiliti dall' articolo 13 del D.lgs numero 472 del 1997²¹³.

Dalla lettura della circolare dell' Agenzia delle entrate numero 192/E del 1998 abbiamo la conferma di quanto appena detto in quanto si legge al paragrafo 1.1 che l' omesso o carente versamento delle imposte dovute *“sono regolarizzabili con il pagamento, entro il 31 luglio 1998 e senza possibilità di rateazione, dell' imposta non versata alle previste scadenze, dei relativi interessi legali e della sanzione pari al 5 per cento dell' imposta oggetto di regolarizzazione”*²¹⁴.

E' però necessario distinguere fra la *“rateizzazione delle somme da ravvedimento”* e il *“ravvedimento parziale”* e da quanto letto si intuisce che si inibisce la possibilità di applicare al ravvedimento operoso definito all' articolo 13 del D.lgs numero 472 del 1997 la rateizzazione, la quale è una fattispecie di pagamento dilazionato nel tempo essa è applicabile solo dove è prevista dalla normativa e solo in presenza di regole disciplinate precisamente. Mentre per il ravvedimento è meglio fare riferimento al ravvedimento così detto *“parziale”* dell' ammontare dovuto, questa modalità non è vietata dalla circolare numero 192/E del 1998, ma per avere il perfezionamento del ravvedimento parziale si deve versare gli interessi e le sanzioni in frazione al debito d' imposta versato. Il limite per adempiere ai *“ravvedimenti*

²¹¹ Circolare dell' Agenzia delle Entrate numero 180/E del 1998;

²¹² V. CAPOZZI, op. cit., p.56.

²¹³ V. CAPOZZI, op. cit., p. 57.

²¹⁴ Risoluzione Agenzia delle entrate numero 67/E del 2011.

scaglionati” è rappresentato dall’effettuazione di controlli fiscali nei confronti del contribuente o dallo scadere del termine per effettuare il ravvedimento e “*l’omesso versamento della parte di debito che residua non può beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal citato articolo 13 che, invece, andranno irrogate dagli Uffici, secondo le regole ordinarie*”²¹⁵.

Con l’articolo 4 *decies* del D.l. 34 del 2019, convertito con in Legge numero 58 del 2019, si è introdotto il nuovo articolo 13 *bis* del D.Lgs. numero 472 del 1997 il quale si è posto in forma di interpretazione autentica del precedente articolo 13 ed esso ammette la possibilità del ravvedimento parziale o frazionato.

E’ un’interpretazione autentica in quanto ha un effetto retroattivo, questo ravvedimento parziale²¹⁶; può avvenire purché il contribuente versi quanto dovuto in interessi, sanzioni e imposta nei termini dettati al comma 1, dall’art. 13 del D.Lgs. numero 472 del 1997 questo nuovo articolo è frutto della prassi ministeriale ed in particolare conferma la tesi dell’Agenzia delle Entrate espressa nella circolare 27/E del 2013 in cui si convalidava il principio espresso nella risoluzione dell’Agenzia numero 67/E del 2011, tale facoltà, tuttavia, per espressa previsione normativa (comma 2 del citato art. 13-bis), è concessa limitatamente “*ai soli tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate*”, con la conseguenza che, con riferimento ai tributi locali, qualora le violazioni vengano sanate solo parzialmente, non si producono gli effetti premiali propri del ravvedimento²¹⁷.

Con questa nuova normativa si considera perfezionato il ravvedimento anche di una sola parte dell’imposta dovuta, ma vi devono essere corrisposte le sanzioni e gli interessi in proporzione alla frazione di debito versato²¹⁸.

Le novità messe in atto dal più volte citato decreto Crescita, definiscono un piano di rientro della posizione del contribuente nei confronti dall’Agenzia delle entrate e in questo modo può adempiere al proprio debito in maniera dilazionata, per ogni scadenza però il contribuente deve calcolare e versare gli interessi e le sanzioni sulla parte di debito che è andato a saldare,

²¹⁵ *Ibidem*.

²¹⁶ A tale forma di definizione ricorre solitamente il contribuente in difficoltà finanziarie, che provvede a sanare spontaneamente l’omesso versamento man mano che dispone di nuove risorse, e nei limiti di queste.

²¹⁷ M. GRECO, *Ravvedimento parziale retroattivo: corsa per sanare le irregolarità*, <<https://tinyurl.com/y3scmha>>, 19/10/2019.

²¹⁸ Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate numero 67/E del 2011.

la riduzione della sanzione è individuata nel momento in cui si procede al perfezionamento della posizione e gli interessi sono calcolati per l'intero periodo di ritardo.

In ogni caso il contribuente deve tenere a mente che il ravvedimento così interpretato verrà sospeso nel momento in cui esso riceva un avviso di accertamento o una cartella di pagamento. D'altronde come riportato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 6/E del 2015 non è possibile far uso del ravvedimento nei casi in cui il contribuente riceva la notifica di atti di liquidazione e/o di accertamento, vengono compresi nelle cause di sospensione del ravvedimento i controlli automatici, le comunicazioni, i controlli formali delle dichiarazioni definiti agli art 36 *bis* e *ter* del D.P.R. numero 600 del 1973 ²¹⁹.

Non si producono ovviamente gli effetti premiali propri del ravvedimento nel caso in cui questo sia tardivo o inesatto. Quanto appena detto però è mitigato²²⁰:

- Nel caso in cui il contribuente sia stato tratto in errore dall'ente impositore, o nel caso in cui i ritardi derivino dalla negligenza dell'amministrazione stessa, e ciò in applicazione del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente di cui all'articolo 10 comma 2 della legge 212 del 2000, in quanto si danno per veritiere le informazioni fornite dall'ente stesso.
- In caso di lieve inadempimento, nei casi indicati all'articolo 15 *ter* del D.P.R. 602 del 1973, ossia quando l'insufficiente versamento non superi il 3% di quanto dovuto e non superi in ogni caso i diecimila euro, ovvero quando il ritardo nell'adempimento non superi i 7 giorni,(limite però modificabile dagli enti locali a favore del contribuente): in tali ipotesi, il ravvedimento operoso produrrà comunque i suoi effetti, ma verrà applicata una sanzione a norma dell'ex articolo 13 del D.Lgs. numero 471 del 1997 per l'omesso o tardivo versamento e verranno aggiunti i relativi interessi.

4.3 Gli effetti del Ravvedimento operoso nel processo penale

Il ravvedimento oltre all'abbattimento delle sanzioni amministrative, influisce anche sul piano penale, in quanto costituisce causa di non punibilità o di attenuante dei reati tributari commessi.

In particolare:

²¹⁹ M. GRECO, *Ravvedimento parziale retroattivo: corsa per sanare le irregolarità*.

²²⁰ M. LOVISETTI, op. cit., p.116.

- a) i reati connessi all'omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento dell'IVA e indebita compensazione non sono punibili se prima del primo grado di giudizio i debiti tributari, comprese le sanzioni e gli interessi, vengono pagati integralmente anche a seguito del ravvedimento²²¹.
- b) i reati di infedele e omessa dichiarazione non sono punibili se, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il debito tributario comprese le sanzioni e gli interessi dovuti viene pagato integralmente a seguito del ravvedimento e alla presentazione della dichiarazione, sempre che non vi siano stati accessi, ispezioni, verifiche o qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimento penale²²².

A norma del comma 3 del suddetto articolo, se prima del dibattimento di primo grado il contribuente sta estinguendo il suo debito tributario tramite pagamento rateale, viene dato il termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, il giudice ha la possibilità di estendere per ulteriori tre mesi il termine, in tale ipotesi la prescrizione rimane sospesa.

L'articolo 13 *bis* del D.Lgs. numero 74 del 2000, dispone poi che le pene per i reati tributari previsti dal D.Lgs. numero 74 del 2000 possono essere diminuite fino alla metà e non vengono applicate le pene accessorie indicate nell'articolo 12 del decreto su citato, se prima del primo grado di giudizio i debiti tributari, le sanzioni, gli interessi sono stati saldati totalmente, anche a seguito di speciali procedure conciliative o di accertamento con adesione previste dalle norme tributarie.

Si deve però precisare che il ravvedimento presente nel 2000, precedeva qualsiasi forma di indagine, da parte dell'Amministrazione, e il contribuente così decideva spontaneamente se presentare o meno una nuova dichiarazione. La *ratio* della circostanza attenuante e non esimente in caso di ravvedimento operoso, la si ritrova nella relazione governativa al D.Lgs. numero 74 del 2000 in cui la disposizione di non definire come causa estintiva del reato, il pagamento di quanto dovuto, sta nel fatto che “*i contribuenti possono monetizzare il rischio della responsabilità penale, barattando sulla base di un freddo calcolo, la certezza del vantaggio presente con la eventualità di un risarcimento futuro privo di stigma criminale.*” Occorre però con riferimento al “nuovo” ravvedimento tenere in considerazione che il venire meno in caso di ravvedimento spontaneo di un di un vantaggio per il contribuente porterebbe

²²¹ Cfr. Articolo 13 comma 1 del D.lgs. 74 del 2000.

²²² Cfr. Articolo 13 comma 2 del D.lgs. 74 del 2000.

lo stesso anziché ravvedersi volontariamente, ad attendere un eventuale accertamento, e solo in questa circostanza, attuare il ravvedimento che gli permetterebbe comunque di ottenere il beneficio dell'attenuante, ed inoltre gli si permette di evitare il pericolo che la dichiarazione integrativa si trasformi in un autodenuncia²²³.

Deve, infine, essere evidenziato che, a norma dell'articolo 444 di C.P.P., il ravvedimento operoso permette di richiedere il patteggiamento²²⁴.

4.4 Il ravvedimento per errore

Può capitare che il contribuente, nel dubbio di aver commesso una violazione, ed al fine di non subire sanzioni più elevate, preferisca prudenzialmente effettuare un ravvedimento operoso. Ciò può capitare, ad esempio, nel caso in cui il contribuente non sia sicuro che il pagamento delle imposte, effettuato a mezzo del modello F24, sia andato a buon fine; ovvero, nel caso in cui ritenga che la violazione possa non comportare una sanzione per assenza di colpa ma, in via prudenziale, reperi preferibile effettuare il ravvedimento.

Ci si chiede se, in tali casi, il contribuente – dopo aver effettuato il ravvedimento, e riscontrata la non debenza delle sanzioni (perché il pagamento iniziale era andato a buon fine, ovvero in quanto l'Amministrazione ha riconosciuto la sussistenza di una causa di non punibilità) – possa chiedere il rimborso delle sanzioni prudenzialmente versate. E la risposta a tale interrogativo è negativa²²⁵.

La corte di Cassazione in più occasioni ha affermato che è preclusa la richiesta del rimborso da parte del contribuente, come si può vedere dalla sentenza numero 29299 del 2018 il ravvedimento operoso implica il riconoscimento da parte del contribuente della violazione effettuata e del rinascimento della sussistenza dei presupposti per applicare le sanzioni, risulta incompatibile quindi con la successiva richiesta di rimborso. In quanto se si sceglie di pagare ammettendo l'errore commesso, non si può tornare indietro entrando in contrasto con la scelta fatta in precedenza.

La corte si è espressa in tal senso anche con la sentenza numero 6108 del 2016, in cui si legge che : “ *Deve al riguardo rilevarsi che la mancanza di colpevolezza D.lgs n. 472 del 1997, ex art 5 e la causa esonerativa di cui alla legge n. 212 del 2000 art 10, rilevano e possono*

²²³ V. CAPOZZI, op. cit., p. 60.

²²⁴ M. BERTELLI MOTTA, *Ravvedimento operoso: la guida completa*.

²²⁵ M. LOVISETTI, op. cit., p.117.

essere invocate dal contribuente nel solo caso di sanzioni inflitte dall'Amministrazione, ma non anche quando il pagamento della sanzione, in misura ridotta, usufruendo in tal modo di misura agevolativa, sia frutto di una scelta del contribuente medesimo, che abbia fatto ricorso al c.d. ravvedimento operoso. Una volta che si sia perfezionata la fattispecie del ravvedimento operoso è precluso al contribuente, analogamente a quanto affermato da questa Corte con riferimento alle ipotesi di definizione agevolata cui questi abbia spontaneamente aderito (ex multis Cass., S.U., 14828/2008 e Cass. 4566/2015, 1967/2012), la ripetizione di quanto versato, con conseguente inammissibilità della relativa istanza, salvo il caso di errori formali essenziali e riconoscibili. Il ravvedimento operoso, infatti, implicando riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione, è incompatibile con la successiva istanza di rimborso della sanzione versata, in quanto detta istanza si pone in insanabile contraddizione con la scelta spontaneamente effettuata dallo stesso contribuente.”

Nel caso in cui però vi siano degli errori nella determinazione dell'importo per sanare l'irregolarità commessa, quindi interessi e sanzioni, la circolare dell'Agenzia delle Entrate numero 27/E del 2013, chiarisce che “- in virtù di quanto chiarito con la risoluzione n. 67/E del 23 giugno 2011 - il ravvedimento di quanto originariamente e complessivamente dovuto possa considerarsi perfezionato anche solo parzialmente, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento”, quindi il contribuente che sbaglia nella determinazione dell'ammontare da liquidare all'Amministrazione, non determina per lui una causa di decadenza del beneficio del ravvedimento per la parte “sanata”²²⁶. In questi casi gli Uffici, dovranno individuare la percentuale di completamento del ravvedimento, facendo un calcolo in cui mettono a numeratore l'ammontare complessivo versato dal contribuente e denominatore l'ammontare complessivo dovuto²²⁷.

