



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 14/2014

OGGETTO: Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario

- **Introduzione**

Nel quadro degli Istituti deflattivi del contenzioso tributario, quelli trattati in questa nota riguardano una situazione di definizione della lite tramite pagamento ridotto dell'imposta e sono, pertanto, strumenti a disposizione del contribuente destinati ad operare in tutti i casi in cui lo stesso, trovandosi in una situazione di potenziale lite con gli Uffici Finanziari, intenda rinunciare al contenzioso e versare l'imposta.

A fronte di tale comportamento è prevista una riduzione dell'entità sanzionatoria e altri vantaggi, tra i quali una copertura verso possibili futuri accertamenti, oltre che, in tali casi, della possibilità di determinare in contraddittorio l'ammontare di quanto è dovuto.

Con la presente Nota operativa, si cerca di mettere in evidenza i contenuti dei diversi **Istituti "adesivi"**.

Quadro riepilogativo dei principali Istituti "adesivi" deflattivi del contenzioso

Tipologia	Atto normative
1. <u>Adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio</u>	<i>D.L. 112/08 con l'introduzione del comma 1-bis all'art. 5 d.lgs n. 218/97</i>
2. <u>Adesione ai processi verbali di constatazione</u>	<i>D.L 185/08 con l'introduzione dell'articolo 5-bis al d.lgs n. 218/97</i>
3. <u>Accertamento con adesione</u>	<i>Art. 1 e segg., d.lgs 218/97.</i>
4. <u>Acquiescenza</u>	<i>Art. 15 d.lgs 218/97.</i>
5. <u>Reclamo/Mediazione</u>	<i>Art. 17 bis, d.lgs 546/92, introdotto dall'art. 39, d.l. 98/2011, convertito con modificazioni dalla legge</i>
6. <u>Conciliazione giudiziale</u>	<i>Art. 48, d.lgs 546/92.</i>

1. Adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio

Gli Uffici sono tenuti ad inviare al contribuente un invito a comparire, in cui sono indicati:

1. I periodi di imposta suscettibili di accertamento;
2. Il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;
3. Le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti in caso di definizione agevolata;
4. I motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi.

Tale possibilità è stata introdotta dal legislatore per evitare disparità di trattamento in tutte le ipotesi in cui non viene notificato al contribuente alcun Processo Verbale di Constatazione

Sintesi del procedimento di adesione dell'invito al contraddittorio

Passaggi	Iter procedurale
<i>1. Profili procedurali</i>	Ricevuto l'invito, il contribuente può prestarvi adesione mediante comunicazione e versamento: a) delle somme dovute b) o della prima rata entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Alla presentazione della comunicazione di adesione, in cui dev'essere indicato il numero di rate prescelto in caso di dilazione, deve essere allegata la quietanza di versamento.
<i>2. Momento di perfezionamento</i>	Il perfezionamento dell'adesione si verifica con la contestuale presentazione della comunicazione e dell'allegata quietanza di versamento della prima o unica rata, sicché il successivo comma 1-quater dell'art. 5 del d.lgs 218/97, stabilisce che in caso di mancato pagamento delle rate successive alla prima , l'Agenzia delle entrate iscrive a ruolo – a titolo definitivo – le somme dovute.
<i>3. Limiti</i>	L'unica limitazione prevista per l'istituto in esame, inserita nel comma 1-quinquies dell'art. 5 d.lgs. 218/97, riguarda l'impossibilità di utilizzo dello stesso nel caso in cui l'invito sia stato preceduto da un PVC definibile ai sensi dell'art. 5-bis dello stesso decreto, per il quale non sia stata prestata adesione.
<i>4. Effetti</i>	Il contribuente potrà esclusivamente prestare adesione all'integrale contenuto dell'avviso, senza alcuna possibilità di contraddittorio con il competente Ufficio, escludendo la possibilità di ulteriori accertamenti su quanto rilevato da quest'ultimo.

2. Adesione al processo verbale di constatazione

Il contribuente può prestare adesione ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di Iva, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dagli articoli:

1. art. 41-bis, DPR 600/73;
2. art. 54 quarto comma, DPR 633/72.

Tale adesione, per espressa previsione del comma 2 dell'art. 5-bis, "può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale" del PVC.

L'adesione non prevede il contraddittorio tra l'Amministrazione ed il contribuente. Ciò comporta che quest'ultimo, al di fuori delle osservazioni alle attività ispettive che gli è normalmente consentito formulare, non potrà in alcun modo concorrere con gli uffici alla corretta determinazione della pretesa tributaria.

