

Seminario del 21 maggio 2020 della cattedra di diritto tributario del dipartimento scienze aziendali e management dell'Università degli Studi di Salerno dal titolo "Il ravvedimento operoso e gli altri istituti deflattivi"

Gli istituti deflattivi nel diritto tributario

1. Gli istituti "deflattivi" tributari

Premessa

Il principi contenuti nella Costituzione della Repubblica Italiana, costituiscono la fonte primaria del diritto tributario e stabiliscono i limiti, gli indirizzi ed i divieti all'interno del nostro sistema normativo tributario.

Proprio all'interno dei principi dettati dalla Carta Costituzionale:

Principio di Solidarietà

Art. 2 - "La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, **e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale**".

Questo principio in merito al settore economico – finanziario definisce la gestione delle risorse per soddisfare le esigenze della spesa pubblica e del patrimonio dello Stato sociale.

Principio della riserva di legge

Art. 23 – "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

Accogliendo un principio tipico dello **Stato di diritto** ovvero quello della legalità delle imposte stabilisce la obbligatorietà della imposizione delle prestazioni personali o patrimoniali in base alla legge.

Principio di progressività e uguaglianza

Art. 53 "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro **capacità contributiva**. Il sistema tributario è informato a **criteri di progressività**".

Tutti i cittadini (TUTTI!!!- cittadini, stranieri TUTTI) sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche.

1.2 I singoli istituti deflattivi

Nell'ambito di tali principi sottopongo alla vostra attenzione la disciplina degli **strumenti deflattivi** previsti nel nostro ordinamento che, all'interno delle dinamiche dei poteri di controllo in ambito tributario, per l'ampiezza dei destinatari e l'incisività delle conseguenze, possono dare luogo, in concreto, ad una deflazione appunto della "litigiosità" tra Amministrazione finanziaria e contribuenti.

La riduzione del contenzioso tributario rappresenta dunque un obiettivo "fisiologico" del legislatore fiscale, al fine primario di consolidare un'attività di controllo sempre più accurata nonché per favorire modalità di adempimento del tributo che riducano la contrapposizione tra Fisco e contribuenti.

Una tale finalità "deflattiva", ove cioè intesa in senso lato e generale, è direttamente riconducibile all'attuazione dell'articolo 97 della Costituzione, ed in particolare all'esigenza di attuare l'attività (amministrativa) di controllo in ambito tributario in modo sempre più efficiente ed imparziale.

Nei termini già descritti, tuttavia, la finalità deflattiva acquista rilievo nel momento in cui si voglia esaltare la effettiva consapevolezza, coscienza civica ed osservanza da parte di TUTTI (cittadini e stranieri - contribuenti) ai principi costituzionali di cui in premessa e si voglia comunque adempiere alle proprie obbligazioni tributarie senza necessariamente affrontare il rischio di un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria.

Al fine di definire una categoria di istituti deflattivi in ambito tributario, si reputa opportuno precisare un perimetro più ristretto di tali ipotesi.

Ciò premesso, si definiscono "**istituti deflattivi tributari**" unicamente quelle ipotesi che:

- consentono la definizione (anche parziale) di un **procedimento di controllo tributario** (già instaurato, ovvero *in fieri*);
- prevedono uno specifico "**effetto premiale**", in termini di riduzione delle sanzioni tributarie.

Nei termini così definiti, appartengono alla categoria degli istituti deflattivi tributari:

- il **ravvedimento operoso** (art. 13 d.lgs. n. 472/1997);
- la **definizione delle sole sanzioni** (art. 17, comma 3, d.lgs. n. 472/1997);
- l'**accertamento con adesione** (art. 1 e seg. d.lgs., 218/1997);
- l'**acquiescenza "qualificata"** (art. 15 d.lgs. n. 218/1997);
- il **reclamo/mediazione** (art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992) e la **conciliazione giudiziale**, prevista dagli articoli 48, 48-bis e 48-ter del d.lgs. n. 546/1992.

