

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 31/03/2014

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/36106-gli-istituti-deflattivi-del-contenzioso-tributario-dall-accertamento-con-adesione-alla-mediazione-tributaria>

Autori: Lembo Maria , Pecchia Zhara

Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: dall'accertamento con adesione alla mediazione tributaria

GLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: DALL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE ALLA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

MARIA LEMBO – ZHARA PECCHIA

1. Accertamento con adesione, adesione al processo verbale di constatazione e adesione all'invito al contraddittorio.

L'istituto dell'accertamento con adesione è stato introdotto dal decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218, con lo scopo, per un verso, di fornire all'Amministrazione finanziaria ed al contribuente uno *“strumento snello ma, al tempo stesso, garantista, per giungere ad una rapida definizione della pretesa tributaria”* e, per l'altro, *“di incrementare il gettito fiscale e ridurre drasticamente il contenzioso tributario”*¹.

Si tratta sostanzialmente di un accordo tra il Fisco e il contribuente per definire, bonariamente e in modo tendenzialmente stabile, le posizioni pendenti, in cui assume un ruolo rilevante il contraddittorio, che consente alla parti di trovare un punto di incontro tra i rilevi sollevati dall'Ufficio e le deduzioni difensive adottate dal contribuente. Il procedimento, in particolare, da un lato, offre al contribuente l'opportunità di conoscere i motivi e le ricostruzioni che l'Amministrazione finanziaria pone a fondamento della pretesa tributaria e, conseguentemente, di valutare se aderire o resistere impugnando l'atto dinanzi alle competenti Commissioni Tributarie; dall'altro, attribuisce agli Uffici finanziari un utile mezzo per deflazionare il contenzioso tributario ed anticipare la riscossione dei tributi, con conseguenti concreti risultati positivi dell'azione d'accertamento.

Quanto all'ambito applicativo dell'istituto, da un punto di vista soggettivo sono ammessi alla definizione tutti i contribuenti: persone fisiche, società di persone, associazioni professionali, società di capitali, enti, sostituti d'imposta, mentre, dal punto di vista oggettivo, l'istituto si estende a tutte le tipologie reddituali senza alcuna limitazione e a tutte le più importanti imposte dirette e indirette, nonché alle imposte sostitutive. L'accertamento con adesione si svolge secondo un determinato *iter* procedurale, caratterizzato da una partecipazione attiva del contribuente. In particolare, la procedura consta di quattro fasi: iniziativa, d'ufficio o su istanza del contribuente, contraddittorio, formazione dell'atto di adesione, perfezionamento della definizione.

Nell'ipotesi di iniziativa da parte degli Uffici finanziari, ai sensi dell'art. 5, c. 1, del D.Lgs. n. 218 del 1997, l'avvio del procedimento si realizza prima della formazione di atti di imposizione, attraverso l'invio al contribuente di uno specifico invito a comparire. In tale invito, sono indicati: i periodi di imposta suscettibili di accertamento, il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione, nonché gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'Ufficio. In seguito, il contribuente può decidere di aderire all'invito e partecipare al contraddittorio con l'Ufficio, oppure può decidere di non presentarsi ed attendere l'eventuale avviso di accertamento, riservandosi di impugnarlo davanti alla Commissione Tributaria Provinciale. Se il contribuente non aderisce all'invito a comparire dell'Ufficio non è soggetto ad alcuna sanzione, ma si preclude la possibilità di presentare l'istanza di cui appresso.

Nell'ipotesi prevista dall'art. 6, del D.lgs. 218 del 1997, è, invece, il contribuente stesso che porta a conoscenza dell'Agenzia delle Entrate i fatti o i documenti che reputa idonei a ridurre la pretesa tributaria, con un'istanza, in carta semplice, che dà avvio al procedimento di accertamento con adesione. Tale possibilità per il contribuente è prevista esclusivamente, in via preventiva, quando siano stati effettuati degli accessi, ispezioni o verifiche o, successivamente, quando abbia ricevuto un atto di accertamento, anche parziale, o di rettifica non preceduto dall'invito a comparire.

¹ Cfr. Circ. Min. 8 agosto 1997, n. 235/E.

L'Ufficio, entro 15 giorni dal ricevimento della domanda, è tenuto ad invitare il contribuente a comparire².

Dalla data di presentazione o spedizione dell'istanza di adesione discendono due effetti fondamentali per il contribuente. In particolare è prevista una sospensione dei termini di 90 giorni per impugnare l'atto di fronte alla commissione tributaria provinciale, cosicché il tempo totale a disposizione per preparare l'eventuale ricorso sarà pari a 150 giorni dalla notifica; il pagamento dell'IVA risultante dagli atti di accertamento e dell'iscrizione provvisoria a ruolo delle imposte sui redditi. Conclusa positivamente la fase del contraddittorio, l'Ufficio finanziario redige in duplice esemplare l'atto di accertamento con adesione, che deve essere sottoscritto da entrambe le parti contraenti.

