

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

Domenico Occagna

Latina, 7 ottobre 2016

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

di Domenico Occagna

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Latina il 7 ottobre 2016.

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione dell'Associazione Nazione degli Uffici Tributi degli Enti Locali (ANUTEL).

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

Domenico Occagna

Latina, 7 ottobre 2016

1. Delega fiscale e deflazione del contenzioso (art. 10, co. 1, legge 23/2014)/ 5

2. La nuova disciplina delle spese processuali (art. 15, d. lgs. 546/1992)/ 9

3. Gli strumenti stragiudiziali di deflazione del contenzioso/ 11

3.1 L'autotutela tributaria / 12

3.2 L'acquiescenza all'atto impositivo / 14

3.3 La definizione agevolata delle sanzioni / 16

3.4 L'accertamento con adesione / 18

4. La nuova disciplina del reclamo e della mediazione tributaria (art. 17-bis, d. lgs. 546/1992)/ 23

4.1 Lo svolgimento del procedimento e la valutazione del ricorso / 27

4.2 Il perfezionamento della mediazione / 30

5. La nuova disciplina della conciliazione giudiziale (artt. 48, 48-bis e 48-ter, d. lgs. 546/1992)/ 32

5.1 La conciliazione fuori udienza / 34

5.2 La conciliazione in udienza / 35

6. La limitazione di responsabilità dei funzionari (artt. 29, comma 7, D.L. 31/5/2010 n° 78 e 39, comma 10, D.L. 6/7/2011 n° 98)/ 37

1. Delega fiscale e deflazione del contenzioso.

È opinione comunemente accettata che la principale criticità della giustizia in Italia sia costituita dalla lentezza dei processi. È, altresì, opinione comunemente accettata che tale lentezza sia da imputare all'elevato numero di nuove cause che ogni anno sono promosse innanzi alle diverse giurisdizioni e che, inevitabilmente, vanno a ingolfare i ruoli e ad alimentare la massa del contenzioso arretrato.

A fronte di risorse finanziarie estremamente limitate, il problema del sovraccarico dei ruoli non può essere affrontato attraverso massicci investimenti strutturali in personale e risorse strumentali. La tendenza in atto da diversi anni è stata, pertanto, quella di affrontare il problema "a monte" promuovendo la c.d. deflazione del contenzioso, cioè la riduzione del numero di nuove cause. Tale obiettivo è stato essenzialmente perseguito, da un lato, disincentivando l'accesso al contenzioso (anche attraverso l'incremento del relativo costo) e, dall'altro, incentivando il ricorso a rimedi stragiudiziali (spesso elevati a condizione di procedibilità dell'azione). Il tutto, nell'ambito di una concezione della giurisdizione sempre meno intesa come una funzione, diretta espressione della sovranità dello Stato, e sempre più intesa come semplice servizio, offerto alla cittadinanza alla stregua di altri (istruzione, sanità, sicurezza, ecc.).

Anche il processo tributario non si è sottratto a tale tendenza.

Com'è ben noto, la legge 11/3/2014 n° 23 (*"Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"*), ha conferito una serie di deleghe per la revisione del sistema fiscale e sanzionatorio. Una di esse, contenuta nell'art. 10, comma 1, riguarda espressamente il processo tributario.¹ Detta

¹ Si riporta di seguito il testo dell'art. 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 23/2014 (si ricorda che la successiva lettera c) riguarda il riordino della materia della riscossione):

Art. 10

Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante, nonché per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità;

b) incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti:

1) la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;

2) l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica;

delega è stata esercitata attraverso l'art. 9 del d. lgs. 24 settembre 2015 n° 156 (*"Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23"*), pubblicato nel supplemento ordinario n° 55 alla Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015, n° 233, il quale ha modificato ventotto articoli del d. lgs. 546/1992 (su ottanta, costituenti complessivamente il decreto) e ne ha introdotti cinque completamente nuovi (artt. 16-bis; 48-bis; 48-ter; 62-bis; 67-bis).²

-
- 3) la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie;
 - 4) il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni;
 - 5) l'attribuzione e la durata, anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi;
 - 6) i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie;
 - 7) la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;
 - 8) il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;
 - 9) l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario;
 - 10) la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie;
 - 11) l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca;
 - 12) il rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'attività delle commissioni tributarie;
- (...).

Per un commento sistematico della riforma del processo si rimanda, oltre che alla ormai vasta letteratura in argomento, alla nota IFEL del 18/12/2015 ed alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n° 38 del 28/12/2015.

² Si ricorda che le disposizioni del decreto legislativo 156/2015 sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016, salvo alcune eccezioni espressamente contemplate dall'art. 12 (*"Disposizioni transitorie"*). In particolare:

- sono entrate in vigore il 1° giugno 2016, le modifiche relative al regime dell'esecutività della sentenza di primo grado (inserimento dell'art. 67-bis, sostituzione dell'art. 69 e abrogazione dell'art. 69-bis);
- sino all'emanazione del regolamento, di cui al novellato art. 12, comma 4, sulla tenuta dell'elenco dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica ai sensi del novellato comma 3, lettere d), e), f), g), ed h), *"restano applicabili le disposizioni previgenti"* di cui al predetto art. 12;
- sino all'emanazione del regolamento, di cui al novellato art. 69, comma 2, sul contenuto della garanzia cui il giudice può subordinare l'esecuzione delle condanna al pagamento in favore del contribuente *"di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite"*, *"restano applicabili le disposizioni previgenti"* di cui al predetto art. 69;
- le disposizioni contenute nel comma 3 dell'art. 16-bis, relative all'uso della telematica per le notificazioni tra le parti ed i depositi presso la competente commissione tributaria, si applicano con la decorrenza e le modalità previste dai decreti di individuazione delle regole tecnico-operative del processo telematico, adottati in attuazione dell'art. 3, comma 3, D.M. Economia e Finanze 163/2013 (l'art. 16 del D.D.G. delle Finanze del 4/8/2015, in G.U. n° 184 del 10/8/2015, ha contemplato l'avvio sperimentale del processo tributario telematico, dal 1° dicembre 2015, presso le Commissioni tributarie, provinciali e regionali,

Al di là della quantità di disposizioni del processo tributario modificate, più che di “rivoluzione” del rito appare corretto parlare di “manutenzione straordinaria”. Il più consistente gruppo di modificazioni ha un contenuto sostanzialmente formale e corrisponde all'esigenza di aggiornare il testo normativo alla luce dell'evoluzione del processo tributario nei quasi venti anni trascorsi dal suo avvio, o di coordinarlo con altre modifiche introdotte in materia tributaria (si pensi, ad esempio, all'espunzione dall'art. 2 dei riferimenti, già dichiarati incostituzionali, alla giurisdizione delle commissioni in relazione ad entrate non tributarie o alla modifica di quegli articoli che menzionavano tra gli enti impositori il Ministero delle Finanze, i concessionari della riscossione o addirittura i centri di servizio ma non anche le Agenzie fiscali). Un secondo gruppo di modifiche, pur importanti, appare destinato ad avere un impatto diretto sul processo relativamente limitato (si pensi, ad esempio, all'introduzione della possibilità, nell'accordo delle parti, di impugnare le sentenze di primo grado direttamente con ricorso per cassazione o alle modifiche al giudizio di ottemperanza).

Particolarmente significative appaiono, invece, la radicale riforma della mediazione tributaria (non più circoscritta ai soli atti dell'Agenzia delle Entrate ma estesa a tutte le controversie di valore sino a ventimila euro e a quelle catastali) nonché il rafforzamento dell'istituto della conciliazione giudiziale (ammessa anche in appello nonché in relazione alle controversie soggette a reclamo/mediazione). La finalità deflattiva di tali riforme è dichiarata espressamente dalla stessa legge delega, laddove l'art. 10, comma 1, lettera a), ha indicato tra i criteri direttivi il “*rafforzamento e [la] razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, **anche a fini di deflazione del contenzioso***”.