A dette categorie così descritte, sia pure con spiccate peculiarità in ragione del contesto normativo in cui opera la Legge fallimentare, può essere ricondotta anche la **transazione fiscale** (art. 182-ter della Legge fallimentare). Anche tale istituto, infatti, può consentire la

definizione di un procedimento tributario con un abbattimento di sanzioni ed eventualmente anche di quota parte di imposte e interessi dovuti.

Prima ancora di esaminare la disciplina di ciascuna ipotesi, è utile però esprimere alcune ulteriori considerazioni generali.

In prima analisi è opportuno sottolineare che il nostro sistema fiscale è molto articolato, stratificato e complesso tanto da rappresentare anche un limite in contrasto con il tentativo di semplificazione di cui agli strumenti deflattivi che si andranno a descrivere.

All'interno delle predette categorie, è opportuno altresì precisare che nell'ambito della categoria degli "strumenti deflattivi tributari" così come definiti, alcuni di essi (la conciliazione giudiziale ed il reclamo/mediazione), pur implicando la definizione di un procedimento di controllo, sono disciplinati secondo modelli processuali ed invero tale ultimo istituto, infatti, pur essendo certamente riferibili alla fase amministrativo-procedimentale, è già strutturato in funzione della fase processuale, tant'è che la relativa disciplina è collocata nell'ambito della normativa di cui al d.lgs. n. 546/1992, contenente appunto le disposizioni sul processo tributario.

Considerazioni in parte simili possono essere espresse per la **transazione fiscale** che, presupponendo l'insolvenza o lo stato di crisi del contribuente, oltre che peculiarmente caratterizzata nell'ambito della legge fallimentare, è inevitabilmente correlata alla fase della riscossione tributaria da inadempimento.

In virtù di tali complessive ragioni, si può di seguito analizzare ogni singolo specifico istituto.

Possiamo dividere gli istituti deflattivi in due grandi categorie:

Istituti deflattivi di tipo automatico ("I.D.A.");

Istituti deflattivi di tipo consensuale ("I.D.C.).

Rientrano tra gli Istituti Deflattivi di tipo Automatico:

1. il Ravvedimento operoso;
2. l'Acquiescenza qualificata;
3. Definizione delle sole sanzioni;

Appartengono invece agli Istituti deflattivi di tipo consensuale:

1. L'Accertamento con adesione;
2. Il Reclamo/mediazione;
3. La Conciliazione Giudiziale;
4. La Transazione Fiscale.

Per come sopra indicato bisognerà pertanto distinguere tra gli strumenti deflattivi che si collocano all'interno del processo tributario (I.D.C.) e quelli posti al di fuori del processo tributario (I.D.A.).

2. Istituti deflattivi di tipo “automatico”- I.D.A.

1. il Ravvedimento operoso;
2. l’Acquiescenza qualificata;
3. Definizione delle sole sanzioni;

2.1 Il ravvedimento operoso

Si definiscono **istituti deflattivi di tipo automatico** quelli caratterizzati da modalità che consentono al contribuente, al compimento di determinati adempimenti, **la definizione “automatica”** di procedimenti di controllo già in essere ovvero ancora *in fieri*, ottenendo *ex lege* e senza alcun coinvolgimento o partecipazione consensuale dell’ufficio, **un beneficio premiale** in termini di riduzione delle sanzioni.

Il ravvedimento operoso previsto dalla normativa tributaria, in particolare, concede al contribuente la possibilità di regolarizzare le violazioni tributarie tramite il pagamento spontaneo di imposte e interessi dovuti, nonché della relativa sanzione, che in questo caso risulterà **automaticamente** applicabile in misura ridotta (art. 13 d.lgs. n. 472 del 1997).

L’art. 13, in particolare, stabilisce riduzioni sanzionatorie differenziate in ragione del tempo entro il quale avviene il ravvedimento (tendenzialmente quanto prima interviene la regolarizzazione tanto più forte sarà la riduzione della sanzione applicabile) nonché della tipologia di violazione commessa.

Art. 13

1. La sanzione e' ridotta, sempreche' la violazione non sia stata gia' constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attivita' amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore e' stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

1-bis. Abrogato.

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attivita' amministrative di controllo e accertamento.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonche' al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

4. (Comma abrogato, a decorrere dal 20 marzo 2001, dall'art. 7, comma 1, lett. b) decreto legislativo 26 gennaio 2001 n. 32).