La circolare dell'Agenzia delle entrate numero 67/E del 2011, chiarisce che una volta che siano scaduti i termini per il ravvedimento, l'eventuale somma residua non può beneficiare della riduzione delle sanzioni, prevista dall'articolo 13 del D.Lgs. numero 472 del 1997²²⁸.

²²⁶ Circolare Agenzia delle Entrate 27/E del 2013.

²²⁷ V. CAPOZZI, op. cit., p.58 e ss.

²²⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate 27/E del 2013.

4.5 Ravvedimento operoso parziale nei tributi locali

Con riferimento agli Enti locali e alla possibilità di utilizzare il ravvedimento parziale nella nuova normativa definita all'articolo 13 bis del D.Lgs. numero 472 del 1997 si individua un'ambiguità. In quanto si è precluso dalla normativa di riferimento l'utilizzo del ravvedimento parziale per gli Enti locali ma si ritiene che il ravvedimento parziale possa essere applicato a patto che vi sia una precisa previsione regolamentare da parte dell'Ente. Perché le leggi d'imposta infatti, in riferimento ai tributi locali, non contengono specifiche normative circa la possibilità per l'Ente di prevedere forme di rateazione, tale lacuna può essere sanata da un regolamento locale, in quanto non incide né sull'*an* e né sul *quantum* dell'obbligazione tributaria, o comunque su elementi essenziali dell'imposizione coperti dalla riserva di legge articolo 23 della costituzione²²⁹. Ma solo ed esclusivamente sui tempi di adempimento, in presenza oltretutto di particolari circostanze che legittimano la presenza della deroga, così facendo si permette di aumentare la *compliance* dei contribuenti nei confronti degli Enti locali²³⁰. Le norme che permettono di inserire la previsione di questa particolare tipologia di ravvedimento parziale agli Enti locali sono:

- L'articolo 52 del D.Lgs. numero 446 del 1997 il quale consente di disciplinare con regolamento le proprie entrate tributarie, nel rispetto, delle esigenze di semplificazione degli adempimenti del contribuente, nell'ambito dei principi predisposti dalla normativa statale,
- L'articolo 50 della legge numero 449 del 1997 in cui viene definito che i Comuni e le Province hanno la possibilità di prevedere una riduzione delle sanzioni per i propri tributi in conformità con l'articolo 3 comma 133 lettera l della legge 662 del 1996 e tramite

²²⁹ In riferimento a ciò abbiamo la sentenza della Corte dei Conti, Lazio sez. reg. contr., del 2010, numero 3 in cui si legge che *“premesso che deroghe al principio dell'indisponibilità del rapporto tributario possono essere consentite solo sulla base di apposite norme di legge, deve ammettere che, in mancanza di disposizioni di legge che consentano all'organo amministrativo comunale di accettare una prestazione diversa da quella originaria in adempimento di un'obbligazione tributaria, è ammissibile, in linea teorica, che il Comune, nell'esercizio del potere regolamentare assegnatogli dalla norma di cui all'art. 52 d.lg. n. 446/1997, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti e al fine di disciplinare le proprie entrate tributarie, possa prevedere tale possibilità con apposita deliberazione del Consiglio comunale, previa regolamentazione delle modalità di pagamento del tributo; ciò solo a condizione, tra l'altro, che non vengano toccati gli aspetti della disciplina riservati comunque alla legge (individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi), che l'adempimento non sia di valore non inferiore a quello originario e che l'amministrazione in concreto proceda sulla base di una specifica motivazione, che dia atto della valutazione di tutti gli interessi coinvolti”*.

²³⁰ M. LOVISETTI, op. cit., p. 19.

questo articolo vi è data la possibilità agli Enti locali di predisporre casi esenti ed attenuanti in modo da aumentare la possibilità di adempimenti tardivi dei contribuenti,

- L'articolo 13 comma 5 del D.Lgs numero 472 del 1997 il quale prevede che le leggi e gli atti aventi forza di legge possono andare a integrare quando predisposto nell'articolo su citato in situazioni in cui permettano l'attenuazione delle sanzioni,
- La L. numero 147 del 2003 all'articolo 1 al comma 700 prevede che il Comune abbia la possibilità di prevedere casi di esenzione o attenuante nel rispetto sempre dei principi stabiliti dalle norme statali.

Dunque tramite la lettura di queste norme al Comune con i propri regolamenti è data la possibilità di introdurre delle attenuanti in modo da incentivare gli adempimenti dei contribuenti, conseguentemente si può trarre la conclusione alla luce di quanto qui esposto che al Comune è data la possibilità di usufruire del ravvedimento parziale definito all'articolo 13 *bis* del D.lgs numero 472 del 1997.

A tal fine la disciplina locale, dovrà indicare -perché in mancanza il funzionario non può operare in autonomia-²³¹:

- I presupposti dell'istanza, che di norma fanno riferimento alla temporanea difficoltà del contribuente;
- La cifra minima di accesso al beneficio;
- Il numero massimo di rate, e l'importo minimo di ciascuna;
- Le conseguenze dell'inadempimento, che possono modellarsi sulle norme previste dall'articolo 15 *ter* del D.P.R. 602 del 1973, resta in ogni caso salva la possibilità per l'Ente di operare modifiche a livello regolamentare al fine di incentivare gli adempimenti tardivi, e comunque in senso più favorevole al contribuente.

4.6 Novità del ravvedimento operoso 2020

Novità che arriva nel 2020 e collegata all'articolo 10 bis della legge di bilancio D.l. numero 124 del 2019, in cui vi è l'eliminazione dell'art. 13 comma 1 *bis* del D.Lgs. numero 472 del 1997, a seguito di questo il ravvedimento lungo può essere applicato a tutti i tributi. Il legislatore in questo modo aumenta le possibilità di utilizzare questo strumento deflattivo perché è nell'ottica di favorire la regolarizzazione spontanea del contribuente.

²³¹ M. LOVISETTI, op. cit., p. 113.

Prima dell'entrata in vigore di tale decreto le problematiche riferite ai tributi locali, potevano essere sanate in autonomia solo entro la data di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui era stato commesso l'errore o l'omissione, superato questo momento il contribuente doveva aspettare la rilevazione dell'irregolarità e poi procedere al pagamento di quando dovuto. Tutto ciò era dovuto alla presenza dell'articolo 1 *bis* dell'articolo 13 del D.Lgs numero 1997 il quale permetteva di utilizzare il ravvedimento lungo esclusivamente per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Con questa nuova normativa il contribuente può sanare la propria posizione, anche nei confronti di IMU e TASI per i quali il termine previsto per la presentazione della dichiarazione sia passato, le nuove regole essendo norme procedurali permettono di essere utilizzate anche per anni pregressi, in cui vi siano violazioni non ancora rimediate né accertate alla data di entrata in vigore del decreto.

In ogni caso per le imposte locali il ravvedimento è possibile solamente se non sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche da parte degli enti preposti. Per quei tributi che vengono “gestiti” dall'Agenzia come più volte è stato ribadito possono essere ravveduti anche durante le verifiche o anche a seguito di ispezioni, sempre però prima della notifica dell'atto impositivo e prima dell'esito del controllo automatizzato delle dichiarazioni²³².

Possiamo quindi notare che in base al tempo che intercorre fra la violazione e la sua successiva spontanea regolarizzazione, vi sono diverse tipologia di ravvedimento, le quali hanno vari gradi di riduzione delle sanzioni questo perché il meccanismo premiale che sta alla base della *ratio* del ravvedimento permette al contribuente e all'Amministrazione di arrivare prima alla conclusione della vicenda in essere senza dover ricorrere in lunghi e non sempre vantaggiosi contenziosi, dunque il contribuente prima si ravvede e maggiore sarà il suo beneficio.

Con l'eliminazione delle cause che non permettevano di utilizzare il ravvedimento, oltre ad aumentare il campo di applicazione si attua una modifica anche alla *ratio* dell'istituto in esame, il quale era nato con il compito di premiare il contribuente che di sua volontà ravvedeva i propri errori ma con le modifiche apportate si adegua anche esso alla *ratio* degli altri istituti deflattivi i quali premiano il contribuente che volontariamente anche se non in

²³² A. CARLESIMO, *Ravvedimento lungo esteso ai tributi comunali*, <<https://www.ecnews.it/ravvedimento-lungo-esteso-ai-tributi-comunali/>>, 28/01/2020.

maniera spontanea confermi i rilievi formulati in sede di verifica dell'Agenzia delle Entrate e non vada in contenzioso.

5 Accertamento con adesione

5.1 Ratio ed evoluzione storica dell'istituto

L'accertamento con adesione è un istituto deflattivo del contenzioso tributario²³³, il quale permette la non formazione del contenzioso fra ufficio e contribuente, consentendo di arrivare ad una determinazione concordata e più equa della pretesa che il fisco vanta nei confronti dei contribuenti, come potrebbe risultare dai processi verbali di constatazione o dagli avvisi di accertamento.

L'accertamento con adesione, denominato in passato come concordato era stato soppresso dalla riforma tributaria del 1971-1973, ma poi è stato reintrodotta dagli articoli 2 *bis* e 2 *ter* del D.l. del 30 settembre 1994 numero 564, convertito con legge numero 656 del 30 novembre 1994, poi la sua disciplina è stata nuovamente rivista con il D.Lgs. numero 218 del 19 giugno 1997 ed esso viene definito agli articoli da 1 a 13 di tale D.lgs.

L'accertamento è visto come uno strumento d'imposizione in attuazione del principio di collaborazione tra fisco e contribuente²³⁴, ed è utilizzato per semplificare il processo di accertamento, riducendo gli adempimenti richiesti al contribuente e consentendo di aumentare l'attività di controllo sostanziale dell'Amministrazione²³⁵.

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

²³³ L'istituto qui in esame è rivolto a tutti i contribuenti, persone fisiche, società di persone, associazioni professionali, società di capitali, enti; essi possono utilizzare l'istituto sia per questioni che riguardano il proprio carico tributario sia quando abbiamo situazioni in cui vi sono sostituti d'imposta. Cfr. V. CAPOZZI, *Fondazione nazionale dei commercialisti, in Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario, atti del convegno di Siena, 21 settembre 2015*, p. 9.

²³⁴ Articolo 10 della L. numero 212 del 2000.

²³⁵ Articolo 50 della L. numero 449 del 1997.

dell'autotutela²³⁶. Altro caso in cui non dovrebbe essere utilizzato l'accertamento con adesione è nei casi in cui la pretesa del fisco sia pienamente legittima²³⁷.

L'istituto dell'accertamento con adesione è stato inquadrato da parte della dottrina come un atto bilaterale non negoziale²³⁸, non mancano però i casi di chi lo considera in termini privatistici come una mera transazione²³⁹.

La definizione più convincente, a giudizio di chi scrive, è quella che vede lo stesso come un atto di accertamento unilaterale, pur essendo il risultato di un accordo con il contribuente, perché esso ha sempre la sostanza di un avviso di accertamento tranne per il fatto che il soggetto passivo dell'imposta ha fornito la sua adesione²⁴⁰. La visione dell'accertamento con adesione in ottica unilaterale trova fondamento sul principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria; in tale ottica, alcuni studiosi²⁴¹ riconducono l'accertamento con adesione all'esercizio più ampio del potere di autotutela, altri vedono invece le informazioni che l'Amministrazione riesce ad acquisire nell'ambito del contraddittorio con maggior rilevanza perché queste consentono di determinare l'obbligazione tributaria più vicina alla verità²⁴².

La visione di tale istituto in ottica transattiva presuppone, invece, che lo stesso costituisca una deroga al principio dell'indisponibilità in quanto è un accordo fra ufficio e contribuente e non ha effetto se non vengono pagate le somme in esso concordate, secondo tale impostazione il legislatore non definisce un metodo per determinare nel modo più accurato il tributo realmente dovuto, ma un procedimento premiale che permette al reale imponibile di emergere²⁴³.

²³⁶ Sul punto si rinvia a quanto già esposto al paragrafo 2 di questo capitolo.

²³⁷ V. CAPOZZI, op. cit., p. 7.

²³⁸ P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Giuffrè, Milano, 1969, p. 388 e ss..

²³⁹ F. GAFFURI, voce *Concordato tributario*, in Dig., disc., priv., sez. comm. III, torino, 1988, p. 289.

²⁴⁰ F. BATTISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione (diritto tributario)*, in Enc. dir., Aggiornamento, II, Milano, 1998, p.27 e ss.; per un approfondimento si veda anche : E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Giappichelli, Torino 2000; M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione del tributo*, Giuffrè, Milano, 2007 ; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributari, contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001.

²⁴¹ S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2020, p. 426 e ss.

²⁴² M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, op. cit., p.7.

²⁴³ G. FALSITTA, op. cit., p. 393 e ss.

Anche se l'atto di adesione non viene però elaborato unilateralmente dall'Amministrazione finanziaria, ma è il risultato di un accordo con il contribuente, lo stesso resta in ogni caso una forma di esercizio del potere impositivo; pertanto, non si è in presenza di un atto di diritto privato, in quanto la definizione dell'accordo non avviene con le consuete forme privatistiche ma con un provvedimento impositivo accetto dal contribuente²⁴⁴.