La dottrina, occupandosi della natura giuridica da attribuire all'atto di accertamento con adesione, ha elaborato due posizioni: una di estrazione privatistica, l'altra sostanzialmente pubblicistica. La prima posizione³ ritiene che l'accertamento con adesione configuri un atto privatistico, più precisamente, una transazione, secondo lo schema dettato dall'art. 1965 c.c.: la tesi si fonda sul presupposto giuridico secondo cui Amministrazione finanziaria e contribuente si confrontano, nella fase dell'accertamento con adesione, su un piano paritetico⁴. La seconda teoria⁵ qualifica l'accertamento con adesione come provvedimento autoritativo unilaterale connesso allo svolgimento della funzione di natura pubblicistica di cui l'Amministrazione finanziaria è portatrice. In tale contesto, il contribuente gioca un ruolo fondamentale nel perfezionamento della procedura, ma non indispensabile per la qualificazione della pretesa tributaria nei suoi aspetti sostanziali, che può avvenire solo per mano dell'Agenzia delle Entrate. All'interno di tale filone, la parte maggioritaria della dottrina⁶ ha, invece, sostenuto la tesi c.d. giuspubblicistica e garantistica, qualificando l'accertamento con adesione, non come contratto pubblico, ma come un particolare ed articolato modulo consensuale non contrattuale di formazione procedimentale del provvedimento finale di accertamento (accordo pubblico).

In base al disposto dell'art. 9, D.Lgs. n. 218/1997, l'intera procedura si perfeziona soltanto con il pagamento, da parte del contribuente, delle somme risultanti dall'atto di adesione sottoscritto, entro i 20 giorni successivi alla redazione dell'atto. Il contribuente può scegliere di effettuare il pagamento in unica soluzione o in forma rateale, delle quali la prima da versare entro il termine di

² Quanto alle conseguenze del mancato invito del contribuente da parte dell'Amministrazione Finanziaria a seguito della ricezione dell'istanza da parte del contribuente, la giurisprudenza ha espresso opinioni difformi: secondo i giudici di merito, la mancata convocazione del contribuente determina la nullità degli atti (C.T.P. Nuoro, 280/01/05; C.T.P. Genova, 103/12/09; C.T.P. Torino, 96/10/09); di contrario avviso è, invece, la Cassazione, la quale rileva "... l'assenza di una previsione legislativa che sanzioni, con la nullità dell'atto, il mancato rispetto dell'iter procedimentale" (Cfr. Cassazione, ordinanza 29127 del 28 dicembre 2011) e precisa, inoltre, come "... 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 della opportunità di evitare la contestazione giudiziaria" (Cassazione, sent. 28051/2009).

³ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2005, p. 434; SANTAMARIA B., *Diritto tributario – Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 236; VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 49 ss. e 331 ss.

⁴ Quest'orientamento è stato criticato principalmente perché la Pubblica Amministrazione non avrebbe la capacità di disporre del diritto relativo all'obbligazione tributaria.

⁵ Cfr. Circ. Assonime, in *Italia Oggi*, 10 febbraio 1998, n. 2/98, p. 10, nella quale si afferma che il concordato tributario non è un atto né negoziale né transattivo, ma "un atto unilaterale dell'amministrazione, emanato nell'esercizio di una tipica potestà pubblica".

⁶ MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, Cedam, 1999, p. 4; STIPO M., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico*, op. cit., p. 1740; GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, p. 433, il quale esclude la configurabilità di un contratto di diritto privato o di diritto pubblico, perché "nella materia in oggetto difettano sia la pariordinazione delle volontà, sia il carattere dispositivo, tipico del contratto".

20 giorni dalla redazione dell'atto. Entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'Ufficio competente la quietanza dell'avvenuto pagamento accompagnata, nei casi di rateizzazione, dalla documentazione relativa alla garanzia. La presentazione della documentazione citata costituisce presupposto essenziale per il rilascio di copia dell'atto di accertamento con adesione da parte dell'Ufficio. E' bene evidenziare che l'omesso, tardivo o carente versamento delle somme definite, comporta il mancato perfezionamento dell'adesione con la conseguente inefficacia dell'atto sottoscritto.