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.

La disciplina vigente, per la generalità dei tributi amministrati da Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Dogane (cfr. art. 13, comma 1-ter), consente al contribuente/trasgressore di applicare l'istituto del ravvedimento anche dopo l'avvio o la conclusione di attività istruttorie poste in essere nei suoi confronti.

Ferma la definizione delle violazioni regolarizzate ex art. 13, l'applicazione del ravvedimento non impedisce in ogni caso la continuazione ovvero l'avvio delle attività istruttorie nei confronti del medesimo contribuente (art. 13, comma 1-*quater*; la Corte di cass., sent. n. 6108 del 30 marzo 2016, nel ribadire che il “*ravvedimento operoso ... non produce alcun effetto preclusivo in ordine ad un eventuale accertamento da parte dell'Ufficio*”, sottolinea come “*è precluso al contribuente, ... la ripetizione di quanto versato, con conseguente inammissibilità della relativa istanza, salvo il caso di errori formali essenziali e riconoscibili*”).

È invece sempre **preclusa la regolarizzazione** prevista dal ravvedimento operoso di una violazione tributaria per la quale sia già avvenuta la **comunicazione di un atto di imposizione** (art. 13, comma 1-*ter*) ovvero sia la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore abbia avuto formale conoscenza.

INSERIRE SCHEMA

2.2. **Acquiescenza “qualificata”**

Alla categoria degli strumenti deflattivi tributari di tipo “automatico” è certamente riconducibile la specifica ipotesi di **acquiescenza “qualificata”**, così come disciplinata nell'art. 15 del d.lgs. n. 218/1997. Tale disposizione, infatti, nel caso in cui il contribuente abbia ricevuto la notifica di un avviso di accertamento (o di un avviso di liquidazione), stabilisce che le sanzioni sono “automaticamente” ridotte **ad un terzo**, in presenza delle seguenti due circostanze:

1. **rinuncia** ad impugnare l'atto nonché a formulare istanza di accertamento con adesione;
2. **pagamento delle somme dovute** in base all'atto di imposizione entro il termine per la proposizione del ricorso (fatta salva la scelta del pagamento rateale).

Non è quindi sufficiente la “mera” acquiescenza del contribuente all'atto di imposizione dell'ufficio per determinare l'effetto premiale della **riduzione** delle sanzioni, laddove il perfezionamento di tale fattispecie nei termini di istituto deflattivo richiede sia la rinuncia

ad impugnare ed a presentare istanza di accertamento con adesione, sia il pagamento delle somme dovute entro il termine per impugnare.

Non è invece in alcun modo rilevante, a tal fine, la volontà favorevole dell'ufficio; la scelta di perfezionare l'acquiescenza qualificata realizzando le circostanze previste nella legge, infatti, è unicamente rimessa al contribuente.

2.3 Definizione delle sole sanzioni

Concettualmente affine all'ipotesi di **acquiescenza** appena descritta è anche quella prevista dall'art. 17, comma 2, d.lgs. n. 472/1997, che prevede la possibilità di definire le sole sanzioni amministrative tributarie (c.d. **definizione delle sole sanzioni**).

L'effetto premiale derivante dall'applicazione di questo istituto deflattivo si ottiene mediante il pagamento, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, 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.

Con la definizione delle sanzioni ai sensi dell'art. 17, comma 3, il trasgressore rinuncia ad impugnare il provvedimento di irrogazione della sanzione, ma non perde il diritto ad impugnare l'atto di imposizione relativamente alla pretesa tributaria concernente imposta ed interessi (l'eventuale esito favorevole di tale giudizio, non legittima il rimborso delle sanzioni definite in via agevolata: Corte di cass., sent. n. 25493 del 13 novembre 2013).

3. Gli Istituti deflattivi di tipo “consensuale” “I.D.C.”

1. L'Accertamento con adesione;
2. Il Reclamo/mediazione;
3. La Conciliazione Giudiziale;
4. La Transazione Fiscale.

Si definiscono **istituti deflattivi di tipo “consensuale”** le modalità definitive che consentono di definire un procedimento di controllo solo se sui termini concreti di tale definizione sussiste sia il consenso dell'ufficio che quello del contribuente.