L'atto di adesione è un atto consensuale di determinazione del presupposto del tributo ma non negoziale, perché si individua con una adeguata motivazione la soluzione del contrasto interpretativo che sia conforme alla legge e i risultati che derivano dall'atto di adesione non discendono quindi dalla volontà delle parti ma dalla legge²⁴⁵.

5.2 Svolgimento del procedimento di accertamento con adesione

5.2.1 Ambito di applicazione dell'accertamento con adesione

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

Non ci sono limiti di applicazione dell'accertamento con adesione, se non i casi previsti dalla legge cioè per i controlli formali *ex* articolo 36 *bis* e 36-*ter* del D.P.R. 600 del 1973, caratterizzati dalla liquidazione dell'imposta basata sulla documentazione fornita dal contribuente su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, ovvero sulla correzioni degli errori commessi dal contribuente che riguardano discrepanze materiali o di calcolo. In codesti casi, la rettifica che viene eseguita dall'Amministrazione si fonda sul confronto degli elementi della dichiarazione presentata dal contribuente e i dati risultanti dall'anagrafe tributaria, senza alcun margine di valutazione o giudizio discrezionale da parte della stessa. Nel momento del controllo non ci sono elementi che possono essere sottoposti al giudizio e alla valutazione dell'amministrazione, ma vi è solamente un confronto di dati individuati nella dichiarazione con quelli della documentazione fornita²⁴⁶.

²⁴⁴ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 243.

²⁴⁵ V. CAPOZZI, op. cit. p. 9 e ss.

²⁴⁶ *Ibidem*.

5.2.2 L'istanza del contribuente

La procedura di accertamento con adesione può essere attivata anche dal contribuente quando nei suoi confronti siano stati eseguiti accessi ispezioni o verifiche o nei casi in cui gli venga notificato un avviso di accertamento non preceduto da un invito al contraddittorio. Non può presentare istanza di accertamento con adesione chi, invitato dall'ufficio, abbia ommesso di partecipare al confronto con l'ente impositore, nonché chi abbia già proposto ricorso alla commissione tributaria²⁴⁷.

Il contribuente presenta l'istanza di accertamento con adesione per iscritto entro il termine per l'impugnazione dell'atto, ossia entro sessanta giorni dalla notifica dell'accertamento, termine soggetto a sospensione feriale nel mese di agosto. Tale istanza avvia un confronto con l'ufficio che entro quindici giorni dalla ricezione della stessa²⁴⁸ deve invitare il contribuente a comparire e se dall'incontro avvenuto vi è un accordo, si redige il nuovo atto di accertamento al quale il contribuente aderisce²⁴⁹.

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

Dalla presentazione della domanda, i termini per effettuare ricorso e per il pagamento delle imposte accertate restano sospesi per 90 giorni. Terminato il termine di sospensione, il contribuente – se non ha raggiunto l'accordo con l'Amministrazione –, può impugnare l'atto ricevuto presentando ricorso alla commissione tributaria provinciale territorialmente competente²⁵⁰.

Per il raggiungimento dell'accordo è possibile che ci vogliano più incontri e per ogni incontro deve essere redatto un verbale sintetico dove verranno indicati i motivi e la documentazione fornita dal contribuente²⁵¹. L'ufficio in ogni caso non è tenuto alla definizione dell'accertamento con l'adesione, se non vi sono elementi idonei forniti dal contribuente per ridimensionare la pretesa.

²⁴⁷ G. FALSITTA, op.cit., p. 390 e ss.

²⁴⁸ Termine comunque ordinatorio, nel senso che nessuna conseguenza discende dalla tardiva convocazione del contribuente per il contraddittorio, così come – persino – nel caso in cui l'Ufficio ometta di dar seguito all'istanza presentata dal contribuente.

²⁴⁹ M. LOVISETTI, op. cit., p. 131.

²⁵⁰ Agenzia delle Entrate, *Accertamento con adesione*, < <https://tinyurl.com/y5ytqbkc>>.

²⁵¹ Cfr. Articolo 7 del D.lgs. numero 218 del 1997.

5.2.3 L'istanza dell'ufficio

All'Amministrazione finanziaria è data la possibilità di notificare al contribuente un invito a comparire, finalizzato alla definizione concordata della vertenza.

A norma dell'articolo 5 del D.Lgs. numero 218 del 1997, questo invito è sempre antecedente all'atto di accertamento e al suo interno sono riportati i periodi d'imposta che sono suscettibili di accertamento, il giorno e il luogo dell'appuntamento, gli importi dovuti e i motivi che hanno portato alla definizione di tali importi.

Il contribuente, nel caso in cui l'accertamento con adesione venga attivato dall'Amministrazione, ha la possibilità di utilizzare un aggiuntivo istituto deflattivo cioè quello dell'adesione integrale definito dall'articolo 5 comma 1 *bis* del D.Lgs numero 218 del 1997²⁵².

Se il contribuente non concorda con quanto prospettato dall'Amministrazione nell'invito a comparire può attivare la procedura di accertamento con adesione, per gli stessi elementi e periodi d'imposta indicati nell'invito²⁵³.

5.3 Il Perfezionamento dell'accertamento con adesione

Perché "l'accordo" con l'Amministrazione si definisca perfezionato²⁵⁴ c'è la necessità che entro venti giorni dalla sottoscrizione il contribuente versi le somme dovute o la prima rata in caso il pagamento rateale²⁵⁵.

²⁵² Questa adesione deve avvenire tramite la comunicazione all'ufficio competente e tramite il versamento delle somme dovute, entro il quindicesimo giorno antecedente alla data del contraddittorio così facendo le sanzioni sono ridotte a 1/6;

²⁵³ R. P. CAMPANA, *L'accertamento con adesione*, <<https://www.diritto.it/l-accertamento-con-adesione/>>, 27 Gennaio 2015.

²⁵⁴ Articolo 9 del D.lgs 218 del 1992.

²⁵⁵ Con riferimento al perfezionamento dell'accertamento con adesione abbiamo le sentenze della corte di Cassazione sezione trib., numero 2161 del 2019 in viene sentenziato che " *In materia tributaria, ai fini del perfezionamento della procedura di accertamento con adesione del contribuente, il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia non costituiscono una semplice modalità di esecuzione della procedura ma un presupposto fondamentale e imprescindibile di efficacia della stessa, completandosi in tal modo la fattispecie del concordato; conseguentemente, quando essi difettino, la procedura del concordato con adesione non si perfeziona e la pretesa tributaria permane nella sua integrità*", altra sentenza in di senso concorde è la quella della Cassazione sezione trib., del 2008 numero 22180, in cui si legge che l'accertamento con adesione " *si perfeziona ex art.6, comma 2 del D.P.R. n 117 del 1995, con l'avvenuto pagamento delle somme indicate nell'avviso, ne consegue che, una volta che il contribuente ricevuta la proposta dell'ufficio, abbia versato l'importo stabilito, l'ufficio non può, per qualsiasi ragione, revocare la proposta stessa che si è ormai perfezionata mediante l'avvenuto pagamento.* ".

In caso di pagamento rateale, pertanto, l'accertamento con adesione si perfeziona e produce i propri effetti con il pagamento della prima rata²⁵⁶.

Nel caso in cui non vengano pagate le rate successive²⁵⁷ alla prima, a norma dell'articolo 8 comma 4 del D.Lgs numero 218 del 1997:

- Se il pagamento non viene attuato entro il termine della successiva rata trimestrale²⁵⁸, vi è la perdita del beneficio del pagamento rateale e l'iscrizione e ruolo dei residui importi dovuti a titolo d'imposta, interessi e sanzioni di cui all'articolo 13 del D.Lgs numero 471 del 1997, aumentata della metà e applicata al residuo importo dovuto a titolo di imposta²⁵⁹.
- Se il pagamento avviene entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle somme ancora dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del D.Lgs numero 471 del 1997²⁶⁰, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi²⁶¹.

E' previsto che l'iscrizione a ruolo non venga eseguita se il contribuente provvede a sanare l'irregolarità mediante ravvedimento operoso entro il termine per il pagamento della rata successiva o in caso di ultima rata entro 90 giorni²⁶² dalla scadenza²⁶³.

L'atto di accertamento con adesione viene sottoscritto da entrambe le parti, ma vincola solo l'ufficio, in quanto il soggetto passivo – pur avendo sottoscritto l'atto di adesione – può omettere di effettuare il pagamento entro i venti giorni successivi (così che il procedimento non si perfeziona) e presentare ricorso di fronte alla commissione tributaria competente. Nel caso in cui vi siano delle irregolarità nei tempi di pagamento, l'ufficio deve invitare il

²⁵⁶ Articolo 8 comma 1 e 2 del D.lgs 218 del 1997.

²⁵⁷ L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n numero 65/E del 2001, ha precisato che in presenza di anomalie di lieve entità nonché in presenza di valide giustificazioni offerte dal contribuente nei casi di più marcata gravità, l'Ufficio può valutare il permanere o meno del concreto ed attuale interesse pubblico alla perfezionamento dell'adesione e quindi alla produzione degli effetti giuridici dell'atto sottoscritto.

²⁵⁸ Risoluzione dell'Agenzia delle entrate 25/E del 2014.

²⁵⁹ Articolo 15 ter comma 2 del D.P.R. 602 del 1992.

²⁶⁰ Per un approfondimento sulla disciplina dei pagamenti dovuti a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate, Novità del D.lgs. 159 del 2015, si veda anche la circolare 17/E dell'Agenzia delle entrate.

²⁶¹ Articolo 15 ter comma 5 del D.P.R. 602 del 1992.

²⁶² Non essendo previste rate successive all'ultima l'Agenzia delle Entrate ha chiarito nella circolare 17/E 2016: "L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza".

²⁶³ R. P. CAMPANA, *L'accertamento con adesione*.

contribuente ad adoperarsi per perfezionare la questione entro dieci giorni, scaduto anche questo termine si dà per certa l'intenzione del soggetto passivo di non realizzare l'accertamento con adesione, e vi è la ripresa del procedimento ordinario e l'atto iniziale non perde alcun valore.

Il contenuto dell'atto è lo stesso dell'accertamento quindi in esso sono indicati i motivi, gli elementi su cui la definizione di fonda, le maggiori imposte, le sanzioni e le altre eventuali altre somme da corrispondere²⁶⁴; a differenza dell'accertamento esso non è notificato al contribuente perché è già sottoscritto dallo stesso, con l'adesione²⁶⁵.

5.4 Effetti derivanti dall'attuazione dell'accertamento con adesione

Per il contribuente, l'incentivo alla partecipazione a questo istituto è dato dal fatto che le sanzioni sono applicate nella misura di un terzo del minimo edittale²⁶⁶.

A norma dell'articolo 13 *bis* del D.Lgs numero 74 del 2000, con il perfezionamento dell'adesione si ottiene anche un beneficio, sul piano penale, ossia la riduzione alla metà della pena prevista per i reati tributari e la non applicabilità delle sanzioni accessorie se il debito risultante dall'accertamento viene assolto prima del primo grado di giudizio²⁶⁷.

L'accertamento con adesione comporta vantaggi anche per l'Amministrazione, consentendole di ottenere velocemente e stabilmente le somme concordate con il contribuente, evitando altresì il rischio di soccombenza in giudizio²⁶⁸.

Una volta definito l'atto di accertamento con adesione, lo stesso non può essere più modificato né dal contribuente – al quale non è consentito impugnare un atto ormai definitivo – né dall'ufficio, salvo che nelle ipotesi espressamente contemplate dalla legge²⁶⁹, ossia in caso di sopravvenuta conoscenza di un'ulteriore reddito, maggiore del 50% del reddito già

²⁶⁴ Articolo 7 D.lgs. 2018/1997.

²⁶⁵ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 241.

²⁶⁶ Comma 3 dell'articolo 3 del D.lgs 218 del 1997.

²⁶⁷ *Ibidem*.

²⁶⁸ G. FALSITTA, op. cit., p. 390 e ss.

²⁶⁹ Un riferimento giurisprudenziale a quanto sin qui detto è la sentenza della Cassazione. sez. trib. Del 28 settembre 2005, numero 18962, in cui si legge che: “ *l'art.1 del D.lgs numero 218 del 1997, stabilisce che l'accertamento stesso può essere definito con adesione del contribuente ed il successivo art.2, comma 3, stabilisce l'accertamento con adesione non è soggetto ad impugnazione, ne è modificabile da parte dall'ufficio (salve specifiche eccezioni di cui al quarto comma). Ne consegue che il reddito definito con adesione non può successivamente essere mai messo in discussione dal contribuente e non possono, quindi, essere formulate istanze di rimborso afferenti l'annualità definita.*”.

accertato, e di importo non inferiore a 77.468.53 euro, tale sopraggiunta conoscenza deve essere intesa in senso oggettivo, cioè l'Amministrazione deve precisare in che modo ne è venuta a conoscenza e deve indicare che di queste informazioni ne ha avuto notizia solo successivamente. Quindi, diviene importante constatare se e in che termine le informazioni fossero già nella disponibilità dell'Amministrazione. Altro caso è quello degli accertamenti parziali o accertamenti che derivano da redditi per la partecipazione in società di persone o associazioni personali o professionali e da azienda coniugale, oppure l'accertamento che si basa su studi di settore²⁷⁰.