Il perfezionamento dell'adesione, comporta quale principale effetto c.d. premiale la riduzione delle sanzioni a un terzo⁷ del minimo previsto dalla legge. Sempre al fine di evitare le liti con i contribuenti e al fine di garantire una più efficiente gestione delle risorse erariali, ottimizzando l'attività istruttoria dell'amministrazione e accelerando i tempi di definizione della pretesa tributaria, il legislatore è intervenuto nel *corpus* del D.Lgs n. 218 del 1997, integrandolo con due nuovi istituti: l'adesione ai processi verbali di constatazione (art. 5-*bis*, d.lgs. 218 del 1997, introdotto dall'art. 83, comma 18 del D.L. 25 giugno del 2008, n. 112 convertito in L. 6 agosto del 2008, n.133) e la facoltà per il contribuente di aderire anche al contenuto degli inviti a comparire (art. 27, comma 1 del D.L. 185 del 2008, il quale ha introdotto il comma 1 *bis* nell'art. 5 del D. Lgs. 218 del 1997).

L'introduzione degli istituti trova giustificazione nell'intento del legislatore di "*semplificare la gestione dei rapporti con l'Amministrazione fiscale, ispirandoli ai principi di reciproco affidamento, e di agevolare il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione degli accertamenti*"⁸. La definizione del rapporto tributario mediante tali istituti ha lo scopo di contribuire ad assicurare all'Amministrazione finanziaria un'efficace ed immediata riscossione dei tributi accertati e di attribuire al contribuente la possibilità di definire le pendenze fiscali, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento e con una riduzione delle sanzioni irrogabili ad un sesto del minimo, senza alcuna forma di partecipazione alla quantificazione dell'imponibile e del tributo.

L'assenza del contraddittorio e l'accettazione integrale dei rilievi contenuti nell'invito o nel p.v.c. rappresentano, quindi, gli elementi maggiormente significativi di tali istituti, accanto all'ulteriore riduzione delle sanzioni e alla possibilità di rateizzare il pagamento senza la prestazione di alcuna garanzia.

Quanto all'adesione ai processi verbali di constatazione⁹, l'art 5 bis circoscrive l'ambito di applicabilità dell'istituto alle sole imposte sui redditi e all'IVA. Come precisato dalla Circolare n. 55/E del 2008 dell'Agenzia delle Entrate, l'istituto trova applicazione in relazione unicamente ai p.v.c. che contengono la constatazione di violazioni "sostanziali"¹⁰ alla normativa in materia di imposte sui redditi e IVA e che consentono l'emissione di accertamenti parziali. L'adesione al p.v.c. è lasciata alla libera iniziativa del contribuente, il quale potrà valutare la convenienza o meno a chiudere il rapporto con il Fisco beneficiando delle agevolazioni previste dal D. Lgs. n. 218 del 1997, precisando però che, nel caso in cui il soggetto decida di non aderire al p.v.c., l'invito a comparire, derivante da un eventuale contraddittorio istaurato tra le parti, non può essere oggetto di definizione agevolata ai sensi dell'art. 5, c. 1-*bis* e ss. del medesimo decreto.

Ove il contribuente eserciti la facoltà di aderire al p.v.c., il procedimento accertativo, di tipo "parziale", resta ancorato ai contenuti del processo verbale di constatazione. Ai sensi del comma 2 dell'art. 5 bis, infatti, l'adesione deve avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione, senza alcuna possibilità di apportarvi variazioni né di instaurare su di esso un eventuale contraddittorio con l'amministrazione¹¹. Tale adesione deve essere comunicata dal

⁷ Tale misura è stata così ridotta a seguito della l. 220/2010; l'originaria misura di riduzione era pari ad un quarto.

⁸ Cfr. Circ. Min., 17 settembre 2008, n. 55/E.

⁹ Il processo verbale di constatazione è l'atto preposto a documentare le attività istruttorie, le rilevazioni, le richieste fatte e le risposte ricevute al e dal contribuente o chi lo rappresenta, e i rilievi operati, durante l'attività investigativa in occasione di accessi, ispezioni o verifiche presso il domicilio del contribuente dall'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza.

¹⁰ Sulla distinzione tra violazioni sostanziali e formali, vd. Circ. A.E. 55/2008 cit.

¹¹ Cfr. GABELLI, Caratteristiche dei nuovi istituti deflativi del contenzioso, in *Il fisco*, 2011, I, p. 45.

contribuente all'amministrazione nel termine di 30 giorni dal ricevimento del verbale di constatazione. I contenuti del p.v.c. vengono poi integralmente trasfusi nell'atto di definizione dell'accertamento parziale che l'ufficio è tenuto a notificare al contribuente entro 60 giorni dall'avvenuta comunicazione di adesione al processo verbale di constatazione.