Il perfezionamento di tali ipotesi, quindi, al di là dei requisiti legali richiesti, implica sempre, imprescindibilmente, la volontà di entrambe le parti (ufficio e contribuente) di definire in un determinato modo il procedimento di controllo fiscale.

A tali ipotesi sono riconducibili l'accertamento con adesione, il reclamo/mediazione, la conciliazione giudiziale e la transazione fiscale.

3.1 Il procedimento di accertamento con adesione

E' disciplinato nel d.lgs. n. 218/1997 ed è riferibile alla generalità dei tributi erariali (imposte sui redditi, Iva, Irap, imposta di registro, sulle successioni e donazioni, ipotecarie e catastali), nonché ai tributi locali ove l'Ente territoriale ne abbia deciso l'applicazione con proprio regolamento.

La procedura in esame “può” essere avviata su iniziativa

a) dell'ufficio

b) del contribuente.

Sub a) nel caso di procedura avviata **su iniziativa dell'Ufficio** (cfr. artt. 5 e 11 d.lgs. n. 218/1997), **l'ufficio titolare del potere di accertamento** invia al contribuente un “**invito a comparire**”, nel quale sono indicati:

a) i periodi d'imposta suscettibili di accertamento, ovvero, nel caso di imposte indirette sui trasferimenti, gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile di adesione;

b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;

c) le maggiori somme che l'ufficio ritiene dovute, comprensive di interessi e sanzioni;

d) i motivi che inducono l'ufficio a ritenere dovute le maggiori somme di cui alla lettera c).

Sub b) nel caso di procedura avviata **su iniziativa del contribuente**, il **procedimento** di accertamento con adesione è avviato in seguito ad una **apposita istanza** (cfr. artt. 6 e 12 d.lgs. n. 218/1997) formulata dal contribuente al medesimo ufficio titolare del potere di accertamento.

È necessario precisare, tuttavia, che l'istanza in questione può essere validamente presentata solo da contribuenti già destinatari di attività istruttorie di accesso, ispezione e verifica, nonché da contribuenti che abbiano ricevuto la notifica di un atto di accertamento non preceduto dallo specifico invito a comparire per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione.

Nel caso in cui il contribuente presenti istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica di un atto di accertamento, dalla data di presentazione della istanza all'ufficio si intendono **sospesi** per un periodo di **novanta giorni** i termini ordinari previsti per l'impugnazione dell'atto di accertamento (sessanta giorni), così come decorrenti dalla data di notifica al contribuente; per il medesimo periodo di novanta giorni non possono essere avviate le attività di riscossione tributaria conseguenti al medesimo atto di accertamento.

3.2 Svolgimento del procedimento ed eventuale perfezionamento dell'accertamento con adesione

Una volta correttamente avviato nei modi previsti per legge, il procedimento di accertamento con adesione è incentrato sul **contraddittorio** tra contribuente ed ufficio, affinché quest'ultimo possa eventualmente riconsiderare le pretese tributarie in ragione di quanto dedotto e documentato dal contribuente nell'ambito della procedura in oggetto.

È bene chiarire che né l'ufficio né tantomeno il contribuente sono tenuti a concludere positivamente una procedura di adesione già correttamente avviata.

Laddove invece entrambe le parti giungano ad una soluzione condivisa della pretesa tributaria accertabile, si procede alla sottoscrizione **dell'atto di accertamento con adesione** (cfr. art. 7, d.lgs. n. 218/1997).

In concreto, ove la procedura sia stata avviata su istanza del contribuente dopo la notifica di un atto di accertamento, la sottoscrizione dell'atto di adesione non può intervenire oltre i centocinquanta giorni (sessanta più novanta) dalla notifica dell'atto di accertamento originario; una volta decorso il termine di sessanta giorni dalla notifica, sospeso per ulteriori 90 giorni dopo l'avvio della procedura di adesione, l'atto di accertamento originariamente notificato diventa infatti definitivo, fatta salva l'eventuale impugnazione (ovvero la proposizione del reclamo/mediazione).