5.5 Accertamento con adesione per i tributi locali

A differenza degli altri istituti deflattivi, l'accertamento con adesione se riferito ai tributi locali, non opera in maniera automatica, ma solo ed esclusivamente tramite espressa opzione regolamentare da parte dell'Ente²⁷¹.

Per i Comuni e gli altri Enti locali, pertanto, la previsione dell'istituto dell'accertamento con adesione è una facoltà, da esercitare con apposito regolamento. Invero, l'articolo 50 della L. numero 449 del 1997 dispone che *“Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed i comuni, possono prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e realizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal D.Lgs. numero 218 del 1997.”*

L'Ente che prevede all'interno del suo regolamento l'accertamento con adesione può limitarsi ad attivare lo stesso, rinviando completamente alla normativa nazionale prevista dal D.Lgs. numero 218 del 1997; oppure può stabilire quali tributi debbano essere incisi dall'istituto e le tipologie di controversie ammesse, in ogni caso l'Ente non può attuare modifiche sostanziali all'istituto, ma deve sempre ispirarsi ai principi sanciti nella normativa nazionale.

Se l'accertamento con adesione, non viene attivato a livello locale o per uno specifico tributo, l'istituto in esame non può essere attuato in riferimento a quella specifica fattispecie, ed ogni eventuale accordo è nullo. In questo caso le somme versate in esecuzione dell'accordo devono

²⁷⁰ V. CAPOZZI, op. cit., p.11.

²⁷¹ M. LOVISETTI, op. cit., p.123 e ss.

essere restituite con gli interessi eventualmente maturati, e ogni rifiuto al rimborso è impugnabile, se era stato concesso il pagamento rateale ogni rata futura non ancora versata non è dovuta.

All'Ente è data la possibilità in ogni caso di notificare l'avviso di accertamento se è ancora nei termini per la presentazione dello stesso²⁷².

5.6 Il Contraddittorio procedimentale nel processo tributario

Il contraddittorio è un principio generale dell'ordinamento processuale, il quale è disciplinato dagli articoli 24 e 111 della Costituzione. Esso si è esteso anche alla fase di istruttoria dell'accertamento tributario, perché in questo modo si garantisce una migliore attuazione del principio di capacità contributiva attraverso la più ampia partecipazione del privato²⁷³.

Esso viene anche ripreso con riferimento alla partecipazione del privato nei procedimenti amministrativi. Ciò lo si può notare con la sentenza numero 14026 del 2012 della Corte di Cassazione, la quale afferma che *“Dall'intervento del privato nel procedimento amministrativo, inteso invece come facoltà di introduzione di ulteriori elementi in fatto e diritto... e dunque come “collaborazione” del privato nella fase istruttoria, diretta all'acquisizione di tutti gli elementi conoscitivi e valutativi indispensabili all'esercizio della autoritativa”*.

Per agevolare il raggiungimento “dell'accordo” è stabilito che ci debba essere un contraddittorio tra ufficio e soggetto passivo, in modo tale da permettere al primo di conoscere tutti gli elementi a disposizione del secondo.

I casi in cui è prevista la partecipazione del contribuente al contraddittorio sono:

- L'articolo 6 comma 5 dello Statuto del contribuente²⁷⁴, il quale indica che, in presenza di incertezze, prima di procedere all'iscrizione a ruolo per la liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni l'ufficio deve convocare il contribuente per i chiarimenti del caso e conferire documenti eventualmente mancanti.

²⁷² M. LOVISETTI, op. cit., p. 125.

²⁷³ F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, CEDAM, Milano, 2013, p. 38.

²⁷⁴ Legge numero 212 del 2000.

- L'articolo 10 *bis* comma 6 dello Statuto del contribuente²⁷⁵, a norma del quale, prima che sia emesso un avviso di accertamento per una operazione elusiva, l'ufficio deve notificare al contribuente una richiesta di chiarimenti, indicando i motivi per i quali ritiene sussistano i caratteri dell'abuso del diritto²⁷⁶.
- Nel caso di studi di settore, il contraddittorio non è previsto a pena di nullità, ma lo si ritiene necessario perché è solo con la partecipazione del contribuente che si può determinare il reddito, in quanto i parametri degli studi sono un sistema di pregiudizi semplici che non tengono conto dello scostamento del reddito rispetto agli standard considerati²⁷⁷.
- La Cassazione ha imposto che il contraddittorio sia obbligatorio per i tributi armonizzati, ma non per gli altri; tuttavia questo contrasta con l'articolo 1 della Legge 241, che richiama i principi UE applicabili a tutti i tributi. Anche secondo la corte di giustizia il contraddittorio è obbligatorio nei procedimenti amministrativi²⁷⁸.

La carta di Nizza afferma che *“il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio.”*²⁷⁹ Inoltre dà al contribuente il diritto ad una buona amministrazione, riconoscendo al cittadino il diritto di essere ascoltato e di avere una decisione motivata.

Possiamo quindi vedere da quest'analisi come varie normative, anche a livello Europeo, richiamino la partecipazione del contribuente e la collaborazione dello stesso alla definizione della pretesa tributaria, permettendo a questa di essere il più esatta possibile²⁸⁰.

Con il D.L. numero 34 del 2019, viene inserito ex novo, il D.Lgs numero 218 del 1997, in cui viene esteso l'ambito di applicazione del contraddittorio preventivo, e si prevede che l'Amministrazione debba obbligatoriamente attivare il contraddittorio in determinate condizioni le quali sono come riportato dalla normativa in riferimento: *“L'Ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione*

²⁷⁵ Legge numero 212 del 2000.

²⁷⁶ G. FALSITTA, op. cit., p. 170.

²⁷⁷ Cassazione S.U. sentenza numero 26635 del 2009.

²⁷⁸ Corte di giustizia 18 dicembre 2008 causa numero C-349/07.

²⁷⁹ G. FALSITTA, op. cit., p. 172e ss.

²⁸⁰ *Ibidem*.

dell'accertamento.

*Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*²⁸¹.

La mancata attivazione del contraddittorio comporta l'invalidità dell'atto a norma del comma 5 dell'articolo 5 *ter* del D.lgs numero 218 del 1997, “qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato”, salvo i casi di particolare urgenza, motivata da un fondato pericolo per la riscossione, a norma del comma 4 dell'articolo 5 *ter* del D.Lgs numero 218 del 1997, e quelli a norma del comma 6 dell'articolo su citato in vi è la “partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.”. In questi casi l'invalidità dell'avviso di accertamento emesso senza che sia stata predisposto il contraddittorio obbligatorio è rimessa alla valutazione del giudice tributario, il quale valuterà se tale obbligo avrebbe portato ad una soluzione differente. Il contribuente di fronte al giudice deve dare “prova di resistenza”²⁸², secondo cui si dare prova che la mancanza del contraddittorio, gli ha proibito di far affiorare elementi essenziali, che avrebbero potuto portare l'Amministrazione a valutare diversamente il fatto²⁸³.

Questa nuova disciplina è un importante tassello nel percorso intrapreso dall'Amministrazione finanziaria che permetta di garantire l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento. La predisposizione del contraddittorio obbligatorio, serve anche per prevenire la fase contenziosa. Infatti nell'accertamento con adesione l'ufficio valuta gli elementi forniti dal contribuente al fine di determinare in maniere più esatta e congrua la pretesa tributaria.

²⁸¹ L. GARGANO, G. IACOBONE, *L'invito obbligatorio al contraddittorio (art. 5-ter, Dlgs n. 218/1997), la novella normativa- il contenuto della nuova disposizione e l'ambito di applicazione*, <<https://tinyurl.com/y575hsfr>>, 18/10/2019.

²⁸² Per una definizione più approfondita si rimanda alla sentenza della Corte di Giustizia, del 2014, numero 2041.

²⁸³ Circolare dell'Agenzia delle entrate 17/E del 2020.

Quindi possiamo ritrovare la *ratio* del legislatore cioè quella di una riduzione del contenzioso tributario e di un confronto anticipato con il contribuente, spingendo li stessi verso un adempimento spontaneo così da ridurre il *tax gap*²⁸⁴.

6 Il Reclamo-mediazione

6.1 *Ratio* ed evoluzione storica dell'istituto

L'istituto del reclamo-mediazione è stato introdotto per la prima volta dall'articolo 39 del D.L. numero 98 del 2011, convertito con modificazioni dalla L. numero 111 del 2011, che ha inserito nel corpo del D.Lgs. numero 546 del 31 Dicembre 1992 l'articolo 17-*bis*.

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

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

La gravità di tale sanzione destò perplessità, tanto che molte commissioni tributarie sollevarono il dubbio che in tal modo venisse violato il diritto di difesa, tutelato dall'articolo 24²⁸⁵ della Costituzione.

Prima che la Corte Costituzionale si pronunciasse, il legislatore intervenne e, con l'articolo 1 comma 611 lettera a) della L. numero 147 del 2013, l'inammissibilità del ricorso venne mutata in una momentanea improcedibilità²⁸⁶.

La conferma che la norma originaria fosse illegittima venne pochi mesi dopo, quanto la Corte Costituzionale, con sentenza numero 98 del 2014, affermò che: *“E' costituzionalmente illegittimo per contrasto con l'articolo 24 della Costituzione, l'art 17 bis comma due del*

²⁸⁴ Circolare dell'Agenzia delle entrate 17/E del 2020.

²⁸⁵ Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.

²⁸⁶ M. LOVISETTI, op. cit., p.141.

D.lgs 546 del 1992 (nel testo originario anteriore alla sostituzione operata dalla legge 147 del 2013), che, relativamente alle controversie concernenti atti emessi dall'agenzia delle entrate e di valore non superiore ai ventimila euro, sanziona l'omessa previa presentazione del reclamo amministrativo ivi disciplinato con l'inammissibilità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, del ricorso alla giurisdizione tributaria.”

Nel 2017 l'istituto è stato modificato nuovamente, ad opera dell'articolo 10 comma 1 del D.L. 50 del 2017 avviene una modifica a livello sostanziale dell'istituto del reclamo-mediazione, il quale passa da un valore della controversia di ventimila euro a cinquanta mila euro. Anche a seguito della nuova normativa il valore della controversia continuerà ad essere calcolato con riferimento all'articolo 12 comma 2 del D.Lgs numero 546 del 1992 e si dovrà quindi prendere in riferimento l'importo del tributo al netto degli interessi e delle sanzioni. Questo aumento della soglia come accaduto per l'introduzione del D.Lgs numero 156 del 2015, permetterà quasi sicuramente di andare a diminuire in maniera drastica il ricorso al contenzioso tributario come confermato dal MEF²⁸⁷ aumentando la soglia su cui può essere attuato il reclamo-mediazione si andranno a contemplare quasi tutti i ricorsi presentati dai contribuenti²⁸⁸.

Questo istituto è uno strumento che aiuta a ridurre il contenzioso tributario, permettendo di definire anticipatamente le questioni controverse. Come si legge nella premessa della circolare numero 9/E del 2012 dell'Agenzia delle entrate, *“Si tratta di uno strumento deflattivo del contenzioso, con il quale si prevede la presentazione di un'istanza che anticipa il contenuto del ricorso, nel senso che con essa il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della commissione tributaria provinciale nella eventuale fase giurisdizionale. (...) esso consente, sia ai contribuenti sia all'agenzia delle entrate di affrontare le vicende tributarie secondo una logica tendente alla sistematica affermazioni di soluzioni legittime e trasparenti, rimuovendo eventuali vizi dell'atto amministrativo.”* E non è *“un più gravoso esercizio dell'azione in giudizio per il contribuente, dal momento che, come meglio si specificherà in seguito, in caso di mancata conclusione positiva della fase amministrativa*

²⁸⁷ Il 74.50 % dei ricorsi ha valore minore o uguale ai ventimila euro e il 23.25% dei ricorsi ha un valore superiore ai ventimila euro, e il 2,24 % è di valore interminabile e solo 1.17% ha un valore superiore al milione di euro. Cfr. S. LOCONTE, G. LO PRESTI, *reclamo mediazione tributaria fino a 50.000 euro: analisi prospettica*, <<https://tinyurl.com/y2wbyp2v>>, 14/06/2017.

²⁸⁸ S. LOCONTE, G. LO PRESTI, *reclamo mediazione tributaria fino a 50.000 euro: analisi prospettica*, <<https://tinyurl.com/y2wbyp2v>>, 14/06/2017.

della mediazione, la norma considera l'azione giudiziaria già esercitata, richiedendo al contribuente, per l'attivazione del contenzioso, esclusivamente l'ordinario onere della costituzione in giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale."²⁸⁹.

Per capire appieno l'istituto in esame ci si deve soffermare sull'analisi del primo comma dell'articolo 17 bis del D.Lgs numero 546 del 1992 in cui si legge che "*Per le controversie di valore non superiore ai cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con la rideterminazione dell'ammontare della pretesa.*"

Si nota che la mediazione può portare ad una "*rideterminazione dell'ammontare della pretesa*" e può essere attuata sia dal contribuente che dall'ufficio ed ha una certa somiglianza con l'istituto dell'accertamento con adesione risultando come una versione dello stesso inserita in una fase iniziale del ricorso giurisprudenziale, cioè fra la notifica e la costituzione delle parti²⁹⁰.