Per effetto del complesso della riforma, può ben affermarsi che il legislatore abbia concepito un articolato ed organico sistema di strumenti conciliativi, che “accompagnano” il contribuente e l'ufficio dal momento della notificazione dell'atto impositivo sino alla decisione del giudizio di appello e che è caratterizzato da benefici sulle sanzioni progressivamente decrescenti.³ Ad esse, si affianca il contestuale inasprimento della disciplina della refusione delle spese processuali, che costituisce un severo monito nei confronti delle parti recalcitranti. Questo complesso di riforme non incide solo sulla struttura del processo ma impone, soprattutto, ai funzionari responsabili del tributo un profondo ripensamento del rapporto tra attività di accertamento e gestione del contenzioso, essendo esse anche dichiaratamente preordinate ad un maggiore “*coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo,*

della Toscana e dell'Umbria. Per il 2016, il D.D.G. delle Finanze del 30/6/2016, in G.U. n° 161 del 12/7/2016, ha disposto l'attivazione del processo telematico anche nelle regioni Abruzzo e Molise (dal 15/10/2016); Piemonte e Liguria (dal 15/11/2016); Emilia-Romagna e Veneto (dal 15/12/2016);

- è entrata in vigore il giorno stesso della pubblicazione del decreto in G.U. (7/10/2015), la norma che dispone la prosecuzione presso la Commissione tributaria regionale del Lazio dei procedimenti pendenti dinanzi alla cessata Commissione tributaria centrale.

³ Per completezza espositiva giova segnalare che, nel caso di pluralità di violazioni, i benefici sulle sanzioni risultano ridotti dalla contestuale previsione che “*Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta*” (cfr. art. 12, comma 8, primo periodo, d. lgs. 472/1997, come modificato dall'art. 16, comma 1, lettera e), d. lgs. 158/2015).



con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità” (art. 10, comma 1, lettera a), legge 23/2014).

2. La nuova disciplina delle spese processuali.

In tema di spese processuali, l'intervento riformatore trova diretto fondamento nel criterio direttivo di cui all'art. 10, comma 1, lettera b), n° 11, della legge delega, inerente *“l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca”* ed ha condotto alla quasi integrale sostituzione dell'art. 15, d. lgs. 546/1992.⁴

In modo assolutamente coerente con la delega, il novellato comma 2 dell'art. 15, d. lgs. 546/1992,⁵ consente al giudice di disporre la **compensazione delle spese “soltanto**

⁴ Si riporta di seguito il testo previgente dell'art. 15, d. lgs. 546/1992:

Art. 15

Spese del giudizio.

1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile.

2. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'art. 12, comma 2, si applica la tariffa vigente per i ragionieri.

2-bis. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ufficio del Ministero delle finanze, se assistito da funzionari dell'amministrazione e a favore dell'ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica il decreto previsto dall'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

⁵ Si riporta di seguito il testo vigente dell'art. 15, d. lgs. 546/1992:

Art. 15

Spese del giudizio.

1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza.

2. Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.

2-bis. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 96, commi primo e terzo, del codice di procedura civile.

2-ter. Le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti.

2-quater. Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.

2-quinquies. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'articolo 12, comma 4, si applicano i parametri previsti per i dottori commercialisti e gli esperti contabili.

in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate". Il successivo comma 2-bis sanziona la temerarietà del ricorso o della resistenza in giudizio, estendendo espressamente al processo tributario l'applicabilità dell'art. 96 c.p.c. ("Responsabilità aggravata"), commi 1 e 3, in virtù dei quali:

Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche di ufficio, nella sentenza.

(...)

In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata.

Le spese liquidate devono comprendere "oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti" (comma 2-ter) e "sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento", in caso di lite soggetta al previo esperimento del procedimento di reclamo/mediazione (comma 2-septies).

Ai fini delle spese, la fase cautelare ha assunto un carattere autonomo (comma 2-quater). La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.

Da segnalarsi, anche, il comma 2-octies che, in un'ottica di deflazione del contenzioso, dispone l'irripetibilità delle spese sostenute dalla parte che abbia ingiustificatamente rifiutato una proposta conciliativa e la compensazione delle stesse (salvo il diverso accordo delle parti) in caso di conciliazione.

Quanto alla liquidazione delle spese in favore dell'ente impositore, le disposizioni del previgente comma 2-bis dell'art. 15, sono state trasfuse nel nuovo comma 2-sexies (si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto e la relativa riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza).

2-sexies. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

2-septies. Nelle controversie di cui all'articolo 17-bis le spese di giudizio di cui al comma 1 sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.

2-octies. Qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

3. Gli strumenti stragiudiziali di deflazione del contenzioso.

Molto in generale, si può affermare che per strumenti di deflazione del contenzioso tributario si intendono quegli istituti finalizzati a favorire il bonario componimento di una lite, potenziale o attuale, tra contribuente e uffici finanziari. I vantaggi che si ottengono attraverso l'uso di tali strumenti si sostanziano: per l'ufficio, nella riduzione dei costi del contenzioso e nella riscossione delle somme accertate in tempi più rapidi; per il contribuente, in una riduzione delle sanzioni applicabili.

Detti strumenti vengono solitamente distinti in strumenti stragiudiziali (detti anche amministrativi) e giudiziali.⁶

Alla prima categoria appartengono: l'acquiescenza, la definizione agevolata delle sanzioni e l'accertamento con adesione, la cui attivazione presuppone la pendenza del termine per la proposizione del ricorso. A tale categoria si è soliti ricondurre anche l'autotutela tributaria.

Alla categoria degli strumenti giudiziali deve essere ricondotta non sola la conciliazione ma anche la mediazione, in quanto anche quest'ultima è finalizzata alla definizione di una causa che, benché non ancora incardinata presso la segreteria della competente commissione, deve reputarsi pendente già per effetto della sola notificazione del ricorso.⁷

⁶ Una possibile classificazione alternativa è quella che li distingue in "istituti senza contraddittorio" e "istituti con contraddittorio". Ai primi sono ricondotti quegli istituti che operano senza necessità di un contraddittorio tra le parti, essendo basati su meccanismi unilaterali o automatici di definizione della controversia (ad es. autotutela, acquiescenza, definizione agevolata delle sanzioni). Ai secondi, sono ricondotti quegli istituti caratterizzati dalla presenza di una fase di contraddittorio tra le parti, finalizzata alla determinazione concordata del tributo (accertamento con adesione, mediazione, conciliazione giudiziale).

Per completezza espositiva si segnala che taluni autori indicano, tra gli strumenti deflattivi anche il ravvedimento operoso e l'interpello. Quest'ultimo strumento è definito "preventivo", perché non direttamente finalizzato a comporre una lite quanto a prevenirla, consentendo al contribuente di rivolgere all'ufficio un'istanza diretta ad ottenere chiarimenti in relazione a un caso concreto e personale in merito all'interpretazione, alla applicazione o alla disapplicazione di norme di legge. In relazione all'interpello relativo ai tributi locali, come risultante dalla riforma contenuta nel d. lgs. 156/2015, si segnala la nota IFEL del 14/4/2016 "Schema-tipo di Regolamento sul Diritto di Interpello".

⁷ Nel senso che la pendenza della lite tributaria sia determinata dalla notifica del ricorso e ,non dalla successiva costituzione in giudizio del ricorrente, vedi, da ultimo, Cass. Civ., sez. trib., sent. 30/5/2016 n° 11087.

3.1 L'autotutela tributaria

L'autotutela amministrativa è espressione della persistenza del potere amministrativo anche dopo il suo esercizio e del conseguente potere generale della P.A. di riesaminare la propria azione e di annullare o revocare d'ufficio i propri atti.

In ambito tributario ed in seguito alla riforma tributaria degli anni 1971/73 (che aveva cancellato l'istituto del "concordato"), si ritenne che fosse stato sottratto all'amministrazione anche il potere di autotutela. A fronte della regola generale della riformabilità dell'atto amministrativo, in materia tributaria valeva l'opposta regola della sua intangibilità: anche a fronte di illegittimità o infondatezza manifeste, annullamento e sospensione dell'esecutività dell'atto erano rimessi esclusivamente all'autorità giurisdizionale.