Solo le violazioni sostanziali in materia di imposizione diretta e di IVA possono formare oggetto di definizione e permettono di emettere accertamenti parziali.

Sintesi del procedimento di adesione al processo verbale di constatazione

Passaggi	Iter procedurale
1. Profili procedurali	<p>Il contribuente deve presentare la comunicazione di adesione entro 30 giorni dalla data di consegna del PVC. Tale manifestazione di volontà risulta irrevocabile e non può pertanto essere annullata nelle more della notifica dell'atto di definizione, che deve avvenire entro i 60 giorni successivi alla presentazione della predetta comunicazione.</p> <p>Dalla notifica di questo ulteriore atto da parte dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente ha 20 giorni a disposizione per versare le somme dovute, o la prima rata in caso di pagamento dilazionato.</p>
2. Momento di perfezionamento	<p>L'adesione si perfeziona alla notifica dell'atto di definizione e, nel caso di omesso versamento nei termini previsti, l'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo dell'intero importo o delle rate non versate.</p>
3. Effetti	<p>Il contribuente risolve in maniera definitiva la propria posizione con l'effetto che l'Amministrazione non potrà nuovamente intervenire sulle stesse posizioni.</p> <p>Non è precluso all'Amministrazione verificare altre posizioni del contribuente. Il presupposto di tale strumento è l'emissione di un avviso di accertamento parziale, ovverosia di un atto che determina solo alcune posizioni del contribuente, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice.</p> <p>Solo quanto indicato sarà oggetto di definizione e l'Amministrazione potrà accertare altre posizioni del contribuente.</p> <p>Il contribuente, se aderisce entro i 30 giorni, si avvantaggia pagando le sanzioni in misura ridotta e nella misura di un sesto del minimo editale, ed è possibile il pagamento rateale.</p>

3. Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione è una definizione concordataria delle imposte in sede amministrativa, che consente di evitare una lite giudiziaria.

L'accordo tra le parti, a seguito di un formale contraddittorio, può essere raggiunto prima dell'emissione di un avviso di accertamento da parte dell'Ufficio Finanziario o in una fase successiva, purché il contribuente non impugni l'atto impositivo dinanzi al Giudice Tributario.¹

Sintesi del procedimento dell'accertamento con adesione

Passaggi	Iter procedurale
1. Profili procedurali	<p>Nel presentarsi alla data fissata per la comparizione oppure nel formulare apposita istanza, il contribuente può instaurare il contraddittorio con l'Amministrazione ai fini dell'accertamento con adesione di cui agli artt. 5 e 11 d.lgs 218/97²; espone le proprie ragioni all'Ufficio, affinché le possa vagliare con attenzione prima dell'emissione dell'atto impositivo.</p> <p>Dal giorno della presentazione dell'istanza, sono sospesi per 90 giorni i termini per l'impugnazione, al termine dei quali se non è stato sottoscritto l'atto di adesione, rimane pienamente efficace l'atto iniziale.</p>
2. Momento di perfezionamento	<p>Al raggiungimento dell'equilibrio tra la pretesa erariale e la disponibilità del contribuente al suo soddisfacimento, si procede alla sottoscrizione dell'atto di adesione.</p> <p>Dalla data di sottoscrizione, il contribuente ha 20 giorni di tempo per effettuare il versamento della prima o unica rata, momento in cui l'adesione si perfeziona ai sensi dell'art. 9 d.lgs. n. 218/97. L'effettuazione del pagamento dell'intera somma o della prima rata comporta il perfezionamento dell'adesione.³</p>

¹ La mancata convocazione del contribuente non rende nullo l'avviso di accertamento né comporta la conseguente illegittimità della successiva iscrizione a ruolo in assenza di una previsione legislativa che sanzioni, con la nullità dell'atto, il mancato rispetto dell'iter procedimentale (Cass. Ord. N. 29127 del 2011; Cass. Sent. SSUU n. 3676 del 2010, Ord. N. 21760 del 2012; Sent. 24898 del 2013).

² La convocazione del contribuente, a seguito della sua richiesta, non costituisce per l'Ufficio un obbligo, ma soltanto una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria (Cass. Sent. 28051 del 2009).

³ Nel caso in cui il contribuente effettui, a causa di un errore materiale o di calcolo, un carente versamento delle somme dovute per il perfezionamento dell'accertamento con adesione, restano valide le indicazioni fornite dalla Direzione Centrale Accertamento con Circolare n. 64/E del 28.06.2001, in particolare laddove viene chiarito che in presenza di anomalie di minore entità, l'Ufficio può valutare il permanere o meno del concreto ed attuale interesse pubblico al perfezionamento dell'adesione e quindi alla produzione degli effetti giuridici dell'atto sottoscritto (Ag. Entrate, Circ. n. 27/E del 02.08.2013).