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

Andando invece a valutare la conciliabilità del reclamo-mediazione con il principio di indisponibilità del credito tributario, il riferimento alla dottrina costituzionale porta a delle conclusioni riguardanti la natura giuridica dell'istituto che lo intende come una fattispecie transattiva. È un istituto finalizzato alla determinazione del *quantum* dovuto a titolo di imposta in relazione alle fattispecie caratterizzate da spazi di incertezza²⁹¹. La possibilità per l'Amministrazione finanziaria di esercitare poteri dispositivi del credito tributario, nel caso specifico di definizione consensuale del tributo, è sostenuta da quanti prediligono una ricostruzione negoziale, transattiva delle procedure consensuali, essendo

²⁸⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 9/E del 2012;

²⁹⁰ M. LOVISETTI, op. cit., p.148 e ss.

²⁹¹ A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, UTET, Torino, 2003, p. 773.

identificate da reciproche concessioni nella determinazione dell'obbligazione anche se temperate separando il profilo formale dell'atto di natura pubblicistica, dal profilo sostanziale rappresentato dall'incontro delle volontà e produttivo di effetti negoziali transattivi²⁹².

E' importante osservare che a norma del quinto comma dell'articolo 17-*bis* in commento, l'Ente impositore può formulare proposte di mediazione tenendo conto, fra l'altro, dell'economicità dell'azione amministrativa. In altre parole, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, nonché la difesa strenua della legittimità degli atti impositivi, viene limitata qualora il costo da affrontare per la prosecuzione del contenzioso, magari dall'esito incerto, sia superiore al beneficio che ne può discendere per l'Ente in termini di gettito²⁹³.

6.2 Le modifiche ottenute con il D.Lgs numero 156 del 2015

Con le modifiche introdotte da questo decreto legge, la mediazione amplia il proprio spettro di applicazione e diventa applicabile anche a controversie che riguardano l'Agenzia delle dogane e dei Monopoli, gli Enti locali e ai relativi ausiliari, contestazioni riguardanti l'agente incaricato della riscossione e i soggetti iscritti all'albo definiti nell'articolo 53 del D.Lgs numero 446 del 1997²⁹⁴.

Questa scelta di aumentare le istituzioni interessate dal reclamo mediazione è giustificata dal principio di economicità dell'azione dell'Amministrazione definito dall'articolo 97 della Costituzione²⁹⁵, e dal fatto che si è notato un grande potere deflattivo dell'istituto per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate dopo la sua entrata in vigore nel 1992. Dunque il legislatore ha pensato di allargare la sfera di operatività dello stesso, perché ci si trova in presenza di un gran numero di contenziosi tributari di natura generale i quali hanno una durata molto lunga e una definizione a vantaggio dell'Amministrazione non sempre certa. Dopo l'introduzione del

²⁹² G. MARONGIU, *Statuto del contribuente*.

²⁹³ Gli ulteriori elementi di cui può tener conto l'ente impositore nell'effettuare una proposta di mediazione sono: "l'eventuale incertezza delle questioni controverse" e il "grado di sostenibilità della pretesa" e il "principio di economicità dell'azione dell'amministrativa".

²⁹⁴ Circolare Agenzia delle Entrate 38/E del 2015.

²⁹⁵ Si rimanda per un approfondimento al paragrafo 4 del capitolo 2.

D.Lgs numero 156 del 2015, nel rapporto trimestrale del MEF ²⁹⁶ per il periodo da ottobre a dicembre 2016 vediamo una diminuzione dei contenziosi rispetto al 2015²⁹⁷.

Con il nuovo reclamo-mediazione vengono semplificate le modalità di instaurazione del procedimento e non è più necessario presentare prima ricorso e poi reclamo in quanto si legge dal nuovo comma 1 dell'articolo 17 *bis* del D.Lgs. numero 546 del 1992 che “*Per le controversie di valore non superiore ai ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare*” permettendo così di accelerare lo svolgimento dell'operazione perché la proposizione dell'impugnazione genera agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso anche quelli del reclamo-mediazione²⁹⁸.

Il procedimento di reclamo mediazione quindi viene introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso sulle stesse ragioni che dovevano essere portate all'attenzione del giudice, prima invece si doveva predisporre istanza di reclamo, e poi vi era in caso la mediazione. Tutto questo avviene perché vi è la mancanza della previgente disposizione che dichiarava esplicitamente applicabili al procedimento di reclamo le norme sulla proposizione del ricorso²⁹⁹.

Con questa nuova struttura il contribuente ha la facoltà di inserire nel ricorso la proposta di rideterminazione dell'ammontare della pretesa tributaria e questo era già possibile farlo nel testo previgente attraverso la presentazione del reclamo³⁰⁰, ora con questa nuova normativa si va a unificare e snellire tutto il procedimento.

La riforma dell'istituto operata dal Legislatore nel 2015 ha comportato due importanti novità, nell'ottica sempre di favorire la definizione delle controversie.

²⁹⁶ Le liti sono pari al 8.39% e il contenzioso con l'agenzia delle entrate si è ridotto del 19.44%, quello contro gli Enti locali del 22.84%, contro l'agenzia delle dogane e dei monopoli del 31.61%, e quello contro altri enti di è ridotto del 3.36%.

²⁹⁷ S. LOCONTE, G. LO PRESTI, *Reclamo mediazione tributaria*.

²⁹⁸ Circolare Agenzia delle Entrate 38/E del 2015 al punto 1.7.2.

²⁹⁹ *Ibidem*.

³⁰⁰ Con riferimento al Reclamo, esso è un effetto automatico del ricorso e quindi è un atto che non vuole andare a incalzare il giudice ma vuole andare a sollecitare l'ente impositore in modo che questi rielabori la pretesa impositiva. Il reclamo quindi lo possiamo definire come quell'istanza che il contribuente fa all'ente affinché questi intervenga con il proprio potere di autotutela e rivaluti l'atto emanato. Cfr. M. LOVISETTI, *Gli strumenti alternativi al contenzioso*, op. cit., p. 146.

In primo luogo, è stata diminuita dal 40% al 35% la sanzione da applicarsi in caso di perfezionamento della mediazione. Secondariamente, viene consentito di poter definire la controversia in conciliazione (con applicazione della sanzione nella misura del 40% in primo grado o del 50% se il gravame è pendente innanzi la Commissione Regionale) pur essendo stato esperito senza successo il procedimento di cui all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. numero 546 del 1992 che sino a quel momento era precluso.

La presentazione del ricorso dà origine ad una fase amministrativa in cui si passa all'analisi del reclamo e della proposta di mediazione, questa fase ha una durata di novanta giorni, ed entro questa finestra temporale deve svolgersi il reclamo-mediazione, questo momento si colloca fra l'avvio dell'azione giudiziaria e l'istituzione dell'eventuale giudizio, ed è finalizzata ad evitare in caso di esito positivo che la causa prosegua di fronte al giudice tributario³⁰¹.

Con l'introduzione delle novità di cui al citato D.Lgs. numero 156 del 2015, nella fase di istruttoria dell'istituto in oggetto si continuano a seguire le regole della disciplina precedente, e si è dunque ribadito che il soggetto adibito alla valutazione del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente (ovvero alla formulazione di una proposta di mediazione) deve essere diverso dal soggetto che ha redatto l'atto accertativo³⁰².

Concretamente, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, la procedura di cui all'articolo 17-*bis* è affidata all'Ufficio legale: pur se si tratta di persone differenti da quelle dell'Ufficio accertamento, non si può tacere che si tratta comunque di funzionari soggetti al medesimo Direttore.

Con riferimento ai tributi locali, poi, la previsione per cui il reclamo deve essere valutato da una struttura diversa e autonoma da quella che ha emesso l'atto si applica, come sancisce il comma 4 dell'articolo 17-*bis*, "*compatibilmente con la propria struttura organizzativa*", con la conseguenza che, nella maggior parte dei casi, il funzionario che ha emesso l'atto accertativo sarà lo stesso con cui si instaura il contraddittorio in caso di istanza di accertamento con adesione e, in caso di esito negativo di questo, sarà colui che dovrà valutare il reclamo contenuto nel ricorso.

³⁰¹ Circolare 38/E dell'Agenzia delle Entrate del 2015.

³⁰² F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2017, p.141.

La mediazione tributaria è, dunque, una mediazione senza mediatore, perché in essa, a differenza della mediazione del processo civile, non vi è un terzo imparziale, ma comunque una persona facente parte dell'Ente impositore³⁰³.

Alla luce di tutto ciò, si può affermare che non siamo in presenza di un istituto giudiziale ma di una forma di autotutela da parte dell'Amministrazione, facendo sì che ci sia una più adeguata determinazione del tributo da parte dell'Ente impositore. Esso ha lo scopo di permettere ad ogni Amministrazione di rivedere i propri errori prima che vi sia l'intervento del giudice³⁰⁴.

6.3 Il Procedimento di reclamo mediazione

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

- L'avviso di accertamento;
- Fermi di beni mobili registrati a norma con l'articolo 86 del Dpr n. 602 del 1973;
- Iscrizione di ipoteca su beni immobili a norma con l'articolo 77 del Dpr n. 602 del 1973;
- L'avviso di liquidazione;
- Un provvedimento che irroga sanzioni;
- Il ruolo e la cartella di pagamento;
- Il rifiuto da parte dell'amministrazione sia espresso che tacito alla restituzione delle sanzioni, interessi o altro pagato dal contribuente ma non dovuto;
- Diniego o revoca di agevolazioni, o il provvedimento che rigetta la domanda di definizione agevolata del rapporto tributario;
- E tutti gli atti autonomamente impugnabili di fronte alla commissione tributaria.

La circolare numero 9/E del 2012 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è applicabile la mediazione anche nell'ipotesi di cui all'articolo 19 comma 3 del D.Lgs. numero 546 del 1992, a norma del quale *“Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”* e ha chiarito che il

³⁰³ M. LOVISETTI, op. cit., p. 158.

³⁰⁴ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, op. cit., p. 141.

contribuente che voglia presentare ricorso su un atto adottato dall’Agenzia delle Entrate in cui vi sia la mancata precedente notificazione, deve rispettare la disciplina dell’articolo 17 *bis* del D.Lgs numero 546 del 1992.

Sono in ogni caso escluse dell’ambito di applicazione dell’articolo 17 *bis* del D.Lgs numero 546 del 1992:

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

Il valore della controversia oggetto di reclamo mediazione, si determina in base a ciascun atto impugnato, ed è dato dall’importo del tributo al netto delle sanzioni e degli eventuali accessori; nel caso in cui si impugnino atti di irrogazione sanzioni, il valore della lite è dato dalla somma di queste³⁰⁵.

Nel caso si impugni un rifiuto tacito o espresso di restituzione dei tributi³⁰⁶, il valore della lite è definito dall’importo del tributo richiesto a rimborso al netto degli oneri accessori³⁰⁷.

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

La presentazione del ricorso-reclamo deve essere effettuata entro il perentorio termine di cui all’articolo 21 del D.Lgs numero 546 del 1992, ossia sessanta giorni dalla notifica dell’atto

³⁰⁵ Circolare dell’Agenzia delle Entrate numero 9/E del 2012.

³⁰⁶ Circolare dell’Agenzia delle entrate 30/E del 2017.

³⁰⁷ Per una corretta definizione della nuova soglia di applicazione della procedura di reclamo mediazione, si deve calcolare sulla base dei criteri normativi e di prassi che vengono elencati nella circolare numero 9/E del 2012 dell’articolo 17 *bis* comma 1 del decreto in esame.

impugnato e non prima del silenzio-rigetto all'istanza di rimborso, al reclamo-mediazione si applica la sospensione feriale dei termini se la proposta viene presentata nel mese di Agosto.

Nel caso in cui venga attivato il procedimento di accertamento con adesione, il termine per presentare il ricorso-reclamo è sospeso per novanta giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente della relativa istanza³⁰⁸, nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 9/E del 2012, viene specificato come deve essere effettuato il computo del termine di novanta giorni per l'attuazione della procedura di mediazione vera e propria, nel computo dei novanta giorni non trova applicazione la sospensione feriale dal primo al trentuno di agosto. La procedura dunque deve ultimarsi nel termine dei novanta giorni definito senza la sospensione feriale essendo la mediazione una fase amministrativa e non processuale³⁰⁹. Inoltre il reclamo agisce anche sulla definitività dell'atto, perché i termini per presentare il ricorso vengono sospesi per un periodo di novanta giorni o per un tempo inferiore se l'Agenzia delle Entrate accetta o rifiuta il reclamo.

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

La costituzione in giudizio deve avvenire con le stesse modalità previste per il ricorso relativo alle controversie in cui non viene applicata la mediazione tributaria. Se il ricorso viene depositato prima dei 90 giorni l'Ente impositore può evidenziare l'improcedibilità del medesimo (che può essere rilevata anche d'ufficio dal Giudice tributario), ed il presidente della commissione rinverrà la procedura di trattazione del ricorso, per permettere che decorrano i termini e vi sia la possibilità di effettuare la mediazione³¹⁰.

³⁰⁸ Agenzia delle Entrate, *Reclamo-mediazione, ricorso alla commissione tributaria*, <<https://tinyurl.com/y267ypla>>, consultato il 17/08/2020.

³⁰⁹ Il portale della GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Proposizione del ricorso*, <<https://tinyurl.com/y3grqf7>>, consultato il 18/08/2020.

³¹⁰ *Ibidem*.