Successive disposizioni normative (art. 68, DPR n° 287/1992, recante il Regolamento degli Uffici del personale del Ministero delle finanze) hanno ripristinato l'autotutela tributaria anche a favore del contribuente, la quale è attualmente disciplinata, a livello legislativo, dall'art. 2-quater, D.L. 564/1994.⁸

L'esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto espressione del potere amministrativo, ha natura discrezionale e la relativa "istanza" del contribuente non sospende i termini per la presentazione del ricorso al giudice tributario. L'eventuale diniego non è impugnabile in relazione all'infondatezza della pretesa tributaria.⁹

⁸ Si riporta di seguito il testo vigente dell'articolo, così come modificato dal d. lgs. 159/2015:

Art. 2-quater

Autotutela

1. Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione.

1-bis. Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato.

1-ter. Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1-bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza.

1-quater. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza.

1-quinquies. La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato (5).

1-sexies. Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

1-septies. Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

1-octies. L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente..

⁹ Sul punto, la giurisprudenza della Corte di Cassazione appare ormai consolidata. Si segnala, tra le più recenti, la sentenza della sezione tributaria 15 aprile 2016 n° 7511, la quale ha ribadito

La definitività dell'atto o la declaratoria di inammissibilità del ricorso non impediscono, peraltro, il suo esercizio, il quale **incontra quale unico limite il giudicato di merito favorevole all'amministrazione**.

In relazione ai tributi erariali, essa è regolamentata dal DM 37/1997.¹⁰ In relazione ai tributi regionali e locali, l'art. 2-quater, comma 1-ter, DL 564/1994, demanda a ciascun ente l'individuazione, secondo il proprio ordinamento, dell'organo competente all'esercizio di tale potere (nel quale sono espressamente ricompresi dal decreto legge di poteri di annullamento d'ufficio, di revoca e di sospensione degli effetti).

Si segnala che l'art. 11, comma 1, lettera a) del d. lgs. 159/2016¹¹, ha aggiunto in fondo all'articolo tre nuovi commi (1-sexies, 1-septies e 1-octies).

Ai sensi del nuovo comma 1-sexies, in caso di annullamento o revoca parziale dell'atto, il contribuente può rinunciare al ricorso ed *“avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto”*. L'ambito di applicazione di tale disposizione è però drasticamente ridotto dal successivo comma 1-septies, che la esclude espressamente nel caso (statisticamente ben più rilevante in tema di tributi locali) della *“definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*.

che: *“In tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n° 546, articolo 19, 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 (Cass., Sez. U, n. 3698 del 16/02/2009 (Rv. 606565).”*

In relazione all'impugnabilità degli atti di annullamento parziale, emessi in autotutela su istanza del contribuente, la Corte ha anche precisato che: *“Non ignora questo Collegio che in senso difforme una giurisprudenza successiva ha ritenuto impugnabile l'annullamento parziale, adottato nell'esercizio del potere di autotutela, di un avviso impositivo già definitivo, trattandosi di un atto contenente la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria, rispetto a cui, pur se riduttivo dell'originaria pretesa, non può privarsi il contribuente della possibilità di difesa (Cass., Sez. 5, n. 14243 del 08/07/2015, Rv. 635875). Tale precedente non offre però argomenti convincenti a supporto dell'accolta soluzione, apparendo di contro dirimente il rilievo che, se si tratta di annullamento parziale o comunque di provvedimento di autotutela di portata riduttiva rispetto alla pretesa impositiva contenuta negli atti divenuti definitivi, esso non può comportare alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui già noto e consolidatosi in ragione della mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, per converso potendo e dovendo ammettersi una autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa.”*

¹⁰ Le ipotesi espressamente contemplate dall'art. 2 (a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione) hanno un carattere solo esemplificativo.

¹¹ Decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 159 dettante *“Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a) della legge 11 marzo 2014 n° 23”* (in G.U. 07/10/2015, n.233).

Il nuovo comma 1-octies esclude, infine, espressamente l'autonoma impugnabilità dell'atto di annullamento o revoca parziali, così superando ogni incertezza sulla questione.

3.2 L'acquiescenza all'atto impositivo

In ambito tributario, l'acquiescenza si risolve nella possibilità offerta al contribuente di aderire al contenuto dell'atto impositivo notificatogli e di beneficiare di una riduzione delle sanzioni: *“evidente è la ratio deflattiva dell'istituto, che consente, da un lato, all'erario, di incassare in breve termine gli importi dovuti evitando contenzioso o riscossione dei detti importi tramite ruolo, e, dall'altro, al contribuente, che ritiene non sussistano valide ragioni per contrastare l'accertamento notificatogli, di versare solo in parte le sanzioni irrogategli”* (cfr. Cass. Civ., sez. trib. sent. 10/6/2015 n° 12006).

Con riferimento ai tributi erariali, l'istituto è disciplinato dall'art. 15, comma 1, d. lgs. 218/1997,¹² in virtù del quale le sanzioni *“sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”*. Il successivo comma 2, come modificato dal d. lgs. 159/2015, limita il potere dell'ufficio di integrare o modificare l'atto oggetto di acquiescenza ed ammette espressamente la rateizzabilità degli importi, alla stregua di quanto previsto in caso di accertamento con adesione (*“Si applicano le disposizioni degli articoli 2, commi 3, 4 e 5, ultimo periodo, e 8, commi 2, 3 e 4”*).

¹² Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, contenente *“Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale”*. Si riporta il testo dell'art. 15, d. lgs. 218/1997, come modificato dall'art. 2, comma 3, D.Lgs. 159/2015:

Art. 15

Sanzioni applicabili nel caso di omessa impugnazione.

1. Le sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, del presente decreto, negli articoli 71 e 72 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e negli articoli 50 e 51 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 31 ottobre 1990, n. 346, sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

2. Si applicano le disposizioni degli articoli 2, commi 3, 4 e 5, ultimo periodo, e 8, commi 2, 3 e 4.

2-bis.1 Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche nei casi in cui il contribuente rinunci a impugnare l'avviso di liquidazione emesso a seguito della decadenza dalle agevolazioni indicate nella Nota II bis) dell'articolo 1, della Parte I, della Tariffa I allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e nell'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

In relazione ai tributi locali, dovrà farsi riferimento alle singole leggi di imposta, quali: l'art. 14, d. lgs. 504/1992, in relazione all'ICI ed all'IMU (sino all'annualità di imposta 2013);¹³ l'art. 23, d. lgs. 507/1993, in relazione all'imposta sulla pubblicità;¹⁴ l'art. 53, d. lgs. 507/1993, in relazione alla T.O.S.A.P.;¹⁵ l'art. 76, d. lgs. 507/1993, in relazione alla

¹³ Si riporta il testo dell'art. 14, d. lgs. 504/1992, come modificato dall'art. 13, comma 13, D.L. 6/12/2011 n° 201:

Art. 14

Sanzioni ed interessi

- 1 . Per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di lire centomila.
- 2 . Se la dichiarazione o la denuncia sono infedeli si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta.
- 3 . Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da lire centomila a lire cinquecentomila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.
- 4 . Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione (3).
- 5 . La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

¹⁴ Si riporta il testo dell'art. 23, d. lgs. 507/1993, come modificato dall'art. 13, comma 13, D.L. 6/12/2011 n° 201:

Art. 23

Sanzioni ed interessi

- 1 . Per l'omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 8 si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta o del diritto dovuti, con un minimo di lire centomila.
- 2 . Per la dichiarazione infedele si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta o diritto dovuti. Se l'errore o l'omissione attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione di questi, si applica la sanzione da lire centomila a lire cinquecentomila.
- 3 . Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento dell'imposta o del diritto, se dovuti, e della sanzione.

¹⁵ Si riporta il testo dell'art. 53, d. lgs. 507/1993, come modificato dall'art. 13, comma 13, D.L. 6/12/2011 n° 201:

Art. 53

Sanzioni ed interessi

- 1 . Per l'omessa presentazione della denuncia si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della tassa dovuta, con un minimo di lire centomila.
- 2 . Per la denuncia infedele si applica la sanzione dal cinquanta al cento per cento della maggiore tassa dovuta. Se l'errore o l'omissione attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione di questa, si applica la sanzione da lire centomila a lire cinquecentomila.
- 3 . Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento della tassa, se dovuta, e della sanzione.