La **natura giuridica** dell'atto di accertamento con adesione è fortemente dibattuta nella dottrina tributaria, che in taluni casi privilegia una prospettiva più strettamente amministrativistica e rigidamente vincolata al principio di indisponibilità, in altri propende per un inquadramento più vicino ad ipotesi transattive.

L'atto di accertamento con adesione, predisposto dall'ufficio nonché sottoscritto sia dall'ufficio che dal contribuente (ovvero da un suo procuratore speciale), deve indicare separatamente per ciascun tributo la motivazione su cui è fondato, nonché una liquidazione di imposte sanzioni ed interessi dovuti, che può essere prevista anche in forma rateale.

Il **pagamento** di quanto dovuto, ovvero della prima rata, deve avvenire entro **venti giorni** dalla sottoscrizione dell'atto di adesione ed il contribuente farà pervenire all'ufficio apposita quietanza entro i dieci giorni successivi all'avvenuto versamento (cfr. art. 8 d.lgs. n. 218/1997). È importante precisare che l'atto di accertamento con adesione, già sottoscritto da entrambe le parti, si **perfeziona giuridicamente** solo con il **pagamento** della prima o unica rata da parte del contribuente (cfr. art. 9. d.lgs. n. 218/1997).

Se, quindi, alla sottoscrizione dell'atto di adesione non segue il pagamento dell'intero importo ovvero della prima rata, l'atto di adesione non è produttivo di alcun effetto. Nell'ipotesi invece di mancato pagamento delle rate successive, l'atto di adesione rimane valido ma l'inadempimento del contribuente comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'ufficio potrà riscuotere coattivamente gli interi importi residui, applicando inoltre una specifica sanzione pari al 60% del residuo importo dovuto a titolo di imposta (cfr. art. 8 d.lgs. n. 218/1997 e art. 15-ter d.P.R. n. 602/1973).

Una volta perfezionato l'atto di accertamento con adesione, essendo in sé un accertamento **“definitivo”** in quanto “condiviso” con il contribuente, esso produce specifici e peculiari effetti (Corte di cass., sent. n. 29587 del 29 dicembre 2011, che nel ribadire la “definitività”

dell'accertamento con adesione perfezionato, esclude la proponibilità di istanze di rimborso di quanto versato per perfezionare l'accordo).

In primo luogo un tale atto **non è impugnabile** dal contribuente, né tantomeno può essere **“integrato”** o **“modificato”** da parte dell'ufficio (cfr. art. 2 d.lgs. n. 218/1997).

È quindi esclusa l'ulteriore azione di accertamento per l'ufficio sui presupposti già definiti nell'ambito di un accertamento con adesione validamente perfezionato, fatte salve le seguenti ipotesi (art. 2, comma 4):

a) se sopravviene la conoscenza di **nuovi elementi**, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, **superiore al cinquanta per cento del reddito definito** e comunque non inferiore a €77.468,53;

b) se la definizione riguarda **accertamenti parziali**;

c) se la definizione riguarda **i redditi derivanti da partecipazione** nelle società di persone o nelle associazioni professionali ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;

d) se l'azione accertatrice è esercitata **nei confronti delle società** di persone o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali **partecipa il contribuente** nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

Oltre alla definizione dell'accertamento tributario nei termini già descritti, dal perfezionamento dell'accertamento con adesione scaturisce un **effetto “premiale”** per il contribuente: le **sanzioni tributarie**, infatti, sono **“automaticamente” ridotte in misura pari ad un terzo** del minimo previsto per legge, quest'ultimo rapportato al *quantum* del tributo “definito” nell'accertamento con adesione.

INSERIRE SCHEMA

3.3. Dilazione di pagamento, sospensione amministrativa della riscossione e disciplina degli interessi

Su **richiesta del contribuente**, *“che dichiara di versare in temporanea situazione di **obiettiva difficoltà**”*, può essere concessa una **rateizzazione (amministrativa)** del pagamento delle somme iscritte a ruolo, fino ad un massimo di settantadue rate mensili (art. 19, comma 1, d.P.R. n. 602/1973), eventualmente prorogabile per ulteriori settantadue mesi *“in caso di comprovato peggioramento della situazione”* economica del contribuente (art. 19, comma 1-bis, d.P.R. n. 602/1973).