L'ente interessato dalla procedura di reclamo-mediazione può³¹¹:

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

Nel caso in cui il procedimento di mediazione si concluda con esito negativo, la parte soccombente è condannata a pagare in aggiunta alle spese di giudizio una somma pari al cinquanta per cento delle stesse, a titolo di rimborso per le spese sostenute nel procedimento di mediazione dall'altra parte³¹². Inoltre la commissione può compensare le spese solo in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni le quali devono essere motivate³¹³.

Se una delle parti aveva formulato in fase di mediazione una proposta conciliativa la quale non è stata accettata dall'altra parte senza un giusto motivo, sono a carico di questa indipendentemente che sia la parte soccombente o no, le spese di processo se le pretese riconosciute sono inferiori alla proposta che le era stata effettuata³¹⁴.

6.4 Il perfezionamento dell'accordo di mediazione

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

³¹¹ *Ibidem.*

³¹² Articolo 15 comma 2 *septis*, D.lgs numero 17 bis del 1992.

³¹³ Agenzia delle Entrate, *Reclamo-mediazione, ricorso alla commissione tributaria.*

³¹⁴ Agenzia delle Entrate, *Reclamo-mediazione, come quando.*

controversie che hanno ad oggetto i rimborsi la procedura si perfeziona con la sola sottoscrizione dell'accordo e vi devono essere indicate le somme dovute e i termini del pagamento. Se la controversia ha ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione delle somme come riportato dal comma 6 dell'articolo 17 *bis* del D.Lgs numero 546 del 1992 l'accordo ha valore di *“titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente”*. Così facendo, nel caso di mancato pagamento dell'Amministrazione, tale accordo consente al contribuente di intraprendere un'azione di fronte al giudice. Il procedimento di reclamo-mediazione si perfeziona sempre con la sottoscrizione dell'accordo da parte delle parti quando siamo in presenza di controversie aventi ad oggetto operazioni catastali, e a seguito della mediazione gli atti catastali verranno modificati con i valori risultanti dall'accordo³¹⁵.

Il pagamento rateale è ammesso come previsto dall'articolo 8 al comma 2 del D.Lgs numero 218 del 1997³¹⁶ *“ in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro”*, inoltre *“le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre”*, *“Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine del versamento della prima rata”*³¹⁷.

Nel caso di inadempimento nei pagamenti rateali vi è stata una modifica dalla normativa prevista dall'articolo 15 *ter* comma 2 del D.P.R. numero 602 del 1973, in quanto decadeva il beneficio della rateizzazione qualora veniva meno il pagamento di una delle rate diverse dalla prima³¹⁸, e venivano iscritte a ruolo le somme ancora dovute a titolo d'imposta interessi e sanzioni, e si applicava la sanzione prevista dall'articolo 13 del D.Lgs numero 471 del 1997 il quale prevedeva che era *“aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta”*³¹⁹.

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

³¹⁵ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, op.cit., p.141 e ss.

³¹⁶ In precedenza era ammessa in un massimo di otto rate portate a dodici nel caso di somme che superano i cinquantamila euro, come stabilito dall'articolo 48 del decreto 546 del 1992 come richiamato dal comma 8 del precedente articolo 17 *bis* del medesimo articolo.

³¹⁷ Circolare dell'Agenzia delle entrate 38/E del 2015.

³¹⁸ Risoluzione agenzia delle entrate 25/E del 2014.

³¹⁹ Circolare dell'Agenzia delle entrate 38/E del 2015.

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

In riferimento al comma 5 dell'articolo 15 *ter* su citato nel caso in cui il “*il lieve inadempimento*” venga integrato da un tardivo pagamento o da un'insufficiente pagamento, si deve iscrivere a ruolo l'eventuale frazione non pagata della sanzione la quale è adeguata all'importo non pagato o pagato con ritardo e in cui vengono ricompresi i relativi interessi. Questo non viene applicato se il contribuente si ravvede entro il termine di pagamento delle della rata successiva o nel caso di pagamento in un'unica soluzione o del pagamento dell'ultima rata, entro i novanta giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento³²⁰.

In ogni caso il mancato versamento delle rate successive alla prima, l'atto di mediazione costituisce titolo per la riscossione coattiva. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di 90 giorni, in caso di mancanza di attuazione della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta³²¹.

Nel caso della mediazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo imposto dalla legge. Questa misura è più del terzo previsto per l'accertamento con adesione, però meno del quaranta per cento previsto per la conciliazione di primo grado. Si può dunque intuire la *ratio* del Legislatore che sottende la normativa degli strumenti deflattivi i quali hanno diversa riduzione delle sanzioni in base al momento in cui vi è l'instaurazione della controversia e si nota come tanto maggiore è la velocità con cui avviene la remissione della violazione da parte del contribuente e tanto maggiore sarà la “ricompensa”³²². In riferimento al comma 6 dell'articolo 17 *bis* del D.Lgs numero 546 del 1992 per il versamento delle somme “*si applicano le disposizione anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dell'articolo 8 del D.lgs 218 del 1997*” in questo modo il

³²⁰ *Ibidem*.

³²¹ Agenzia delle Entrate, *Reclamo-mediazione, come quando*.

³²² A. BONUZZI, *La nuova mediazione sconta le sanzioni*, <<https://www.ecnews.it/la-nuova-mediazione-scontale-sanzioni/>>, 18/02/2016.

legislatore ha uniformato le modalità di pagamento delle somme che sono dovute a seguito dell'accertamento con adesione, del reclamo-mediazione e della conciliazione³²³.

6.5 Requisiti formali per l'effettuazione del reclamo-mediazione

La disciplina che viene applicata è quella del ricorso definito dall'articolo 18 del D.Lgs numero 546 del 1992, se il procedimento di reclamo quindi non dà esito positivo la domanda che è stata presentata produce automaticamente gli effetti del ricorso³²⁴.

Conseguentemente nell'istanza di reclamo si deve indicare :

- La commissione tributaria competente per il procedimento nel caso in cui la mediazione o il reclamo non vengano accettati;
- Il soggetto che effettua il reclamo, il codice fiscale dello stesso e l'indirizzo PEC se ne è in possesso;
- Il difensore, il suo codice fiscale, l'indirizzo PEC, il difensore non è obbligatorio nei casi in cui la controversia abbia un valore inferiore ai 2582.20 euro;
- Deve essere indicato il destinatario del reclamo, cioè il soggetto il quale ha emesso l'atto oggetto di reclamo;
- Deve essere identificato l'oggetto della domanda;
- I motivi per cui è stato presentato il reclamo;
- Il valore della lite;
- Vi deve essere la sottoscrizione del difensore abilitato o del soggetto contribuente nel caso sia in giudizio da solo.

6.6 Confronto con l'accertamento con adesione

Questa procedura del reclamo-mediazione potrebbe assomigliare per molti versi all'accertamento con adesione in quanto dà la possibilità all'ufficio di modificarlo in autotutela.

Ma i due istituti si possono apparire simili perché entrambi avvengono in un momento iniziale della controversia, ma se si va a vedere con occhio critico i due istituti vediamo che:

³²³ Circolare 38/E dell'Agenzia delle entrate del 2015.

³²⁴ Il portale della GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Proposizione del ricorso*.

- L'accertamento con adesione è possibile solo per quegli enti locali che lo abbiano predisposto nel loro regolamento, mentre come è stato più volte rimarcato il reclamo è un effetto legale o automatico del ricorso.
- L'accertamento con adesione è possibile solo per avvisi di accertamento che riguardano valutazioni quindi questioni controvertibili all'infinito, mentre il reclamo può riguardare dopo la modifica introdotta nel 2015 qualunque tipologia di atto purché il valore della controversia non superi i cinquanta mila euro.

In ogni caso se l'Ente locale ha già riconosciuto l'accertamento con adesione nel suo regolamento, il reclamo mediazione si manifesta come una duplicazione di attività e questo crea non pochi problemi quando ci si trova in situazioni in cui è già stata notata l'impossibilità di giungere ad una definizione con il contribuente.

La soluzione a queste problematiche potrebbe essere di consentire l'accertamento con adesione solo a quelle questioni di valore superiore ai cinquantamila euro, ma questo porterebbe un problema a quelle liti di valore non superiore a 3000 euro³²⁵ le quali non hanno bisogno del difensore tecnico. Il problema nasce perché nel caso di reclamo mediazione si deve predisporre un formale ricorso, e dunque ci si deve affidare ad un difensore abilitato perché vengano indicate tutte le censure che si vogliono apportare all'atto impugnato, portando così un maggior costo per il contribuente. Il contribuente quindi sarebbe più disposto ad accedere ad una soluzione in accertamento con adesione più che in reclamo mediazione proprio per la presenza dei costi da sostenere. Quindi l'eliminazione dell'accertamento con adesione per le cause di modico valore porterebbe ad aumentare nuovamente la quantità di contenziosi³²⁶.

7 La conciliazione giudiziale

7.1 Ratio ed evoluzione storica dell'istituto

La conciliazione è regolata dagli articoli 48, 48 *bis* e 48 *ter* del D.Lgs numero 546 del 1992; in passato, essa era disciplinata dall'articolo 20 *bis* del D.P.R. numero 636 del 1973,

³²⁵ Articolo 12 comma 2 del D.lgs 546 del 1992.

³²⁶ M. LOVISETTI, op. cit., p. 149 e ss.

introdotto dalla Legge numero 656 del 1994 che convertiva il D.L numero 564 del 30 settembre 1994, con la quale veniva anche riproposto l'accertamento con adesione.

In quel periodo, i due istituti non erano nettamente separati nei modi in cui venivano utilizzati per la definizione del contraddittorio.

Con il D.L. del 26 settembre 1995 numero 403, la conciliazione fu ampiamente rinnovata, con la previsione che entrambe le parti, in udienza, potessero proporre all'altra la conciliazione nei casi in cui era ammesso l'accertamento con adesione.

Il D.L. 8 numero 437 del 8 agosto 1996 modificò l'articolo 48 del D.Lgs numero 546 del 1992, dando una netta separazione alla conciliazione dall'accertamento con adesione.

La conciliazione da ultimo è stata modificata dal D.Lgs. numero 218 del 1997, nel quale veniva stabilito quali erano le materie che potevano essere trattate in conciliazione ma non veniva imposto un limite alle materie che potevano essere trattate con l'accertamento con adesione.

Con l'introduzione dell'articolo 17 *bis* del D.Lgs numero 546 del 1992, inizialmente le controversie soggette al procedimento di reclamo-mediazione vennero sottratte alla possibilità di essere definite in conciliazione³²⁷. Tale preclusione è stata oggi eliminata, così che in caso di fallimento della procedura di cui all'articolo 17-*bis* è comunque possibile esperire il tentativo di conciliazione.

La conciliazione è considerata simile per struttura e funzioni ed effetti all'accertamento con adesione ma si differenzia da esso per la collocazione in una fase diversa, cioè dopo che l'atto viene impugnato. Essa serve alla cessazione della lite già instaurata, come si può facilmente intuire dall'articolo 48, mentre l'accertamento con adesione serve alla non formazione della controversia.

Anche la conciliazione non può derogare il principio di legalità espresso dall'articolo 23 della costituzione: l'Amministrazione mette termine ad una controversia sorta su un atto da essa stessa emanato e come in sede di autotutela quell'atto viene modificato. Nella conciliazione l'Amministrazione ha a disposizione il *quantum* ma non l'*an*, perché appunto se ritenesse infondata la propria pretesa, deve utilizzare l'autotutela e dunque annullare l'atto viziato.

³²⁷ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2013, p. 227 .

Tutto questo però non è in linea con l'oggetto pubblicistico del processo tributario, perché una transazione, come disposto dal Codice Civile, è ottenuta con reciproche concessioni e le parti private per terminare una lite hanno a disposizione facoltativamente i propri diritti. La conciliazione tributaria, pur avendo anch'essa la funzione di porre termine ad una lite, si differenzia dalla transazione di diritto civile, in quanto l'Amministrazione non è libera di disporre del proprio diritto, non potendosi accordare liberamente con il cittadino.

La conciliazione che viene prevista dal Diritto Pubblico non è una mera transazione, ma un istituto autonomo avente lo scopo di definire in maniera consensuale e "giusta" la controversia³²⁸. In questa chiave di lettura si nota la drastica distanza dalla transazione di natura privatistica, perché essa trascura la giustizia che viene attuata della conciliazione e perché non per forza vi devono essere delle concessioni reciproche³²⁹.

L'atto che deriva dall'accordo è un provvedimento amministrativo il quale va a modificare l'atto impugnato e si perfeziona con l'accoglimento da parte del contribuente: la conciliazione è, quindi, un atto autoritativo, a cui si aggiunge il consenso del contribuente³³⁰.

Il processo tributario ha lo scopo di dare alla parte che ha ragione tutto quello che le spetta sulla base del diritto sostanziale, ed è proprio su questo che si basa la *ratio* della conciliazione giudiziale, cioè permettere alla parte che ha ragione di ottenere tutto quello che le spetta, in tempi consoni "*vuoi per l'irreparabilità della lesione medio tempore consumata, vuoi per il perdurare per l'assenza di cooperazione del soccombente*"³³¹.