T.A.R.S.U.,¹⁶ l'art. 1, comma 699, legge 147/2013, in relazione alla IUC (IMU-TASI-TARI).¹⁷ Tratto comune di tali disposizioni è la limitazione del beneficio alle sole sanzioni irrogate per la violazione di obblighi dichiarativi.

3.3 La definizione agevolata delle sanzioni

Con l'istituto della definizione agevolata delle sanzioni (c.d. "definizione in via breve"), *"viene consentito al contribuente di estinguere l'obbligazione sanzionatoria nascente dalla violazione commessa, pagando, entro un determinato termine, una somma a titolo di sanzione amministrativa di ammontare"* ridotto (cfr. Cass. Civ., sez. trib. sent. 10/6/2015 n° 12006).

L'istituto è disciplinato in via generale dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, d. lgs. 471/1997,¹⁸ in virtù dei quali il contribuente, entro il termine per la proposizione del

¹⁶ Si riporta il testo dell'art. 76, d. lgs. 507/1993, come modificato dall'art. 13, comma 13, D.L. 6/12/2011 n° 201:

Art. 76

Sanzioni ed interessi

1 . Per l'omessa presentazione della denuncia, anche di variazione, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della tassa o della maggiore tassa dovuta, con un minimo di lire centomila.

2 . Se la denuncia è infedele si applica la sanzione dal cinquanta al cento per cento della maggiore tassa dovuta. Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare della tassa, si applica la sanzione amministrativa da lire centomila a lire cinquecentomila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti o dell'elenco di cui all'art. 63, comma 4, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.

3 . Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2, primo periodo, sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente all'avviso di accertamento.

4 . La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

¹⁷ Si riporta il testo dell'art. 1, commi 695-700, legge 27 dicembre 2013 n° 147:

695. In caso di omesso o insufficiente versamento della IUC risultante dalla dichiarazione, si applica l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

696. In caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro.

697. In caso di infedele dichiarazione, si applica la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro.

698. In caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario di cui al comma 693, entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dello stesso, si applica la sanzione da euro 100 a euro 500.

699. Le sanzioni di cui ai commi 696, 697 e 698 sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi.

700. Resta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.

¹⁸ Si riporta il testo vigente degli artt. 16 e 17, d. lgs. 472/1997:

Art. 16

Procedimento di irrogazione delle sanzioni

ricorso, può definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo

1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.
2. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.
3. Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.
4. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'art. 18.
5. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.
6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata.
7. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'art. 22.
- 7-bis. Le sanzioni irrogate ai sensi del comma 7, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte ai sensi del comma 4, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento dell'importo stabilito dal comma 3.

Art. 17

Irrogazione immediata.

1. In deroga alle previsioni dell'art. 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.
- 1-bis. All'accertamento doganale, disciplinato dall'articolo 247 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, e dall'articolo 117 del regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, effettuato con criteri di selettività nella fase del controllo che precede la concessione dello svincolo, restano applicabili le previsioni dell'articolo 16 del presente decreto.
2. È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.
3. Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36- bis e 36- ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54- bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3.

della sanzione indicata (e, comunque, non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo).¹⁹

E' stato chiarito che **"siffatta definizione agevolata è riferita solo alle sanzioni** (v. in tal senso anche circolare Amministrazione Finanziaria n. 180/98) e comporta quindi l'estinzione dell'eventuale controversia solo limitatamente ai profili sanzionatori derivanti dalla violazione delle norme tributarie, **ferma restando la contestabilità in sede giudiziale degli aspetti legati al pagamento dell'imposta** da cui scaturisce la sanzione; chiara anche in tale ipotesi è la ratio dell'istituto, che consente all'Erario di incassare in tempi rapidi (seppur in misura ridotta) le sanzioni irrogate ed al contribuente, che ritiene di essere nel giusto senza tuttavia averne la certezza, di bloccare le sanzioni ridotte versando il corrispondente ammontare, e, nello stesso termine di legge, proporre eventuale ricorso alla Commissione tributaria" (cfr. Cass. Civ., sez. trib. sent. 10/6/2015 n° 12006).

3.4 L'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione (c.d. concordato) si sostanzia in un accordo tra contribuente e ufficio, formalizzato in un atto redatto in duplice esemplare e sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto **"sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale"** (art. 7, comma 1, legge 218/97).

Con tale istituto **"viene consentito al contribuente, che ritiene possibile addivenire in contraddittorio con l'Agenzia ad un componimento bonario rispetto alla pretesa impositiva, patteggiare l'imponibile accertato dall'Ufficio e ottenere uno sconto sulle sanzioni irrogate (un quarto, ora un terzo, del minimo edittale); secondo quanto disposto dal terzo comma dell'art. 2 del D.Lgs. 218/1997, successivamente alla definizione dell'accertamento, quest'ultimo, di regola e salvo le eccezioni di cui al comma quarto, non è più impugnabile dal contribuente, né modificabile o integrabile da parte dell'Ufficio; l'attivazione della procedura comporta, ai sensi dell'art 6, comma 3, d.lgs 218/97, l'automatica sospensione, per un periodo di 90 giorni a decorrere dalla data di presentazione o spedizione dell'istanza, del termine per impugnare l'atto di accertamento, in tal modo garantendosi al contribuente, che non riesca ad accordarsi con l'Ufficio, la possibilità di proporre ricorso alla competente Commissione provinciale; tanto perché con l'istanza di accertamento con adesione il contribuente non presta affatto acquiescenza rispetto alla pretesa fiscale, sicché gli viene consentito, in caso di mancato accordo con l'Ufficio, di contestarla successivamente, perdendo ovviamente il beneficio della riduzione delle sanzioni"** (cfr. Cass. Civ., sez. trib., sent. 10/6/2015 n° 12006).

Il beneficio della riduzione delle sanzioni è subordinato all'effettivo raggiungimento dell'accordo con l'ufficio: **"a tale ultimo proposito questa Corte ha già avuto modo di**

¹⁹ In relazione all'applicabilità dell'istituto ai tributi locali, si ricorda che, ai sensi dell'art. 16, d. lgs. 473/1997: **"Alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie."**

precisare che *‘in tema di accertamento per adesione, l'art. 6 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 consente al contribuente di chiedere all'Ufficio la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione, ma **la scelta di invitarlo ad aderire alla definizione transattiva e di fissarne il contenuto è riservata all'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza che, qualora la stessa ritenga di non addivenire all'accordo, non spetta la riduzione delle sanzioni***’ (Cass. 1839/2010); anche in tal caso evidente è la ratio deflattiva dell'istituto, che consente, da un lato, all'erario di trovare un accordo su questioni non pacifiche inerenti la pretesa fiscale, evitando in tal modo il contenzioso ed incassando in breve tempo gli importi dovuti, e, dall'altro, al contribuente di pagare in misura ridotta le sanzioni” (cfr. Cass. Civ., sez. trib. sent. 10/6/2015 n° 12006).

La disciplina dell'istituto, riferita ai tributi erariali, è contenuta nel decreto legislativo 218/1997,²⁰ il quale contempla due distinti procedimenti: il primo è applicabile alle imposte su redditi ed all'imposta sul valore aggiunto (titolo I, capo II, artt. da 4 a 9-bis); il secondo, residualmente, alle altre imposte indirette (titolo I, capo III, artt. da 10 a 13). Tratto comune ai due procedimenti è il poter essere avviati sia ad iniziativa dell'ufficio (il quale, prima della notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica, può inviare al contribuente un invito a comparire; cfr. artt. 5²¹ e 11) che ad istanza del contribuente (al quale sia stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dal suddetto invito; cfr. artt. 6 e 12). L'art. 6, comma 1, ammette che l'istanza possa essere inoltrata dal contribuente già solo dopo che *“sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche”* ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA.

Si segnala, in particolare, che il d. lgs. 159/2015 ha integralmente sostituito l'art. 8, d. lgs. 218/1997 (relativo al versamento delle somme dovute ed espressamente richiamato dall'art. 13, anche in relazione alla definizione delle altre imposte indirette).²²

²⁰ Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, contenente *“Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale”*.