La definizione dell'accertamento parziale si perfeziona con la notifica dell'atto di definizione, differenziandosi, quindi, dall'accertamento con adesione (circ. 55/E del 2008). Il perfezionamento della definizione, determina in capo al contribuente l'obbligo di versare quanto dovuto in base all'atto di definizione entro 20 giorni dalla sua notifica. Il mancato versamento delle somme ne determina l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, con applicazione delle sanzioni per omesso versamento pari al 30%. Gli effetti dell'adesione consistono principalmente nella riduzione delle sanzioni ad un sesto¹² del minimo edittale (praticamente la metà della misura prevista in caso di accertamento con adesione) e nella possibilità di rateizzare il pagamento, senza obbligo di prestare alcuna garanzia. L'adesione comporta inoltre gli effetti propri della definizione dell'accertamento, per cui la pretesa fiscale, espressa dall'atto di definizione notificato al contribuente ex art. 5 bis, comma 2, non è impugnabile dal contribuente, né integrabile o modificabile dall'Ufficio. Sempre in tema di effetti conseguenti all'istituto in esame, va rilevato che, se le violazioni contestate nel p.v.c. integrano gli estremi dei delitti previsti dal d.lgs. 10 marzo del 2000, n. 74 la definizione mediante adesione ai p.v.c. può costituire, ex art. 13 del d.lgs. 74 del 2000, circostanza attenuante speciale in caso di pagamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

Con il medesimo intento di estendere la possibilità di definizione anticipata in sede pre-contenziosa e con vantaggio economico equivalente a quello derivante dalla definizione del p.v.c., il legislatore ha introdotto, con il D.L. 29 novembre del 2008, n. 185, conv. in L. 28 gennaio del 2009, n. 2, per il contribuente la possibilità di aderire all'invito a comparire, integrando a tal fine le disposizioni contenute nell'art. 5 del D.Lgs. n. 218 del 1997. L'articolo in commento prevede che l'invito a comparire debba contenere, non solo l'indicazione dei periodi di imposta suscettibili di accertamento, del giorno e dell'ora della comparizione per la definizione dell'accertamento con adesione, ma anche le *"maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti"* nel caso in cui il contribuente decida di definire l'accertamento tramite adesione all'invito, nonché *"i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori"* quantificazioni, ossia i presupposti in fatto e in diritto su cui si fonda la pretesa impositiva.

Con l'adesione all'invito al contraddittorio, il legislatore offre al contribuente la possibilità di anticipare la definizione del rapporto tributario, accettando i contenuti dell'invito a comparire emesso dall'ufficio. Da ciò ne scaturisce che il contribuente, una volta ricevuto l'invito a comparire, può aderire integralmente al suo contenuto, ai sensi del nuovo comma 1-bis dell'art 5, rinunciando alla riduzione della pretesa dell'ufficio, oppure richiedere di definire la pendenza sulla base della procedura ordinaria di adesione in contraddittorio già analizzata *supra*. Il contribuente intenzionato ad aderire integralmente all'invito a comparire, saltando così la fase del contraddittorio e beneficiando della riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo, dovrà: comunicare all'Ufficio delle Entrate competente la sua adesione; versare le somme quantificate nell'invito-atto entro il quindicesimo giorno alla data antecedente a quella fissata per l'eventuale instaurazione del contraddittorio; allegare alla comunicazione, pena l'inammissibilità della richiesta di adesione, la quietanza di pagamento dell'unica o della prima rata.

A differenza della procedura riguardante l'accertamento con adesione, l'adesione all'invito a comparire si perfeziona con la presentazione della comunicazione e il contestuale pagamento delle somme dovute senza l'emissione di un successivo atto. In tal modo, l'invito diviene atto definitivo, inteso nei termini previsti dall'art 7 del D.lgs 218 del 1997, non modificabile, integrabile o impugnabile dinanzi alla Commissioni Tributarie. Il ricorso al nuovo procedimento è precluso, ai sensi del comma 1-*quinquies* dell'art 5 D.lgs 218 del 1997, nel caso in cui il contribuente non abbia aderito ad un PVC definibile ai sensi dell'art 5-*bis*. È possibile così delineare una sequenza coordinata tra i tre istituti innanzi analizzati, tale che l'adesione ad uno di essi preclude l'accesso