Il giudice³³² nella conciliazione ha due funzioni differenti: -nella conciliazione abbreviata esso constata semplicemente l'esistenza della conciliazione e la tratta come una mera forma di estinzione della controversia, -mentre nel caso di conciliazione ordinaria il giudice, ha la possibilità di stimolare le parti ad arrivare ad una conciliazione come si può vedere dal comma 2 dell'articolo 48³³³.

³²⁸ E. GUICCIARDI, *Le transazioni degli enti pubblici*, CEDAM, Padova, 1936, p. 214.

³²⁹ P. RUSSO, op.cit., p. 227.

³³⁰ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 191.

³³¹ P. RUSSO, op. cit., p. 227.

³³² Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate, numero 98/E del 1996, in cui viene riferito che il giudice ha solo il potere di sindacato di legittimità ed esso verifica la regolarità della conciliazione e verifica che non vi siano cause che portino all'inammissibilità o improcedibilità della conciliazione.

³³³ P. RUSSO, op. cit., p. 223.

La conciliazione può essere richiesta prima dell'udienza con apposita istanza, la quale viene notificata alla controparte, oppure tramite il verbale dell'udienza redatto dal cancelliere e questa prende il nome di conciliazione giudiziale, oppure in forma pre-concordata e diventa conciliazione stragiudiziale.

Stando a quanto riportato dalla norma, la conciliazione deve: essere distinta dal ricorso preliminare, notificata alla controparte e depositata nella segreteria della commissione per i dieci giorni liberi prima dell'udienza di trattazione e deve essere articolata in modo da eliminare i tentativi dilatori.

7.2 Le varie tipologie di conciliazione

La conciliazione ha subito una profonda trasformazione con all'articolo 9 del D.Lgs numero 156 del 2015, e sono stati inseriti nell'articolo 48 del D.Lgs numero 546 del 1992 gli articoli 48 *bis* e 48 *ter*³³⁴.

La conciliazione può essere utilizzata dopo le modifiche introdotte dal D.Lgs numero 156 del 2015 sia in primo che in secondo grado, in quanto è stato eliminato il riferimento al limite temporale entro cui la conciliazione poteva essere attuata. Invero, il previgente articolo 48, comma 2, individuava come limite la prima udienza del primo grado di giudizio.

A seguito della modifica normativa, è dunque possibile conciliare nel primo grado di giudizio anche in udienze successive alla prima, ovvero nel grado di appello.

Ancora una volta, è possibile avere un riscontro del fatto che il legislatore tende comunque a favorire la più rapida definizione della controversia attraverso l'abbattimento delle sanzioni connesso al perfezionamento della procedura. Invero, qualora la conciliazione venga perfezionata nel primo grado di giudizio, le sanzioni sono applicate misura del 40 per cento dei minimi editali; viceversa, qualora la conciliazione si perfeziona davanti alla Commissione tributaria regionale, la sanzione è dovuta nella misura del 50 per cento del minimo³³⁵.

Un'altra novità, come sopra anticipato, è rappresentata dalla possibilità di conciliare anche le controversie che sono oggetto di reclamo-mediazione disciplinate dall'articolo 17-*bis* del D.Lgs numero 546 del 1992.

³³⁴ Per un approfondimento si veda la circolare numero 38/E del 2015;

³³⁵ P. RUSSO, op. cit., p 225.

Non meno importante è la possibilità di sottoscrivere una conciliazione parziale, limitatamente a solo una parte delle doglianze oggetto del contendere, e proseguire il contenzioso relativamente alle materie non definite.

Il decreto, con l'inserimento dei nuovi commi, prevede due tipi di conciliazione³³⁶:

- *Una conciliazione fuori udienza;*
- *Una conciliazione in udienza.*

7.2.1 Conciliazione in udienza (articolo 48-bis del D.Lgs numero 546 del 1992)

Quando le parti definiscono la controversia mediante la conciliazione direttamente in udienza, l'accordo viene inserito nel verbale redatto durante l'udienza, riportando in questo i termini della conciliazione.

Tale ipotesi si concretizza quando una delle parti, entro dieci giorni liberi prima dell'udienza di trattazione, presenta un'istanza di conciliazione totale o parziale della controversia.

Il verbale deve essere sottoscritto dal presidente del collegio e dalle parti e il perfezionamento della conciliazione avviene con la redazione del processo verbale, comma 2 dell'articolo 48 del D.Lgs numero 546 del 1992.

Nel caso di conciliazione parziale, il processo prosegue per la restante parte non definita in conciliazione. In tal caso, considerato che il comma 3 dell'articolo 35 del D.Lgs numero 546 del 1992 dispone che nel processo tributario non sono consentite sentenze non definitive, e che, quindi, la Commissione tributaria deve effettuare un'unica sentenza, questa verrà emessa solo al termine del giudizio, dando atto dell'avvenuta conciliazione di una parte della pretesa e riportando la decisione nel merito ciò che non è stato conciliato parzialmente³³⁷.

Il giudice durante la conciliazione deve verificare sia la legittimità formale – cioè il rispetto delle norme di legge sotto il profilo dell'iter seguito per giungere alla definizione della controversia – sia la legittimità sostanziale, cioè che vi sia l'ammissibilità dell'accordo.

³³⁶ Circolare Agenzia delle Entrate, numero 17/E del 2016.

³³⁷ V. CAPOZZI, op. cit. p. 64 e ss. ;

Il Giudice non può e non deve esprimere alcuna valutazione sul merito dell'intesa raggiunta e gli errori che vengono commessi dal giudice possono essere fatti valere in sede di impugnazione³³⁸.

7.2.2 Conciliazione fuori udienza (articolo 48 comma 5 del D.Lgs numero 546 del 1992)

Viene disposto che “L'ufficio può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della Commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3.”

Il legislatore ha dato la possibilità alle parti di definire la controversia prima che vi sia la trattazione della stessa.

Il contribuente quindi, su invito dell'Ente impositore o di sua iniziativa, si reca all'ufficio per verificare che vi sia la possibilità della definizione bonaria della lite e in questa sede viene redatta la proposta conciliativa.

La proposta può essere depositata fino alla data di trattazione in camera di consiglio oppure fino alla discussione in pubblica udienza e vi si deve indicare al suo interno: la commissione tributaria a cui si riferisce, i dati delle parti, la volontà di conciliare in cui vi deve essere l'indicazione degli elementi che sono oggetto della proposta, l'ammontare economico della conciliazione, la liquidazione dell'imposta degli interessi e delle sanzioni concordate, la motivazione dell'ufficio per l'effettuazione della conciliazione, le modalità di pagamento, l'accettazione incondizionata del contribuente alla proposta, la data la sottoscrizione delle parti³³⁹.

Raggiunto l'accordo, la conciliazione fuori udienza deve essere omologata dal giudice se la proposta è depositata prima della fissazione della data di trattazione della controversia si avrà il rito presidenziale. Il Presidente della Commissione nel momento in cui sussistano i presupposti e le condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto la conclusione del processo per cessata materia del contendere e lo comunica alle parti le quali devono provvedere al

³³⁸ *Ibidem.*

³³⁹ V. CAPOZZI, op. cit. p. 68.

pagamento di quanto dovuto entro venti giorni dalla comunicazione, nel caso in cui si ritenga la conciliazione inammissibile il giudice fissa la data di trattazione della controversia con decreto da depositare entro dieci giorni dalla presentazione della proposta conciliativa³⁴⁰.

Se invece la proposta conciliativa è depositata entro l'ultimo giorno fissato per la trattazione della controversia si avrà il rito collegiale uguale a quello della conciliazione in udienza e, nel caso di inammissibilità dell'accordo, la prosecuzione del giudizio.

Il versamento delle somme dovute va eseguito in un'unica soluzione oppure in forma rateale con il modello F24 per le imposte dirette, imposte sostitutive, IRAP o IVA e l'F23 per le altre imposte indirette.

La circolare del MEF numero 235 del 1997, affermava che in presenza di conciliazione pre-concordata, gli uffici nel caso in cui rilevino il mancato pagamento delle somme dovute dopo la comunicazione del decreto presidenziale di estinzione del giudizio, devono presentare reclamo secondo le modalità previste dall'articolo 28 del D.Lgs numero 546 del 1992 rimuovendo gli effetti estintivi del processo³⁴¹.

Tale precisazione è oggi priva di valore, posto che – a seguito della novella normativa – la conciliazione si perfeziona oggi con la sottoscrizione dell'atto conciliativo.

7.3 Il perfezionamento della conciliazione

Prima che si attuassero le modifiche previste dal D.Lgs numero 156 del 2015, la previgente disciplina in materia di perfezionamento della conciliazione prevedeva che essa si perfezionasse successivamente alla redazione dell'accordo, precisamente nel momento del pagamento della somma o della prima rata e il mancato pagamento di quanto dovuto o della prima rata, causava la non attuazione della conciliazione e la controversia continuava nello stesso modo in cui essa si presentava prima del tentativo di conciliazione³⁴².

Dopo che si sono instaurate le modifiche alla conciliazione come stabilito dal D.Lgs numero 156 del 2015 viene previsto che:

³⁴⁰ Ivi, p. 69.

³⁴¹ Ivi, p. 71.

³⁴² Sentenza Cassazione numero 9219 del 2011.

- La conciliazione “*fuori udienza*” a norma del comma 4 dell’articolo 48 del D.Lgs numero 546 del 1992³⁴³, si perfeziona con la sottoscrizione dell’accordo, e si può leggere al comma 4 dell’articolo 48 del D.Lgs numero 546 del 1992, che “*l’accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all’ente impositore e per il pagamento delle somme dovute dal contribuente*” permettendo alle parti di agire nel caso di inadempimento, lasciando però integro l’accordo conciliativo.
- La conciliazione “*in udienza*” si perfeziona a norma del comma 3 dell’articolo 48 *bis* del D.Lgs numero 546 del 1992 con la redazione del processo verbale e, come avviene quando si sottoscrive l’accordo conciliativo per la conciliazione fuori udienza, nella conciliazione in udienza “*il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all’ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente*”³⁴⁴.

Appare dunque lampante la difformità con quanto predisposto per l’accertamento con adesione e nel recalmo-mediazione nei quali il perfezionamento avviene a seguito del pagamento e la *ratio* di questa difformità la possiamo riscontrare nella circolare dell’Agenzia delle Entrate numero 38/E del 2015 in cui si legge che “*Proprio la coincidenza un tempo esistente tra effettuazione del pagamento e perfezionamento della conciliazione poteva condurre a situazioni in cui l’insolvenza del contribuente e comunque l’omesso pagamento, determinando il mancato perfezionamento dell’istituto, si riverberava anche sulla declaratoria di estinzione della controversia, portando a configurare la necessità di una riattivazione del processo*”, e questo portava ad un proseguimento del contenzioso tributario già definito, provocando l’ulteriore intasamento delle commissioni tributarie. Qui possiamo incontrare la *ratio*, del legislatore, il quale vuole ridurre al massimo la presenza di contenziosi, aumentando la possibilità di definizione anticipata della vertenza.

7.4 Gli effetti della conciliazione

La conciliazione ha due effetti principali: la definizione della controversia e la riduzione delle sanzioni.

Come s’è anticipato, il raggiungimento dalla conciliazione, consente di ottenere una riduzione delle sanzioni dal 40 al 50 per cento in base al grado di giudizio in cui viene perfezionata.

³⁴³ “*La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell’accordo, di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini di pagamento*”.

³⁴⁴ Comma 3, articolo 48 *bis*, D.lgs numero 546 del 1992.

La riduzione fa riferimento alle sanzioni irrogabili in riferimento all'ammontare del tributo che risulta dalla conciliazione e comunque non inferiore al 40 per cento del minimo edittale per le violazioni più gravi riferibili al tributo oggetto di conciliazione. Le sanzioni su cui opera l'abbattimento devono essere determinate secondo il principio del cumulo giuridico, articolo 12 del D.Lgs numero 472 del 1997, ma nei limiti delle sanzioni previste per le violazioni indicate nell'atto impugnato: ad esempio se nell'atto sono indicate più violazioni di vari tributi, ma riferite tutte ad un solo anno d'imposta la riduzione va applicata alle sanzioni calcolate in riferimento al cumulo giuridico, con riferimento a quell'anno d'imposta³⁴⁵.

La conciliazione può essere applicata in modo generalizzato, essendo stato eliminato il precedente riferimento alle controversie non risolvibili in base a prove certe, e la conciliazione può essere utilizzata per la restituzione di somme già versate e dunque riguardare anche cause di rimborso.

In ogni caso le somme dovute a titolo conciliativo devono essere versate o in un'unica soluzione o tramite il pagamento rateale e questo deve avvenire in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo in cui sono ricompresi gli interessi legali calcolati dalla data di conciliazione o in sedici rate trimestrali di pari importo se le somme superano i cinquanta mila euro³⁴⁶. Nel caso di pagamento rateale, se entro il termine di pagamento della rata successiva non vi è il pagamento, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle somme dovute a seguito della conciliazione, a titolo d'imposta, interessi e sanzioni aumentata della metà a norma dell'articolo 48 *ter* comma 3 del D.Lgs numero 546 del 1992.

³⁴⁵ V. CAPOZZI, op. cit., p.72.

³⁴⁶ Circolare Agenzia delle Entrate 17/E del 2016.