²¹ L'art. 5 contemplava, ai commi da 1-bis a 1-quinquies, la possibilità per il contribuente di aderire direttamente all'invito beneficiando di una ulteriore riduzione delle sanzioni (1/6). Tali disposizioni sono state formalmente abrogate dall'articolo 1, comma 637, lettera c), n° 1.2), legge 190/2014, ma continuano ad essere applicabili fino al 31 dicembre 2016 (art. 2, co. 2, lettera a), D.L. 153/2015).

²² Si riporta di seguito il testo dell'art. 8, d.lgs. 218/1997, come novellato dall'art. 2, comma 2, lettera a), D. Lgs. 159/2015:

Art. 8

Adempimenti successivi.

1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7.
2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente 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. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. 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 di versamento della prima rata.
3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.
4. Per le modalità di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le

Ai sensi del comma 1, il versamento delle somme dovute o la prima rata continuano a dover essere effettuati entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo (si ricorda che il successivo art. 9 subordina espressamente il perfezionamento del procedimento a tale adempimento). E' onere del contribuente far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento dell'importo dovuto o della prima rata, entro dieci giorni dal versamento (art. 8, comma 3).

Ai sensi del novellato comma 2, la rateizzazione è ammessa *“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”*. Le rate successive alla prima *“devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre”* e sull'importo delle rate successive alla prima *“sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata”*.

Di particolare interesse è il rinvio all'art. 15-ter, DPR 602/1973, per il caso di inadempimento nei pagamenti rateali.²³ Il mancato pagamento di una delle rate diverse

disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 15, comma 3, d. lgs. 159/2016, le nuove disposizioni non si applicano agli atti già definiti alla data di entrata in vigore del decreto (22/10/2015).

²³ Si riporta di seguito il testo dell'art. 15-ter, DPR 602/1973, introdotto dall'art. articolo 3, comma 1, del D. Lgs. 159/2015:

Art. 15-ter

Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate

- 1. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.*
- 2. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.*
- 3. E' esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:*
 - a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;*
 - b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.*
- 4. La disposizione di cui al comma 3 si applica anche con riguardo a:*
 - a) versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;*
 - b) versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.*
- 5. Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.*
- 6. 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.*

dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, non incide sulla validità dell'accordo ormai perfezionato ma implica la decadenza dal beneficio della rateazione: l'ufficio procederà, pertanto, all'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, applicando la sanzione di cui all'art. 13, d. lgs. 471/1997 aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.. La decadenza dal beneficio è esclusa, ai sensi del comma 3, in caso di lieve inadempimento dovuto a: a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro; b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni. In tal caso, ai sensi del comma 5, *“si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi”* (il contribuente può evitare l'iscrizione a ruolo attraverso il ravvedimento operoso). Si segnala che il comma 4 estende l'applicabilità delle disposizioni sul lieve inadempimento anche al versamento della somma dovuta in unica soluzione.²⁴

Le disposizioni sull'accertamento con adesione non sono immediatamente applicabili ai tributi locali. L'art. 50, legge 449/1997, tuttavia, consente espressamente a province e comuni, nell'esercizio della propria potestà regolamentare, di estendere l'istituto ai propri tributi *“sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997 n° 218”*.²⁵ In difetto di recepimento regolamentare, l'istituto non è operativo e l'eventuale istanza presentata dal contribuente è priva di effetti.

²⁴ Per una trattazione sistematica della disciplina della rateizzazione e del lieve inadempimento, alla luce delle novità del introdotte dal d. lgs. 159/2015, si rimanda alla circolare dell'Agenzia della Entrate n° 17 del 29/4/2016.

²⁵ Si riporta di seguito il testo dell'art. 50, legge 449/1997:

Art. 50

Disposizioni in materia di accertamento e definizione dei tributi locali.

Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche extratributarie, le province e i comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a esemplificare e razionalizzare 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 decreto legislativo 19 giugno 1997 n° 218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'articolo 3, comma 133, lettera b), della legge 23 dicembre 1996 n° 662, in quanto applicabili.

La disposizione era stata preceduta, in relazione alla sola ICI, dall'art. 59, comma 1, lett. m), d. lgs. 446/1997.

Si ricorda che la potestà regolamentare degli enti locali in materia di entrate trova fondamento nei commi 1 e 2 dell'art. 52, d. lgs. 446/1997, che si riportano di seguito:

Art. 52

Potestà regolamentare generale delle province e dei comuni.

1. Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti.

2. I regolamenti sono approvati con deliberazione del comune e della provincia non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione e non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo. I regolamenti sulle entrate tributarie sono comunicati, unitamente alla relativa delibera comunale o provinciale al Ministero delle finanze, entro trenta giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso nella Gazzetta Ufficiale. Con decreto dei Ministri delle finanze e della giustizia è definito il

Si ritiene che il regolamento comunale possa disciplinare una propria procedura, alternativa a quelle contemplate dal d. lgs. 218/1997, così come possa limitarne l'estensione a taluni tributi o a talune fattispecie imponibili. In ogni caso, si ritiene che l'istituto **presupponga la presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo**, con conseguente esclusione delle questioni di diritto e di tutte le fattispecie in cui l'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi. Ciò limita fortemente l'applicabilità, in concreto, dell'istituto.

modello al quale i comuni devono attenersi per la trasmissione, anche in via telematica, dei dati occorrenti alla pubblicazione, per estratto, nella Gazzetta Ufficiale dei regolamenti sulle entrate tributarie, nonché di ogni altra deliberazione concernente le variazioni delle aliquote e delle tariffe dei tributi.

4. La nuova disciplina del reclamo e della mediazione tributaria.

L'istituto del reclamo/mediazione non è una novità introdotta dal d. lgs. 156/2016. In realtà, esso va fatto risalire all'art. 39, comma 9, D.L. 98/2011, il quale aveva aggiunto al d. lgs 546/1992 il nuovo articolo 17-bis, in virtù del quale, *“Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate”, il ricorso doveva essere introdotto, a pena di inammissibilità “rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio”, in forma di reclamo “alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto”. Detto reclamo poteva contenere una “motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa”. L'Agenzia poteva accoglierlo o formulare una propria proposta di mediazione. In ogni caso, “Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce[va] gli effetti del ricorso” e iniziavano a decorrere i termini per la costituzione del ricorrente.²⁶*

²⁶ Si riporta di seguito il testo originario dell'art. 17-bis, così come introdotto dall'art. 39, D.L. 98/2011:

Art. 17-bis

Il reclamo e la mediazione

1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.
2. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.
3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.
4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.
5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.
6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.
7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.
8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, ne' l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una 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. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.
9. Decorsi novanta 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. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.

Le perplessità principali degli interpreti si sono subito concentrate sulla sanzione processuale prevista in caso di inosservanza della disposizione (inammissibilità del ricorso), che appariva eccessiva ed ingiustificata. Ulteriori dubbi riguardavano l'eventuale applicabilità della sospensione feriale dei termini processuali anche al termine di novanta giorni previsto per l'esperimento della procedura di mediazione (che appariva procedimentale e non processuale).

L'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge 147/2013 (legge di stabilità per l'anno 2014) ha trasformato il termine in una semplice condizione di procedibilità (l'eventuale deposito del ricorso prima dei novanta giorni non determinava più la sua inammissibilità ma, eventualmente, il semplice differimento della trattazione "per consentire la mediazione"). Il successivo numero 3), precisava, inoltre, che al termine di novanta giorni si applicavano anche "le disposizioni sui termini processuali".²⁷ Con

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

²⁷ Si riporta di seguito il testo dell'art. 17-bis d.lgs. 546/1992 previgente all'entrata in vigore del d.lgs. 156/2015:

Art. 17-bis

Il reclamo e la mediazione.