12 Così sostituita con L. 13 dicembre del 2010, n. 220. La misura originaria era di un ottavo.

alla “fase” successiva, in un’architettura in cui emerge il fondamentale intento del legislatore di incentivare, attraverso le misure premiali descritte (che “diminuiscono” man mano che si passa da una fase a quella successiva), una rapida ed efficace definizione del prelievo fiscale, con l’evidente finalità di deflazionare il contenzioso e di ottenere un incremento del gettito tributario. Già nella fase istruttoria, infatti, il contribuente ha la possibilità di definire la pretesa tributaria attraverso l’adesione al processo verbale di constatazione, di cui all’art. 5 *bis* del d. lgs. 218 del 1997, fruendo della riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo edittale. Solo se il p.v.c. non è stato notificato e al contribuente viene inoltrato direttamente l’invito a comparire, questi ha la possibilità di aderire direttamente alla definizione dell’imposta in esso contenuta, ai sensi dell’art. 5, comma 1 *bis* del d. lgs. 218 del 1997, beneficiando anche in questo caso della riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo. In caso di mancata adesione, infine, il contribuente può definire in contraddittorio con l’Amministrazione l’imposta dovuta attraverso il procedimento “ordinario” dell’accertamento con adesione, ai sensi dell’art. 5, del medesimo decreto, ma, in tal caso, la riduzione delle sanzioni scende ad un terzo del minimo.

2. Mediazione tributaria e conciliazione giudiziale

La mediazione tributaria è stata introdotta con l’articolo 17-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992, che ha previsto per le controversie di valore non superiore ai 20.000 €, relative ad atti dell’Agenzia notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, una fase precontenziosa, con finalità deflative del contenzioso, introdotta da una specifica istanza (reclamo). Quest’ultima, trascorsi 90 giorni dalla sua proposizione senza che sia stato notificato l’accoglimento o sia stata conclusa la mediazione, si converte di diritto nell’atto introduttivo del successivo giudizio, producendo gli effetti del ricorso giurisdizionale.

Si tratta, come chiarito dalla prassi,¹³ degli effetti processuali derivanti dall’istanza,¹⁴ in caso di insuccesso del procedimento di mediazione. Fra di essi, particolare rilevanza assume la cristallizzazione della materia del contendere, nel senso che le ragioni di dissenso e le censure alla pretesa fiscale indicate nell’istanza, ove non accolte con conseguente instaurazione della fase processuale, impediranno qualsiasi integrazione degli originari motivi di contestazione.

L’istanza di mediazione costituiva condizione di inammissibilità del successivo ricorso sino al 3 marzo scorso, divenendo ora condizione di procedibilità, per effetto della legge 27 dicembre 2013, n. 147.¹⁵ Per quanto riguarda i criteri che l’Agenzia delle Entrate, ove non intenda accogliere il reclamo, deve valutare per addivenire ad un accordo di mediazione, essi sono individuati dal comma 8 dell’articolo 17-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992: si tratta dell’incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e del principio di economicità dell’azione amministrativa.

In particolare, avendo riguardo al primo criterio, la circolare n. 9/E ha chiarito che, sebbene nel nostro ordinamento interno non sia presente, al pari di quanto previsto nel diritto anglosassone, il principio del precedente giudiziario vincolante, ciò non impedisce, tuttavia, che anche nel nostro sistema giuridico possa ritenersi sussistente una “certezza” delle questioni di diritto, ogni qualvolta sussista un orientamento consolidato della Corte di cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso al giudice di legittimità possa essere dichiarato inammissibile. Tale assunto si comprende in considerazione delle modifiche introdotte dall’articolo 47, comma 1, lettera a), della legge 18 giugno del 2009, n. 69, all’articolo 360-*bis*, primo comma, n. 1), c.p.c., che prevede l’inammissibilità del ricorso per cassazione ove la questione giuridica sottoposta all’attenzione della

¹³ Cfr. circolare dell’Agenzia delle Entrate 19 marzo 2012, n. 9/E

¹⁴ L’istanza produce inoltre l’effetto sostanziale di interrompere il decorso del termine di decadenza per l’impugnazione dell’atto.

¹⁵ Tra le ulteriori novità apportate alla procedura di reclamo e mediazione dalla legge 147 del 2013, si segnala l’introduzione della sospensione feriale dei termini ai fini del termine di 90 giorni per la costituzione in giudizio e l’introduzione della sospensione della riscossione in pendenza di reclamo. Per approfondimenti sulla tematica vedi AMBROSI L., *La mediazione diventa condizione di procedibilità*, in *Il Sole 24 Ore del 28 dicembre 2013*, CARINCI A., in *Corriere Tributario*, n. 4 del 2014.