Il medesimo art. 19, comma 1-*quinques*, stabilisce altresì che la rateazione prevista dai commi 1 e 1-bis, *“ove il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una **comprovata e grave situazione di difficoltà** legata alla congiuntura economica, può essere aumentata fino a centoventi rate mensili. Ai fini della concessione*

di tale maggiore rateazione, si intende per comprovata e grave situazione di difficoltà quella in cui ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

a) accertata impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario;

b) solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione concedibile ai sensi del presente comma”.

N.B. Occorre distinguere nell’ambito della dilazione di pagamento tra l’istanza presentata dopo la notifica dell’Avviso bonario (dilazione attivabile on line direttamente sul sito Agenzia entrate, in rate trimestrali di numero variabile in funzione dell’importo) e il caso della Cartella di pagamento (dilazione da attivarsi previo accoglimento della richiesta da presentarsi ad Agenzia Entrate Riscossione, con numero rate max 72 salvo casi particolari, concessa a patto di essere in regola con il pagamento di eventuali altre rateizzazioni in essere con Agenzia Entrate Riscossione).

Il contribuente, oltre alla dilazione di pagamento, può chiedere anche la **sospensione (amministrativa)** della riscossione all’ufficio tributario che ha emanato l’atto di imposizione, il quale può eventualmente concederla quale espressione peculiare del proprio potere di autotutela (per l’iscrizione a ruolo si veda anche l’art. 39 d.P.R. n. 602/1973).

Il contribuente può altresì richiedere la **sospensione giudiziale della riscossione**, con istanza formulata al giudice tributario (su tali profili processuali si rinvia al tema del ricorso in sede tributaria successivamente trattato).

In merito alla disciplina degli interessi, si precisa infine che:

- a) sono dovuti **interessi per ritardato pagamento**, ad un tasso legale annuale predeterminato (cfr. art. 20 d.P.R. n. 602/1973), con decorrenza dal momento in cui i tributi andavano versati spontaneamente e sino al momento in cui, dopo l’intimazione ad adempiere, vi è l’affidamento all’Agente della riscossione per l’esecuzione forzata; gli **interessi per ritardato pagamento** maturano unicamente **sui tributi** e non sulle sanzioni.
- b) Sono dovuti invece **interessi di mora**, ad un tasso semestrale variabile in ragione dell’andamento dei tassi bancari attivi, decorrenti dal momento in cui le somme da riscuotere ed ancora non pagate sono affidate all’Agente della riscossione; gli **interessi di mora** maturano su **tutte le somme affidate per l’esecuzione forzata** (art. 30 d.P.R. n. 602/1973).
- c) sono infine dovuti specifici interessi per dilazione di pagamento, ad un tasso annuo predeterminato, nel caso in cui sia concessa, sia amministrativamente che giudizialmente, una dilazione ovvero una sospensione della riscossione tributaria

(art. 21 d.P.R. n. 602/1973). Gli interessi per **dilazione di pagamento da “rateizzazione ovvero da sospensione”** maturano su **tutte le somme per le quali è sospesa la riscossione** ovvero è concessa **la dilazione di pagamento**.

3.4. La **transazione fiscale**: cenni

Come si è già accennato nell’ambito della classificazione degli strumenti deflattivi di tipo “consensuale”, si può affermare, che la **transazione fiscale** consiste in “..una peculiare procedura transattiva tra il contribuente e il fisco” (così definita da Corte Cost. sentenza n. 225 del 2014), applicabile nei confronti dei contribuenti in difficoltà, ma solo in determinate e tassative circostanze nonché con le modalità puntualmente disciplinate nella Legge fallimentare (art. 182-ter del r.d. 16/3/1942 n. 267 L.F.).

Il contribuente che versa in una **situazione di insolvenza o in uno stato di crisi** può proporre all’ufficio la sottoscrizione di una transazione fiscale, contenente una determinata definizione dei propri debiti erariali.