Conclusione

Alla luce di quanto sin qui esposto, si può affermare che il mondo degli istituti deflattivi sta di giorno in giorno mutando verso un sempre più vasto utilizzo degli stessi. Tuttavia, ad oggi si è ancora lontani da quella *compliance* necessaria che permetterebbe al cittadino-contribuente e all'Amministrazione di non trovarsi più in contrasto, ma di arrivare ad una pretesa tributaria consona già all'origine.

Secondo la mia opinione, con la rivoluzione industriale 4.0 e l'introduzione dell'IOT è possibile che questa *compliance* aumenti.

Grazie all'introduzione di questi sistemi, infatti, il mondo tributario sarà sempre più interconnesso e questo lo si può già notare con l'introduzione della fattura elettronica, la quale ha aiutato l'Agenzia delle Entrate a ridurre le problematiche derivanti dall'evasione e dall'elusione dell'IVA, la quale è l'imposta con il maggior tasso di evasione in Italia. La fattura digitale ha permesso di controllare tutte le operazioni che avvengono fra cittadini e commercianti, permettendo così di tracciare tutto il flusso di denaro e limitare i tentativi di evasione.

Come si è potuto notare dai dati riportati, la presenza di questi istituti ha ridotto i contenziosi, e ogni piccola modifica a questi porta ad un grande vantaggio per le commissioni tributarie in termini di quantità di contenziosi presenti. Infatti si nota una differenza di questi fra il 2018 e il 2019, in cui vi è stata un calo delle controversie pervenute innanzi alle commissioni tributarie di primo grado rispetto all'anno precedente del 7,30%, mentre nel secondo grado di giudizio la riduzione di appelli pervenuti è del 17,86%. Questo è avvenuto grazie all'introduzione della procedura di definizione agevolata derivante dal comma 10 dell'articolo 6 del D.L. numero 119 del 2018.

Quindi nel futuro il lavoro dell'Amministrazione finanziaria non sarà unicamente un lavoro passivo di controllo delle informazioni fornite dal contribuente, ma sarà un lavoro di guida del contribuente alla giusta imposta, aiutandolo così a salvaguardare i propri diritti e stimolandolo in questo modo l'adempimento spontaneo.

Gli istituti attualmente vigenti aiutano il contribuente ad adempiere al proprio obbligo tributario. In particolare l'istituto simbolo di tale adempimento volontario è il ravvedimento operoso il quale, come si è visto, ha subito una grande modifica col passare degli anni ed è

passato dal suo utilizzo spontaneo all'utilizzo volontario, potendo essere attuato anche dopo che sono iniziate le attività da parte dell'Agenzia le verifiche o anche a seguito di ispezioni.

Si è però ancora molto distanti dall'utilizzo di questi in maniera ampia e cosciente, perché vengono ancora visti come strumenti per la deflazione del contenzioso e non come strumenti per adempiere in maniera ottimale alle imposte.

Con questa tesi si è voluto far capire come gli istituti deflattivi riescano a intersecarsi all'interno del nostro ordinamento tributario, bilanciandosi con quelli che sono i principi cardine dello stesso.

Nel futuro, quindi, non si avrà più quella dicotomia classica che permea l'adempimento d'imposta, ma vi sarà un confronto continuo, rendendo concreto i comportamenti definiti nello Statuto del Contribuente cioè di collaborazione e buona fede.

Bibliografia

BATTISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, II, Milano, 1998

M. BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Giappicelli, Torino, 2016

CAPOZZI V., *Fondazione nazionale dei commercialisti*, in *Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario*, atti del Convegno di Siena, 21 settembre 2015

CARLASSARE L., *Legalità (principio di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1990

COCIVERA B., *Corso di diritto tributario*, F. Cacucci, Bari, 1965

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, CEDAM, Padova, 2020

FANTOZZI A., *Concordati, condoni e collette*, in *Rivista di diritto tributario*, I, 2003

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, UTET, Torino, 2003

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappicelli, Torino, 2005

FICHERA F., *Le agevolazioni fiscali*, CEDAM, Padova, 1992

GAFFURI F., voce *Concordato tributario*, in *Dig., disc., priv., sez. comm. III*, Torino, 1988

GAFFURI G., *La nozione della capacità contributiva ed un essenziale confronto di idee*, Giuffrè, Milano, 2016

GALEAZZI S., *Il nuovo ravvedimento operoso*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 24, 2014

GUICCIARDI E., *Le transazioni degli enti pubblici*, CEDAM, Padova, 1936

GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Giuffrè, Milano, 2010

JANNACCONE P., *Ravvedimento operoso, così cambia l'applicazione delle sanzioni*, in *La settimana fiscale*, n. 5, 2015

- LA CROCE G., *La transazione fiscale*, IPSOA, Milano, 2011
- LA ROSA S., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2020
- LATTANZIO A., *La tutela del contribuente nel procedimento tributario. Contributo allo studio dell'accertamento tributario*, ADMAIORA, Bari, 2009
- LOVISETTI M., *Gli strumenti alternativi al contenzioso*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2019
- LUNELLI L. – RAVASIO F. – MISSONI A., *Istituti deflativi del contenzioso tributario*, Sistema Frizzera 24, Milano, 2001
- LUPI R., *Diritto tributario parte generale*, Giuffrè, Milano, 2005
- MARCHESELLI A., *Lo Statuto del Contribuente: condivisioni dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti*, Relazione di Convegno, ODC di Torino, 2010
- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Giappichelli, Torino, 2000
- MARELLO E., voce *Concordato Tributario*, in S. Cassese (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. II, Giuffrè, Milano, 2006
- MARONGIU G., *Statuto del contribuente*, Diritto online, Treccani, 2016
- MICHELI G. A., *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, "Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze", 1, 1967
- MOSCATELLI M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Giuffrè editore, Milano, 2007
- MOSCATELLI M. T., *Indisponibilità e discrezionalità*, Diritto online, Treccani, 2016
- PENNELLA N., *L'obbligazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, CEDAM, Padova, 2011

- PERRONE L., *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del contribuente*, in L. PERRONE- C. BERLINI (a cura di), *Diritto tributario e corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Giuffrè, Milano, 1969
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2013
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Vol. 1, Utet giuridica, 2017
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Giappichelli , Torino, 2017
- TESORO G., *Principi di diritto tributario*, Macrì, Bari, 1938
- TIPKE-KRUSE, *Reichsabgabenordnung*, vol. I, Colonia, 1961
- TRIVELLIN M., *Obbligazioni tributarie*, Diritto online, Treccani, 2014
- TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, CEDAM, Milano, 2013
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001
- VERSIGLIONI M., *Accertamento con adesione, logica e responsabilità della scelta*, in Giust. trib., 2008
- VERSIGLIONI M., *Le ragioni del frequente utilizzo degli istituti deflattivi anziché del processo tributario*, Atti del Consiglio Nazionale A.N.T.I., 2009
- VERSIGLIONI M., *Accertamento con adesione*, CEDAM, Padova, 2011

Sitografia

Agenzia delle Entrate, *Tipologie di interpello*, <<https://tinyurl.com/y48dnfoh>>

Agenzia delle Entrate, *Accertamento con adesione*, <<https://tinyurl.com/y5yqbkc>>

Agenzia delle Entrate, *Reclamo-mediazione, come quando*, <<https://tinyurl.com/y2jld829>>

Agenzia delle Entrate, *Reclamo-mediazione, ricorso alla commissione tributaria*, <<https://tinyurl.com/y267ypla>>, 17/08/2020

AMAOLO A., *Il principio del buon andamento con i suoi corollari*, <<https://tinyurl.com/y58k6z4b>>, 12/10/2015

BERTELLI MOTTA M., *Ravvedimento operoso: la guida completa* <<https://www.altalex.com/guide/ravvedimento-operoso>>, 11/09/2020

BONUZZI A., *La nuova mediazione sconta le sanzioni*, <<https://www.ecnews.it/la-nuova-mediazione-sconta-le-sanzioni/>>, 18/02/2016

Camera dei deputati, *Relazione legge di stabilità 2015*, <<https://tinyurl.com/y44w5qyx>>, 23/10/2014

CAMPANA R. P., *L'accertamento con adesione*, <<https://www.diritto.it/l-accertamento-con-adesione/>>, 27 Gennaio 2015

CARLESIMO A., *Ravvedimento lungo esteso ai tributi comunali*, <<https://www.ecnews.it/ravvedimento-lungo-esteso-ai-tributi-comunali/>>, 28/01/20

DI MARCANTONIO F., *Fisco, omesso contraddittorio con il contribuente: quando occorre la prova di resistenza*, <<https://tinyurl.com/y3znoyt6>>, 08/03/2019

FESTA G., *L'interpello tributario*, <<https://www.ratioiuris.it/linterpello-tributario/>>, 30/04/2019

GARGANO L., IACOBONE G., *L'invito obbligatorio al contraddittorio (art. 5-ter, Dlgs n. 218/1997), la novella normativa- il contenuto della nuova disposizione e l'ambito di applicazione*, <<https://tinyurl.com/y575hsfr>>, 18/10/2019

GIUSTIZIA TRIBUTARIA - Il portale della, *Proposizione del ricorso*, <<https://tinyurl.com/y3graqf7>>, 18/08/2020

GNUDI M., *Interpelli antiabuso: un modus operandi che non viene sempre seguito*, <<https://tinyurl.com/y3hmss42>> , 14/01/2019

GRECO M., *Ravvedimento parziale retroattivo: corsa per sanare le irregolarità*, <<https://tinyurl.com/y3sccmha>>, 19/10/2019

LOCONTE S., LO PRESTI G., *Reclamo mediazione tributaria fino a 50.000 euro: analisi prospettica*, <<https://tinyurl.com/y2wbyp2v>>, 14/06/2017

MEF, *Relazione sul monitoraggio dello stato sul contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, <<https://tinyurl.com/y3fsl8uv>>, Giugno 2016

MEF, *Relazione sul monitoraggio dello stato sul contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie*, <<https://tinyurl.com/y2uur2ve>>, Giugno 2020

VILLANI M., *Autotutela nel diritto Tributario*, <<https://tinyurl.com/y279w4ku>>, 18/01/2018

Giurisprudenza di riferimento

Cassazione, sentenza numero 12314 del 2001

Cassazione (sez. trib.), sentenza numero 18962 del 2005

Cassazione, sentenza numero 3608 del 2006

Cassazione S. U. , sentenza numero 15 del 2007

Cassazione, sentenza numero 1710 del 2007

Cassazione, sentenza numero 27045 del 2007

Cassazione S.U., sentenza numero 7388 del 2007

Cassazione, sentenza numero 9222 del 2007

Cassazione (sez. trib.), sentenza numero 22180 del 2008

Cassazione, sentenza numero 2870 del 2009

Cassazione, sentenza numero 3559 del 2009

Cassazione, sentenza numero 4760 del 2009

Cassazione S. U., sentenza numero 26635 del 2009

Cassazione, sentenza numero 698 del 2010

Cassazione, sentenza numero 7086 del 2010

Cassazione, sentenza numero 5120 del 2011

Cassazione, sentenza numero 9219 del 2011

Cassazione, sentenza numero 3757 del 2012

Cassazione, sentenza numero 6283 del 2012

Cassazione, sentenza numero 14026 del 2012

Cassazione, sentenza numero 25563 del 2014

Cassazione, sentenza numero 6108 del 2016

Cassazione, sentenza numero 29299 del 2018

Cassazione (sez. trib.), sentenza numero 2161 del 2019

Cassazione, sentenza numero 7402 del 2019

Corte dei Conti, sentenza numero 512 del 2005

Corte dei Conti Lazio, sentenza numero 3 del 2010

Corte Costituzionale, sentenza numero 21 del 1961

Corte Costituzionale, sentenza numero 48 del 1968

Corte Costituzionale, sentenza numero 97 del 2014

Corte Costituzionale, sentenza numero 225 del 2014

Corte di Giustizia Europea, sentenza numero 17 del 2008

Corte di Giustizia Europea, sentenza numero 2041 del 2014

Corte di Giustizia, causa numero C-394/07

TAR Lombardia, sentenza numero 1352 del 2006

TAR Sicilia, sentenza numero 1627 del 2007

C.T.P. Milano, sentenza numero 146 del 2008

Prassi

Agenzia delle Entrate, circolare numero 98/E del 1996

Agenzia delle Entrate, circolare numero 180/E del 1998

Agenzia delle Entrate, circolare numero 192/E del 1998

Agenzia delle Entrate, circolare numero 50/E del 2000

Agenzia delle Entrate, circolare numero 50/E del 2001

Agenzia delle Entrate, circolare numero 65/E del 2001

Agenzia delle Entrate, circolare numero 25/E del 2007

Agenzia delle Entrate, circolare numero 42/E del 2010

Agenzia delle Entrate, risoluzione numero 67/E del 2011

Agenzia delle Entrate, circolare numero 18/E del 2011

Agenzia delle Entrate, circolare numero 9/E del 2012

Agenzia delle Entrate, circolare numero 27/E del 2013

Agenzia delle Entrate, risoluzione numero 25/E del 2014

Agenzia delle Entrate, circolare numero 6/E del 2015

Agenzia delle Entrate, circolare numero 38/E del 2015

Agenzia delle Entrate, circolare numero 9/E del 2016

Agenzia delle Entrate, circolare numero 30/E del 2017

Agenzia delle Entrate, circolare numero 17/E del 2020

MEF, circolare numero 235 del 1997

MEF, circolare numero 180 del 1998

MEF, circolare numero 198 del 1998