Suprema Corte sia in contrasto con l'orientamento della stessa e i motivi del ricorso non prospettino elementi sufficienti a giustificare un *revirement* da parte della Cassazione. Conseguentemente, in tutti i casi in cui la posizione assunta nell'atto impugnato contrasti con il consolidato orientamento giurisprudenziale dei giudici di legittimità, è opportuno che l'Ufficio legale addivenga a mediazione, anche elaborando una propria proposta di accordo da sottoporre al contribuente¹⁶. Se il contribuente accetta la proposta, viene sottoscritto l'accordo di mediazione, con conseguente rideterminazione della pretesa tributaria nella misura fissata dall'accordo ed applicazione di sanzione, nella misura del 40% delle somme irrogabili in base all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. Con riguardo a tale istituto, sono stati sollevati dubbi di legittimità costituzionale¹⁷ per presunta violazione degli art. 3, 24 e 11 della Cost, sui quali è stata chiamata a pronunciarsi la Corte Costituzionale.¹⁸ In attesa di tale pronuncia, si evidenzia che ogni perplessità relativa alla legittimità dell'istituto dovrebbe ad oggi risultare superata, in ragione delle modifiche apportate alla disciplina della mediazione tributaria dalla legge n. 147 del 2013.

Da ultimo, un ulteriore strumento è previsto dall'ordinamento (art. 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992) con finalità di deflazione del contenzioso tributario: la conciliazione giudiziale.

Secondo la prevalente giurisprudenza,¹⁹ la conciliazione giudiziale della controversia tributaria ha natura negoziale, poiché le parti pervengono alla composizione dei loro interessi e, proprio per tale motivo, il relativo accordo non è sottoposto a un controllo intrinseco di legalità da parte del giudice in ordine alla congruità delle somme determinate dalle parti.²⁰ Possono formare oggetto dell'accordo conciliativo tutte le controversie tributarie che si trovino nella fase processuale del primo grado di giudizio, con l'eccezione delle liti per le quali è obbligatoria la procedura di mediazione tributaria, prevista dall'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, essendo i due istituti in rapporto di alternatività.

Quanto alla problematica sulla possibilità di esperimento della conciliazione giudiziale in ipotesi di controversie in tema di applicazione delle sanzioni amministrative²¹, oggi tale *quaestio* sembra risolta dalla prassi più recente nel senso dell'ammissibilità²². Conseguentemente, la possibilità di valersi di tale strumento deflattivo appare consentita, sia nelle ipotesi in cui l'istanza ha ad oggetto un atto impositivo con contestuale irrogazione di sanzioni, sia quando il contribuente intende proporre ricorso avverso un provvedimento di sola irrogazione sanzioni. Ammessa è anche la cosiddetta conciliazione adesiva, che ricorre qualora il contribuente intenda addivenire ad essa solo per ottenere la riduzione delle sanzioni amministrative, accettando interamente la quantificazione dell'imposta contenuta nell'atto di accertamento impugnato.²³

Con riferimento al procedimento, la conciliazione giudiziale può aver luogo solo davanti alla

¹⁶ Per un approfondimento sui criteri di valutazione alla base della mediazione si rimanda alla circolare n. 9/E già citata.

¹⁷ In dottrina, tra gli altri, vedi BASILAVECCHIA M., *Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo*, *Corriere Tributario* n. 19/2012, GLENDI C. *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *ivi*, n. 12/2012, pag. 1454, MARINI G., *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, *ivi*, n. 12/2012, pag. 853,

PISTOLESI F., *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, pag. 65, RIZZELLI P. – VILLANI M., *Reclamo e mediazione in ambito tributario: profili di incostituzionalità*, in *Quotidiano Ipsos - Osservatorio mediazione*.

¹⁸ La questione è stata discussa dalla Corte il 26 febbraio scorso ma non è stata resa ancora nota la pronuncia.

¹⁹ *Ex multis*, Cass., sent. 3 ottobre 2006, n. 21325.

²⁰ In dottrina tale tesi è sostenuta da BATISTONI-FERRARA, *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, *Enc. Dir.*, II Agg., Milano, 1998, p. 229 ss.; CANTILLO, *Conciliazione (processo tributario)*, *Enc. Giur.*, VII, Roma 2002; FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario, p. gen.*, 2005, Padova, p. 548 s.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, p. 513; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, p. gen.*, Torino, 2005, p. 379 ss.

²¹ Sull'argomento, in dottrina, cfr. LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *"Rass. trib."*, 1997, pag. 804; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, pag. 513; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano 1999 pag. 374.

²² Ad avviso di chi scrive, possono ritenersi vevoli per la conciliazione le conclusioni affermate, con riferimento alla mediazione tributaria, nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 3 agosto 2012, punto 3.3.

²³ La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 2012, punto 1.1 ha, infatti, espressamente chiarito che *"tale conclusione, seppure non immediatamente rinvenibile dal tenore letterale dell'articolo 48, comma 6, citato – che sembrerebbe riferire la riduzione delle sanzioni al 40 per cento solo per le sanzioni collegate al tributo oggetto di conciliazione – è coerente con il sistema di definizione degli atti impositivi complessivamente delineato dal legislatore"*.