3. Effetti

L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'Ufficio e non rileva ai fini extratributari, eccezion

fatta per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

E' escluso, in linea di principio, l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice da parte dell'Amministrazione Finanziaria a meno che:

1. non sopravvenga la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al 50% del reddito definito e comunque non inferiore a 77.468,53 euro;
2. se la definizione riguarda accertamenti parziali;
3. se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'art. 5 Tuir, o in aziende coniugali non gestite in forma associata;
4. se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale, alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione;
5. sotto il profilo sanzionatorio, nel caso in cui si pervenga alla sottoscrizione dell'atto di adesione, le sanzioni sono ridotte a 1/3 del minimo, ai sensi degli artt. 2 comma 5, e 3 comma 3, d. lgs 218/97.

4. Acquiescenza

E' la rinuncia ad opporsi giudizialmente alla pretesa del fisco e a non avviare alcun procedimento di adesione da parte del contribuente. Non vi sono limiti all'utilizzo di tale strumento, né sono previste istanze da presentare.

Si perfeziona con il semplice pagamento, entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, degli importi indicati nell'atto stesso.

L'acquiescenza comporta una riduzione della pretesa sanzionatoria per definire l'ammontare della quale occorre operare una distinzione a seconda degli eventuali precedenti atti ricevuti dal contribuente:

- se l'avviso di accertamento è stato preceduto da un verbale definibile ai sensi dell'art. 5-bis d.lgs n. 218/97, a cui però il contribuente non abbia aderito, o se l'avviso di accertamento è stato preceduto da un invito al contraddittorio definibile ai sensi degli artt. 5 e 11 dello stesso decreto, a cui però il contribuente non abbia prestato adesione; allora, in caso di acquiescenza, si rendono applicabili le sanzioni ridotte a un terzo dell'irrogato.
- nell'ipotesi in cui, invece, l'avviso di accertamento non sia stato preceduto da alcuno dei suddetti atti (definibili in anticipo), le sanzioni sono ridotte a un sesto.

5. Istituto del reclamo/mediazione

L'Istituto del reclamo/mediazione è previsto per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a decorrere dal 1 aprile 2012, riguardanti controversie di valore non superiore a 20.000 euro.

Chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente, a pena di improcedibilità dello stesso, a presentare reclamo presso la Direzione Provinciale o regionale competente per territorio.

In caso di deposito del ricorso, prima del decorso del termine di 90 giorni, l'Agenzia delle Entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il Presidente, se la rileva, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.

La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi di imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità del ricorso per mancata presentazione dell'istanza o per costituzione in giudizio del contribuente prima del decorso del termine di 90 giorni.

L'Istituto del reclamo/mediazione è uno strumento cui si ricorre tutte le volte in cui il contribuente intende impugnare uno degli atti individuati dall' art. 19, d.lgs 546/92⁴, purché di valore determinabile.

Il reclamo è volto all'annullamento totale o parziale dell'atto o finalizzato al componimento della controversia tramite mediazione.

L'obbligo della presentazione del reclamo viene accompagnato dalla facoltà in capo al proponente di inserire nello stesso una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

L'**organo destinatario**, a questo punto, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione, avuto riguardo all'incertezza legata alle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa ed al principio di economicità dell'azione amministrativa.

⁴ 1) l'avviso di accertamento del tributo;
2) l'avviso di liquidazione del tributo;
3) il provvedimento che irroga le sanzioni;
4) il ruolo e la cartella di pagamento;
5) l'avviso di mora;
6) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
7) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
8) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2 (*intestazione, delimitazione, figura, estensione, classamento dei terreni e ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché consistenza, classamento delle singole unità immobiliari urbane e attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni*);
9) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
10) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
11) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

Decorso 90 giorni, senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso; pertanto, per le controversie rientranti nell'ambito di applicazione della mediazione tributaria, il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente, di cui all'art. 22 d.lgs. 546/92, inizia a decorrere del giorno successivo a:

1. quello di compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Agenzia delle Entrate, qualora non sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa o non sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
2. quello di notificazione del provvedimento con il quale l'ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti 90 giorni;
3. quello di notificazione del provvedimento con il quale l'ufficio, prima del decorso di 90 giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

La prematura costituzione in giudizio del ricorrente rende improcedibile il ricorso.