- 1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.*
- 2. La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.*
- 3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.*
- 4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.*
- 5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.*
- 6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.*
- 7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.*
- 8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva 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. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.*
- 9. Decorsi novanta 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. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.*
- 9-bis. 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 di cui all'articolo 22,*

tale intervento, il legislatore ha anticipato di alcuni mesi la sentenza della Corte Costituzionale n° 98 del 16/4/2014, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis, d. lgs. 546/1992, nel testo previgente alla modifica legislativa.²⁸

La positiva esperienza maturata in relazione ai tributi erariali aveva indotto numerosi operatori a propugnarne l'estensione anche ai tributi locali. Ciò sul rilievo che le controversie di valore non superiore a ventimila euro, pur rappresentando appena il 2% circa del valore delle somme in contestazione, costituivano il 70% delle cause pendenti e addirittura il 90% dei ricorsi proposti nei confronti degli enti locali.

Tale estensione è stata attuata per mezzo dell'art. 9, comma 2, lettera l), d. lgs. 165/2015, che ha integralmente sostituito l'art. 17-bis d. lgs. 546/1992.

fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2.

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

²⁸ La Corte ha ribadito che, secondo la sua consolidata giurisprudenza, va escluso che la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale implichi necessariamente una relazione di immediatezza tra il sorgere del diritto (o dell'interesse legittimo) e tale tutela (sentenze n. 154 e n. 82 del 1992, n. 130 del 1970, n. 64 del 1964), essendo consentito al legislatore di imporre l'adempimento di oneri - in particolare, il previo esperimento di un rimedio amministrativo - che, condizionando la proponibilità dell'azione, ne comportino il differimento, purché gli stessi siano giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia (sentenze n. 132, n. 81 e n. 62 del 1998, n. 233 del 1996, n. 56 del 1995, n. 255 del 1994, n. 406 del 1993, n. 154 del 1992; in termini simili, sentenze n. 403 del 2007, n. 251 del 2003, n. 276 del 2000, n. 113 del 1997, n. 82 del 1992, n. 130 del 1970).

Nell'imposizione di tali oneri, tuttavia

il legislatore «è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa» (sentenza n. 154 del 1992; in termini analoghi, sentenze n. 360 del 1994, n. 406 del 1993, n. 530 del 1989), «deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile» (sentenze n. 233 del 1996 e n. 56 del 1995), deve operare un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire (sentenza n. 113 del 1997).

In linea con tale prospettiva, questa Corte ha più volte dichiarato l'illegittimità, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo (sentenze n. 296 del 2008, n. 360 del 1994, n. 406 e n. 40 del 1993, n. 15 del 1991, n. 93 del 1979).

Coerentemente con tali precedenti, deve quindi affermarsi che la previsione, di cui al censurato comma 2 dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 - secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l'inammissibilità del ricorso (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio) - comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l'art. 24 Cost.

Il comma 2 dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992, nel suo testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso a opera dell'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge n. 147 del 2013, deve, perciò, essere dichiarato costituzionalmente illegittimo.

Tuttavia, la legge delega non ha espressamente menzionato tale estensione tra i criteri direttivi. Come si è già detto, essa si era limitata ad indicare tra i criteri direttivi della riforma il *“rafforzamento e [la] razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità”* (art. 9, comma 1, lett. a).

Si pone, pertanto, quale primo problema ermeneutico quello di verificare se le nuove disposizioni processuali possano essere sospettate di illegittimità costituzionale per eccesso di delega. L'opinione di chi scrive è che il sostantivo “conciliazione” possa essere inteso come non strettamente riferito all'istituto della conciliazione già disciplinato dall'art. 48, d. lgs. 546/1992, e che ad esso possa essere riferito, in un'accezione più estesa, anche l'istituto del reclamo/mediazione, in quanto anch'esso preordinato alla definizione bonaria della causa (che deve considerarsi pendente già solo per effetto della notificazione del ricorso). Chi scrive ritiene, pertanto, che il legislatore delegato si sia mantenuto nei limiti della delega.

Ciò premesso, il nuovo primo comma dell'articolo 17-bis, d. lgs. 546/1992,²⁹ statuisce che per tutte *“le controversie di valore non superiore a ventimila euro”*, il ricorso

²⁹ Si riporta di seguito il testo vigente dell'art. 17-bis, d.lgs. 546/1992:

Art. 17-bis

Il reclamo e la mediazione.

- 1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.*
- 2. Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.*
- 3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.*
- 4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.*
- 5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.*
- 6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.*

“produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa”.

Il comma, riproducendo una disposizione già presente nel “vecchio” 17-bis, conferma che il valore è determinato *“secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2”* (cioè, tenendo conto dell'ammontare del tributo in contestazione, al netto di sanzioni ed interessi, ovvero, in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, del solo ammontare di queste ultime). E', altresì, precisato che il procedimento non si applica alle cause di valore indeterminabile, ad eccezione di quelle relative alle controversie catastali.

Per effetto della presentazione del ricorso, inizia a decorrere il termine di novanta giorni entro il quale la procedura deve essere conclusa. L'ente impositore, in particolare, deve esaminare il ricorso/reclamo *“mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili”* (nel caso di enti impositori diversi dalle Agenzie fiscali quest'ultima previsione, si applica *“compatibilmente con la propria struttura organizzativa”*). La finalità di questo *“riesame”* da parte dell'ufficio è l'eventuale annullamento totale o parziale dell'atto impugnato e/o il raggiungimento di un accordo con il contribuente (che beneficerà, in tal caso, della riduzione delle sanzioni al *“trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge”*).

In pendenza del termine, il ricorso è improcedibile (si tiene conto, a tal fine, anche della sospensione dei termini processuali nel mese di agosto). Il termine per la costituzione in giudizio delle parti decorre dalla sua scadenza e, se la commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospese, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

4.1) Lo svolgimento del procedimento e la valutazione del ricorso

In concreto, il procedimento si avvia con la redazione del ricorso giurisdizionale e con la sua notificazione nelle forme consuete. Il contenuto dell'atto non si differenzia da un ricorso relativo a causa non soggetta a reclamo/mediazione se non per la possibilità che sia inserita in esso una proposta di mediazione.

7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.

L'ente impositore, ricevuta la notifica del ricorso e verificato che esso ricade nelle previsioni dell'art. 17-bis, procede al suo esame. All'esito di questo, l'ente procederà all'eventuale annullamento, totale o parziale, dell'atto.³⁰

In questa prima fase, il procedimento si atteggia alla stregua di un ricorso amministrativo (reclamo).

Se l'ente non ritiene di accogliere, in tutto o in parte, il reclamo, procederà alla valutazione dell'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente e/o all'eventuale formulazione di una propria proposta.

In questa fase, il procedimento si caratterizza per l'avvio di un contraddittorio con il contribuente (mediazione).

L'esame del reclamo e della proposta di mediazione devono essere effettuati da parte dell'Agenzia delle Entrate *"mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili"* (comma 4). Il senso di tale previsione è, ovviamente, quello di evitare che il riesame dell'atto avvenga da parte degli stessi soggetti che ne hanno sostanzialmente determinato il contenuto. Poiché una tale radicale separazione non è compatibile con le dimensioni ridotte di molti enti, il comma precisa opportunamente che gli altri enti impositori devono applicare detta regola *"compatibilmente con la propria struttura organizzativa"*. Ciò significa che questi ultimi, nell'esercizio della propria autonomia organizzativa, dovranno ricercare la soluzione concreta che possa conciliare al meglio l'esigenza di non affidare la responsabilità del procedimento allo stesso autore materiale dell'atto impugnato, con quella di ottimizzare l'impiego delle risorse (umane e strumentali) di cui l'ente dispone.

La fase più delicata del procedimento è certamente quella della valutazione del ricorso e dell'eventuale mediazione. Sul punto, il d. lgs. 156/2015 non ha innovato la precedente disciplina ed ha confermato che le valutazioni dell'ufficio debbano essere effettuate avendo riguardo *"all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa"*. Trattasi, in definitiva, di clausole generali che si sostanziano nell'invito al funzionario a ragionare *"da avvocato"* e a valutare l'opportunità del giudizio, tenendo conto non solo delle probabilità di vittoria ma anche dei relativi costi.