Commissione tributaria provinciale, non oltre la prima udienza di trattazione.²⁴

Come chiarito dalla giurisprudenza²⁵, non è preclusa la conciliazione nel caso in cui, prima della sua conclusione, si siano tenute mere udienze di rinvio. L'eventuale accordo conciliativo è formalizzato mediante apposito processo verbale, che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute in base all'accordo medesimo.²⁶

In sede di conciliazione giudiziale i poteri del giudice tributario sono limitati alla mera verifica della legittimità dell'accordo, nel senso che questi può accertare la regolarità della proposta conciliativa e l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge, con esclusione di qualsiasi valutazione che attenga al merito, che rimane riservata alle parti in causa.²⁷ Dato che la conciliazione avviene nel processo, con effetti estintivi dell'azione processuale, si ritiene condizione imprescindibile che il giudizio sia stato validamente instaurato. Diversamente, il giudice chiude la controversia pendente innanzi a se, dichiarando il ricorso inammissibile.

Con riferimento al perfezionamento della conciliazione giudiziale, esso si realizza con il pagamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, entro venti giorni dalla data di redazione del processo verbale (conciliazione in udienza), o dalla data di comunicazione del decreto presidenziale (conciliazione fuori udienza).

Il corretto adempimento dell'obbligo di pagamento, secondo la giurisprudenza, è condizione imprescindibile per l'efficacia dell'accordo e per la produzione degli effetti estintivi del processo pendente in Commissione tributaria.²⁸ E' consentito il versamento in forma rateale, per un massimo di otto (dodici se l'importo complessivamente dovuto supera i 50.000,00 euro) rate trimestrali di pari importo. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima, per effetto del DL 6 luglio del 2011, n. 98, l'importo residuo viene iscritto a ruolo e la sanzione da omesso versamento viene irrogata nella misura doppia (60% e non 30%) e parametrata all'intero importo residuo dovuto a titolo di tributo.

Controverso è, invece, se in tal caso possa esservi la prosecuzione del giudizio. In senso favorevole si è espressa l'Amministrazione finanziaria²⁹. Di contro, parte della giurisprudenza di merito ha ritenuto valido l'accordo conciliativo anche in caso di mancato versamento di somme³⁰.

Al riguardo, ad avviso della Suprema Corte di Cassazione³¹, l'estinzione del giudizio non può realizzarsi sino all'avvenuto versamento degli importi. Ciò comporta che, in caso di mancato pagamento delle somme, il processo seguirà in ogni caso il suo corso. In ipotesi di conciliazione fuori udienza, infatti, ove l'accordo si sia formato prima della trattazione ad opera del Presidente, il decreto di estinzione risulterebbe meramente apparente, postulando l'estinzione del giudizio l'avvenuto versamento delle somme³².

Altra problematica che si pone riguarda la disciplina applicabile in ipotesi di rapporti plurisoggettivi. La scarsa disciplina dell'istituto, infatti, lascia del tutto indeterminato tale aspetto.

In tale ambito, peraltro, occorre considerare le ipotesi di litisconsorzio necessario, ossia quelle in cui la causa per il carattere inscindibile della situazione controversa, deve essere necessariamente instaurata contro più parti. Al riguardo, è dubbia la possibilità per i litisconsorti di pervenire autonomamente alla conciliazione della lite pendente. Peraltro, sebbene i pareri sulla tematica sono

²⁴ Per approfondimenti si rimanda alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 98/E del 23 aprile 1996.

²⁵ In tal senso Cass., sent. 18 aprile 2007, n. 9222.

²⁶ In tal senso vedasi Cass., sent. 19 giugno 2009, n. 14300.

²⁷ Per approfondimenti si rimanda alla circolare n. 98/E del 23 aprile 1996.

²⁸ In tal senso si espressa la Cass., sent. 3 luglio 2012, n.11125, sent. 27 gennaio 2012, n. 1171, sent. 25 novembre 2011, n. 24931, sent. 21 aprile 2011, n. 9219.

²⁹ Cfr. circolare ministeriale n. 235 del 1997.

³⁰ Si vedano, in tal senso, CTP Treviso, sent. N.1 del 2000, CTR Campobasso n. 39 del 2008, CTR Milano n. 91 del 2008, CTR Bari n. 120 del 2009, CTR Firenze n. 177 del 2010.

³¹ Cfr. Cass., sent. n. 3560 del 2009, n. 9219 del 2011, n. 1171 del 2012, n. 23119 del 2013.

³² Per un approfondimento sulla tematica si rimanda a CISELLO – SAGGESE, *Contenzioso tributario*, Ipsoa, *Guide e Soluzioni*.

stati e permangono discordi³³, l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate è risultato in favore dell'autonomia dei rapporti tra i soggetti interessati al componimento della lite.³⁴

Di contro, diverso è il caso in cui a definire la controversia in conciliazione sia un soggetto coobbligato. In tal caso, in considerazione dell'inscindibilità del rapporto, la conciliazione perfezionata con uno o più dei coobbligati estingue l'obbligazione tributaria per tutti gli altri.