Il reclamo dovrà contenere i contenuti minimi disposti dall'art. 18 d.lgs. 546/92 (si tratta dei requisiti minimi di un ricorso tributario) ed essere notificato, entro 60 giorni dal ricevimento dell'atto che si intende impugnare.

Nelle controversie soggette a reclamo la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento instaurato, potendo la Commissione Tributaria procedere alla compensazione delle spese, solo in presenza di giusti motivi indicati all'interno del dispositivo della sentenza.

L'esito del procedimento rileva, inoltre, anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

La mediazione ha un ambito di applicazione più ampio e in parte diverso rispetto all'accertamento con adesione e agli altri istituti deflattivi del contenzioso, considerato in particolare che:

- non riguarda solo gli accertamenti, ma tutti gli atti impugnabili, compresi i dinieghi di rimborso;
- la decisione che l'Agenzia deve adottare, sull'istanza del contribuente, si fonda, per espressa previsione normativa, sul grado di sostenibilità della pretesa, sull'incertezza della questione controversa e sul principio di economicità dell'azione amministrativa.

6. Conciliazione giudiziale

Ciascuna delle parti del processo tributario può presentare idonea istanza e proporre all'altra la conciliazione totale o parziale della controversia.

Quest'ultima può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione.

Sintesi del procedimento della conciliazione giudiziale

Passaggi	Iter procedurale
<p><i>1. Profili procedurali</i></p>	<p>Si possono distinguere due tipologie conciliative:</p> <ol style="list-style-type: none">1. la conciliazione in udienza, che può verificarsi:<ul style="list-style-type: none">• quando una delle parti l'abbia proposta con l'istanza per la pubblica udienza prevista dall'art. 33 d.lgs. 546/92⁵;• allorché sia proposta ad iniziativa della Commissione;• qualora l'Ufficio depositi, dopo la fissazione della data di trattazione, una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia preventivamente aderito. <p>In queste ipotesi, se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale in cui sono indicate le imposte, le sanzioni e gli interessi; il verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute. La Commissione emette sentenza di cessazione della materia del contendere dopo aver accertato il pagamento delle somme da parte del contribuente.</p> <ol style="list-style-type: none">2. la conciliazione fuori udienza si verifica allorché l'Ufficio depositi detta proposta di conciliazione cui la parte abbia già aderito, ma prima della fissazione della data di trattazione. In questo caso, il Presidente della Commissione, se ravvisa l'esistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara, con decreto, l'estinzione del giudizio. Il pagamento da parte del contribuente è successivo.

⁵ Art.33 D.lgs. 546/92:

" 1. La controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, comma 2.

2. Il relatore espone al collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della controversia.

3. Della trattazione in camera di consiglio è redatto processo verbale dal segretario."

<p>2. <i>Momento di perfezionamento</i></p>	<p>Il perfezionamento si realizza con il pagamento, da effettuarsi entro 20 giorni dalla data di redazione del processo verbale o del decreto che pronuncia l'estinzione; analogamente, l'adempimento può avvenire in un'unica soluzione o anche in forma rateale. La mancanza di tali presupposti determina l'inesistenza della conciliazione e l'obbligo per il giudice – nell'impossibilità di dichiarare l'estinzione del processo per cessata materia del contendere – di proseguire il giudizio fino alla decisione di merito.⁶</p>
<p>3. <i>Effetti</i></p>	<p>1. L'estinzione del processo; 2. la riduzione delle sanzioni nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare della conciliazione medesima.⁷</p>

In conclusione, l'attività di consulenza tende alla creazione di un "patrimonio interpretativo", piuttosto che nella divulgazione o applicazione dello stesso.

In questa accezione la consulenza si distingue sia dall'attività di informazione sia dall'assistenza in senso stretto.

- Conclusioni

La materia della **deflazione del contenzioso tributario** non si esaurisce con l'interpello, che peraltro costituisce uno degli strumenti più innovativi previsti dallo **Statuto del Contribuente** ed altre normative, ma si esplica in una serie di Istituti di tipo adesivo, che, in aderenza con le indicazioni della normativa vigente, si esplicano anch'essi in un rapporto trasparente e collaborativo tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

Delucidazioni o ulteriori approfondimenti potranno essere effettuati, se richiesti, dagli **iscritti all'Accademia di Ragioneria**.

Il Redattore
Dott. Giorgio Guerra

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti

⁶ Cass., Sent. 25 novembre 2011, n. 24931; Sent. 11 ottobre 2013, n. 23119.

⁷ In ogni caso la misura sanzionatoria non può essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.