³⁰ L'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che:

in caso di accoglimento parziale del reclamo, si rendono applicabili le disposizioni recate dall'articolo 2-quater, comma 1-sexies, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, introdotte dall'articolo 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 159 del 2015, ai sensi della quale "Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute".

In applicazione della citata disposizione, si ritiene che il contribuente che abbia ottenuto l'accoglimento parziale del reclamo, previa rinuncia al deposito del ricorso con riguardo agli altri motivi di doglianza non accolti, è rimesso in termini per ottenere eventualmente la riduzione delle sanzioni ad un terzo prevista dall'articolo 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997

(cfr. circolare n° 38/2015, p. 40). Si ricorda, peraltro, che il successivo comma 1-septies, D.L. 564/1994 ne esclude l'applicabilità *"alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472"*.

In relazione a tali criteri di valutazione, l'Agenzia delle Entrate aveva già formulato delle indicazioni di massima con la circolare n° 9 del 19/3/2012.

Con riferimento al procedimento in generale, l'Agenzia ha evidenziato che:

la finalità del procedimento di mediazione è quella di consentire un esame preventivo della controversia, al fine di evitare un inutile e dispendioso contenzioso e di realizzare la giusta imposizione.

Conseguentemente, in sede di valutazione della sussistenza dei requisiti per procedere alla mediazione, l'Ufficio tiene conto del grado di sostenibilità o rating della controversia.

Tale valutazione preventiva deve essere condotta con l'intento di addivenire alla mediazione ogniqualvolta, in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso.

In definitiva, le valutazioni assunte dall'Ufficio rappresentano le linee di indirizzo per la coerente gestione non solo della mediazione, ma anche dell'eventuale successiva fase del contenzioso

(cfr. § 5.4, p. 49).³¹ Quanto all'elemento dell'<incertezza delle questioni controverse> l'Agenzia ha evidenziato che:

Nel sistema giuridico italiano non trova applicazione il "precedente giurisprudenziale", ovvero il principio di common law in base al quale una sentenza può esplicare effetti anche su soggetti che non sono stati parti del giudizio. Infatti, ai sensi dell'articolo 2909 c.c. "L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa".

Conseguentemente è possibile ritenere che in via di principio, ogni questione giuridica proposta nell'ambito di un processo è "incerta" fino al momento in cui non sia intervenuta una sentenza passata in giudicato che definitivamente "accerti" la questione giuridica controversa.

(...) è possibile ritenere che anche in relazione a questioni di diritto sia individuabile una "certezza", rappresentata dalla presenza di un orientamento consolidato della Corte di cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso per cassazione potrebbe effettivamente essere dichiarato inammissibile dalla Suprema Corte.

(...)

In assenza di prassi amministrativa e di pronunce della Suprema Corte, la proposta di mediazione sulla questione giuridica può essere motivata sulla base della presenza di un orientamento delle Commissioni tributarie, favorevole alle posizioni espresse dal contribuente, se del caso tenuto conto altresì degli altri due criteri della sostenibilità della pretesa in giudizio e dell'economicità dell'azione amministrativa.

Come infatti già chiarito precedentemente, l'Ufficio procede con la fase di vera e propria mediazione ogniqualvolta, in caso di possibile esito sfavorevole o parzialmente sfavorevole del contenzioso, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello della controversia. Per converso, ciò comporta che la pretesa ritenuta sostenibile va difesa in ogni stato e grado del giudizio

³¹ Si segnala che nella circolare l'Agenzia ha ammesso espressamente la possibilità di concludere un accordo di mediazione confermativo del contenuto dell'atto impugnato: "qualora non si ravvisino i presupposti per la conclusione di una mediazione previa rideterminazione della pretesa, l'Ufficio formula una proposta di mediazione che consenta al contribuente di accettare l'intero importo del tributo, accertato con l'atto impugnato, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate" (cfr. § 5, p. 45).

(cfr. § 5.4.1., pp. 50 e ss.). Il criterio del “grado di sostenibilità della pretesa” è stato inteso come:

funzionale alla necessità che, nella trattazione della mediazione, l'Ufficio esamini le questioni di fatto basandosi sostanzialmente sul grado di sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e sulla fondatezza degli elementi addotti dall'istante.

Si ritiene in particolare che la scarsa sostenibilità della pretesa sia sufficiente a motivare la mediazione su questioni di fatto.

Al riguardo, le valutazioni di opportunità, evidenziate nel precedente punto sotto il profilo delle questioni di diritto risolte dalla Cassazione, vanno estese alla giurisprudenza di merito relativamente alle questioni di fatto sollevate nell'istanza di mediazione.

In sintesi, la proponibilità dell'accordo di mediazione è direttamente correlata, soprattutto per le questioni di fatto, al prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito.

Va ulteriormente precisato che la giurisprudenza da prendere in considerazione è essenzialmente quella della Commissione tributaria provinciale e della Commissione tributaria regionale nelle cui circoscrizioni ha sede la Direzione, a condizione che sia condivisa o, nella negativa, a condizione che non possa essere utilmente contrastata con ricorso per cassazione

(cfr. § 5.4.2., pp. 52 e ss.). Il “principio di economicità dell'azione amministrativa”, infine, andrebbe inteso:

non solo come necessità di ottimizzazione economica delle risorse, ma altresì come ottimizzazione dei procedimenti, vale a dire come impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, cercando di realizzare una rapida ed efficiente conclusione della propria attività amministrativa, nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza.

Si tratta di criterio che sostanzialmente accompagna i precedenti, in quanto individua, in special modo a fronte di una scarsa sostenibilità della controversia, l'opportunità di procedere alla mediazione della pretesa tributaria.

In tale valutazione va considerato anche il rischio di soccombenza nelle spese di lite

(cfr. § 5.4.3., pp. 53 e ss.).

4.2) Il perfezionamento della mediazione

L'accordo eventualmente raggiunto tra ente impositore e contribuente deve essere formalizzato in un atto sottoscritto dalle parti.

Il momento di perfezionamento è diverso, a seconda che la controversia abbia ad oggetto la restituzione di somme ovvero riguardi un atto impositivo o di riscossione.

Nel caso in cui la controversia riguardi la restituzione di somme, la mediazione si perfeziona già con la sola sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Nel caso in cui la controversia riguardi atti impositivi o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge.

E' importante evidenziare che, in caso di rateizzazione, il mancato pagamento delle rate successive alla prima non risolve l'accordo, ma comporta la sola decadenza dalla rateizzazione (per il versamento delle somme dovute il comma 6 rinvia espressamente alle *"disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218"* il quale, come si è detto, in caso di inadempimento nei pagamenti rateali rinvia a sua volta alle *"disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602"*): gli importi residui saranno, pertanto, iscritti a ruolo e sarà irrogata la sanzione prevista dall'articolo 13 del D. Lgs. n. 471/1997, *"aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta"*. Anche in questo caso, la decadenza non si verifica in caso lieve inadempimento, dovuto a insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro nonché in caso di tardivo versamento della rata, comunque effettuato entro il termine di pagamento della rata successiva (in tali casi, si iscrive a ruolo l'eventuale frazione non pagata, la sanzione di cui all'art. 13, d. lgs. 471/1997 e gli interessi).

Nulla è espressamente disposto sulle spese di giudizio, che, salvo diverso accordo tra le parti, devono pertanto ritenersi compensate, secondo la regola generale contenuta nel art. 15, comma 2-octies, d. lgs. 546/1992.

5. La nuova disciplina della conciliazione giudiziale.

In attuazione del criterio direttivo contenuto nel più volte citato art. 10, comma 1, lettera a) della legge delega, il d. lgs. 156/2015 ha integralmente sostituito l'art. 48³² e sono

³² Si riporta di seguito il testo dell'art. 48, d.lgs. 546/1992, previgente all'entrata in vigore del d.lgs. 156/2015:

Art. 48

Conciliazione giudiziale.