In conclusione, pare utile evidenziare le differenze di tale istituto con gli strumenti deflattivi del contenzioso precedentemente delineati. *In primis*, la conciliazione, in quanto istituto di natura processuale, presuppone che vi sia un giudizio pendente, istaurato a seguito di un ricorso ammissibile. Tale circostanza rappresenta una fondamentale differenza con gli altri istituti, che si caratterizzano, invece, per prevenire una controversia. In particolare, la conciliazione produce effetti processuali peculiari, sia con riguardo alla fine del processo in corso, sia con riguardo al fatto che la legge attribuisce efficacia di titolo esecutivo al documento nel quale la conciliazione viene consacrata. Ne deriva che alla conciliazione consegue l'effetto essenziale di porre termine alla lite, costituendo un modo di estinzione del processo.

Altre importanti differenze sono le seguenti.

Quanto all'accertamento con adesione ordinario³⁵, esso comporta sempre una riduzione della pretesa originaria laddove, di contro, il componimento conciliativo può consistere anche in un riconoscimento unilaterale della pretesa dell'amministrazione, accettata integralmente dalla controparte³⁶. Difatti, la formulazione dell'art. 48 del d.lgs. 546 del 92 non esclude la praticabilità di una conciliazione adesiva, vale a dire di una conciliazione nella quale il contribuente accetta completamente la contestazione mossagli dall'ufficio, beneficiando in tal modo dell'attenuazione delle sanzioni.

Infine, differenze sussistono anche tra la conciliazione e la mediazione tributaria, sia con riguardo all'ambito di applicazione, che ai presupposti ed agli effetti. Sinteticamente, i due istituti si caratterizzano per essere, contrariamente a quanto accade con riferimento agli altri strumenti deflattivi del contenzioso, in rapporto di alternatività.

Inoltre, il carattere obbligatorio della mediazione costituisce un'ulteriore distinzione di rilievo tra tale istituto e quello della conciliazione giudiziale.

Ancora, come è stato precedentemente evidenziato, l'Agenzia delle Entrate (laddove non accolga il reclamo) formula, anche d'ufficio, una proposta di mediazione sulla base di criteri specifici (incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa e principio di economicità dell'azione amministrativa) non previsti nel caso di conciliazione.

33 Cfr. BAFILE, *Alcune osservazioni sulla pluralità soggettiva e sulle società di persone*, in *Riv. dir. trib.*, 1993; II, pag. 340; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano 1996, pag. 306. BRIGHENTI, *L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone*, in *Rass. trib.*, 1985, I, pagg. 391 e seguenti; CISSELLO, SAGGESE, succit., pag. 775; FABBRINI, *Litisconsorzio*, in "Enc. dir.", XXIV, Milano, 1974; LUPI, *Prime considerazioni*, cit., pag. 796; RUSSO "La conciliazione delle liti relative ad accertamenti a società di persone", in *Il fisco*, n. 5 del 31 gennaio 2011, pag. 1-693; RUSSO, *Processo tributario*, cit., pag. 766, nota 36; TESAURO, *L'avviso di accertamento unitario*, in *Boll. trib.*, 1979, pag. 437; nonché in *Profili sistematici del processo tributario*, Padova 1980, pag. 100; TOSI, *Il procedimento conciliativo*, cit., pagg. 122-123; TREMONTI, *Ancora sull'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, pag. 883.

34 Nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E, del 19 marzo 2012, punto 2.2) viene richiamata la pronuncia della Cassazione, sentenza 11 aprile 2011, n. 8168, secondo cui "i soci delle società di persone sono titolari di una soggettività tributaria autonoma rispetto a quella della società e le vicende del loro accertamento restano insensibili alle determinazioni che la società autonomamente assume in relazione all'accertamento che la riguarda".

35 In tale accezione non è ricompresa l'adesione ai processi verbali di constatazione.

36 Cfr. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale*, in *Enc. dir., Agg.*, II, Milano 1998, pag. 230; BETTI, MENCHINI, *Conciliazione giudiziale in Il nuovo processo tributario*, Milano 1997, pag. 411; MICCINESI, *Accertamento con adesione, conciliazione giudiziale in Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova 1999, pag. 5; TOSI, *Il procedimento conciliativo*, in *Il nuovo processo tributario*, Padova 1999, pag. 111; VALENTE, *Strumenti deflattivi del contenzioso e adesione ai pvc: profili critici in il fisco*, 31/2012, p. 4975.