1. *Ciascuna delle parti con l'istanza prevista nell'articolo 33, può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia.*
2. *La conciliazione 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.*
3. *Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro [, previa prestazione, se l'importo delle rate successive alla prima è superiore a 50.000 euro, di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385]. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata [e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa data, e per il periodo di rateazione di detto importo aumentato di un anno]. Per le modalità di versamento si applica l'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994, n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro.*
- 3-bis. *In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.*
4. *Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine, non superiore a sessanta giorni, per la formulazione di una proposta ai sensi del comma 5.*
5. *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 decreto è comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.*
6. *In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere*

stati introdotti i due nuovi articoli 48-bis e 48-ter. Spiccano, in particolare, l'eliminazione della regola per cui la conciliazione non era ammessa in relazione ai ricorsi già oggetto di reclamo/mediazione e, negli altri casi, era ammessa solo innanzi alla commissione provinciale e, comunque, non oltre la prima udienza.³³

inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

³³ Si riporta di seguito il testo vigente degli artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. 546/1992:

Art. 48

Conciliazione fuori udienza.

- 1. Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia.*
- 2. Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa.*
- 3. Se la data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il presidente della sezione.*
- 4. La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.*

Art. 48-bis

Conciliazione in udienza.

- 1. Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.*
- 2. All'udienza la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.*
- 3. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.*
- 4. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.*

Art. 48-ter

Definizione e pagamento delle somme dovute.

- 1. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio.*
- 2. Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui all'articolo 48-bis.*
- 3. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.*
- 4. Per il versamento rateale delle somme dovute si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.*

In sede conciliativa, le eventuali sanzioni si applicano *“nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio”* (art. 48-ter, comma 1).

Le somme dovute dal contribuente possono essere rateizzate *“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”* (cfr. art. 8, comma 2, d. lgs. 218/1997, richiamato dall'art. 48-ter, comma 4). Nel caso di rateizzazione, il versamento della prima rata *“deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui all'articolo 48-bis”* (comma 2). Il mancato pagamento di una qualsiasi rata *“compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva”* implica la decadenza dal beneficio della rateizzazione e l'immediata iscrizione a ruolo delle somme dovute nonché l'applicazione, sul tributo residuo, della sanzione prevista in caso di mancato o ritardato versamento dei tributi, aumentata della metà (comma 3). Anche in questo caso, la decadenza dalla rateizzazione è esclusa in caso di lieve inadempimento, ai sensi dell'art. 15-ter, DPR 602/1973.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 15, comma 2-octies, secondo periodo, d. lgs. 546/1992, *“Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione”*.

5.1) La conciliazione fuori udienza

Il novellato art. 48 (*“Conciliazione fuori udienza”*) disciplina l'ipotesi in cui le parti raggiungano autonomamente un accordo conciliativo. In tal caso, *“presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia”* (comma 1).³⁴

Il perfezionamento dell'accordo prescinde dal coinvolgimento diretto della commissione: la conciliazione si perfeziona già solo *“con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento”* (comma 4). Esso costituisce *“titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”*.

All'udienza, già fissata per la trattazione o eventualmente fissata in seguito alla presentazione dell'istanza, la commissione si limiterà a verificare se *“sussistono le condizioni di ammissibilità”* (in pratica, a verificare la regolarità dell'istanza) e a

³⁴ Secondo l'Agenzia delle Entrate, tale tipologia di conciliazione sarebbe sostanzialmente corrispondente a quella disciplinata dal previgente art. 48, comma 5, in quanto essa si realizzerebbe *“come nella pregressa disciplina, con il deposito in giudizio – di primo o di secondo grado – di una <istanza congiunta>, cioè di una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito, con l'unica differenza che il soggetto deputato ad effettuare il deposito è ora individuato in ciascuna delle parti del giudizio e non più esclusivamente nell'Ufficio”* (cfr. circolare 38/2015, p. 56).

pronunciare la *“sentenza di cessazione della materia del contendere”* (comma 2). La cessazione potrà anche essere parziale, ove l'accordo non riguardi la totalità delle questioni controverse. In quest'ultimo caso, la commissione procederà alla *“ulteriore trattazione della causa”*.

5.2) La conciliazione in udienza

Il nuovo art. 48-bis (*“Conciliazione in udienza”*) disciplina la conciliazione raggiunta per effetto dell'intervento della commissione. A tal fine, *“Ciascuna parte entro il termine”* per il deposito di memorie *“può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia”* (comma 1).

All'udienza *“la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo”* (comma 2). L'eventuale accordo *“si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”* (comma 3). La commissione, conseguentemente, *“dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere”* (comma 4).

Non sono, dunque, previste particolarità formali: la commissione invita le parti alla conciliazione e, al fine di consentire il perfezionamento dell'accordo, può rinviare la causa ad una successiva udienza.

Il previgente art. 48, comma 1, d. lgs. 546/1992, collegava indissolubilmente la conciliazione alla discussione in pubblica udienza, in quanto la stessa proposta di conciliazione poteva essere formulata solo *“con l'istanza prevista nell'articolo 33”*. Tale previsione non è stata inserita nel nuovo art. 48-bis ma si è, comunque, osservato che *“Anche nella nuova disciplina, invero, si deve ritenere che l'istanza per la conciliazione, anche ove contenuta in una memoria illustrativa, non possa prescindere dalla presentazione della richiesta di pubblica udienza, necessaria per l'esperimento del tentativo di conciliazione.”*³⁵

Dalla lettera dell'art. 48-bis, sembra desumersi che l'invito alla conciliazione (previsto dal comma 2) non possa essere il risultato di un'autonoma iniziativa della commissione (e in particolare dal presidente, al quale è affidata la direzione dell'udienza ai sensi dell'art. 127 c.p.c.) ma presupponga necessariamente l'istanza di parte, prevista dal precedente comma 1. Nella prassi è, in effetti, infrequente che la commissione assuma l'iniziativa di tentare la conciliazione delle parti del tutto autonomamente. Chi scrive ritiene, peraltro, che non vi sia alcun ragionevole motivo per escludere che la commissione possa tentare d'ufficio la conciliazione, quando ne ravvisi l'opportunità. Analogamente, non vi è alcun motivo per ritenere che la commissione non possa prendere in considerazione istanze delle parti depositate tardivamente o, addirittura,

³⁵ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate 29/12/2015 n° 38, p. 60

formulate oralmente all'udienza. Tale soluzione appare anche più coerente con i principi della legge delega.

Il comma 1, comunque, nulla dispone in ordine al contenuto dell'istanza delle parti. Si può, dunque, immaginare che essa possa avere come unico contenuto l'invito a tentare la conciliazione (preferibilmente evidenziando la sussistenza di una concreta possibilità di pervenire ad un accordo con la guida della commissione) oppure che essa possa contenere anche una precisa proposta di conciliazione, sulla quale non è stato già possibile raggiungere l'accordo (in presenza di accordo già raggiunto, si verserebbe nell'ipotesi, di cui all'art. 48, di conciliazione fuori udienza).

La conciliazione, come si è detto, si perfeziona con la redazione del relativo verbale. Sarà, dunque, indispensabile la presenza in udienza di soggetti titolari del potere di conciliare la causa (il contribuente personalmente o il suo difensore, espressamente munito di mandato a conciliare; il funzionario responsabile del tributo o altro funzionario munito di delega a tal fine).

6. La limitazione di responsabilità dei funzionari.

In caso di reclamo/mediazione, conciliazione, accertamento con adesione e definizione agevolata delle sanzioni, i funzionari che abbiano definito la controversia beneficiano di un'importante limitazione di responsabilità: le **valutazioni di diritto e di fatto**, operate ai fini della definizione della controversia, **possono dar luogo a responsabilità per danno erariale solo in caso di dolo**.³⁶

In tal senso, l'art. 29, comma 7, D.L. 31/5/2010 n° 78, secondo periodo, dispone che:

7. (...). Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti (...) dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 [accertamento con adesione], dall'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni [conciliazione giudiziale], (...), dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 [definizione agevolata delle sanzioni], e successive modificazioni, (...) la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo.

Ad esso rinvia espressamente l'art. 39, comma 10, D.L. 6/7/2011 n° 98, in virtù del quale:

10. Ai rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'articolo 29, comma 7, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

11. Le disposizioni di cui al comma 9 si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.

³⁶ In relazione a tale beneficio, vedi anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate n° 9 del 19/3/2012, pp. 53 e ss.