Esclusivamente con la procedura suddetta, nel rispetto delle regole e dei criteri normativi previsti dall’art. 182-ter nonché di una articolata dinamica procedimentale, il contribuente può proporre **la falciatura** ovvero **la dilazione** dei debiti tributari (e contributivi) dovuti e non versati, **in deroga agli ordinari limiti concernenti sia la c.d. indisponibilità del credito tributario** (andando quindi oltre ciò che è possibile ottenere con gli ordinari strumenti deflattivi in ambito tributario), **sia la disciplina tributaria in tema di dilazione** di pagamento già esaminata nel paragrafo precedente.

Nel **caso in cui la proposta di transazione fiscale sia accettata dall’ufficio, nonché concretamente attuata dal contribuente**, essa determina la definizione “consensuale” dei procedimenti di controllo cui è riferibile, nei termini stabiliti nella medesima transazione fiscale.

La proposta di transazione fiscale, che implica anche il deposito di domanda e relativa documentazione sia presso il Tribunale sia presso l’ufficio fiscale competente, può essere **esclusivamente** attivata nell’ambito di una procedura di **concordato preventivo** (art. 160 l.f.) ovvero nell’ambito delle trattative che precedono la stipulazione **dell’accordo di ristrutturazione** di cui all’articolo 182-bis della medesima legge fallimentare. In tale ultima ipotesi “*l’attestazione sulla fattibilità del piano, di cui al citato articolo 182-bis, primo comma, relativamente ai crediti fiscali deve inerire anche alla convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili*” (cfr. art. 182-ter, comma 5).

A finalità analoghe a quelle perseguite con la transazione fiscale può giungersi anche nell’ambito delle speciali procedure previste dagli articoli 6 e seg. della l. 27/1/2012, n. 3, concernenti le c.dd. procedure di gestione della **crisi da sovraindebitamento**, (per approfondimenti applicativi si veda Circ. Agenzia Entrate n. 19/E del 6/5/2015).

È utile infine ricordare, che tra i “delitti in materia di pagamento di imposte” è oggi prevista una specifica ipotesi correlata alla presentazione della domanda di transazione fiscale (art. 11, comma 2, d.lgs. n. 74/2000).

3.5 - Il **reclamo e la mediazione** (art. 17-bis D.Lgs n. 546/1992)

Il legislatore ha introdotto nel 2011 l'istituto del **reclamo e della mediazione** ex art. 17-bis, così prevedendo un'ulteriore possibilità di “dialogo” tra Ente impositore e contribuente, per la **composizione della controversia**. Con la chiara **finalità deflativa** del contenzioso tributario, è previsto, infatti, che per le controversie tributarie di valore “*non superiore a cinquantamila euro*” (così è per gli atti impugnabili notificati a partire dal 1° gennaio 2018), il ricorso produce anche gli effetti di un **reclamo** e, cioè, di un'**istanza di annullamento**, *in toto* o in parte, dell'atto che si impugna.

Il ricorrente “può”, nel medesimo ricorso-reclamo, avanzare anche una **proposta di mediazione**; l'Ente destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione della parte, può formulare una propria proposta di mediazione. La disposizione in parola espressamente prevede che gli Enti impositori provvedano all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture, diverse ed autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria dell'atto impugnato.

Decorsi novanta giorni dalla data di notifica del ricorso-reclamo senza che al contribuente sia notificato l'accoglimento del reclamo e senza che sia raggiunto un accordo in mediazione, il reclamo “si converte” in ricorso ed il contribuente potrà **costituirsi in giudizio**.

In altre parole, a decorrere dallo scadere dei novanta giorni, il contribuente avrà trenta giorni per costituirsi in giudizio.

Se la controversia ha per 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, delle somme dovute ovvero della prima rata.

Se la controversia, invece, ha 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 (comma 6).

Le **sanzioni amministrative** si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge (comma 7).

3.6 - La **sospensione cautelare** e la **conciliazione giudiziale**

Tanto l'istituto della **sospensione cautelare**, quanto quello della **conciliazione giudiziale**, sono stati oggetto di **recenti, importanti modifiche normative**.

Come si vedrà, la **sospensione cautelare** si caratterizza oggi per una disciplina più dettagliata rispetto al passato e, soprattutto, è stata **estesa a tutti i gradi del processo**, in conformità con gli indirizzi progressivamente elaborati dalla giurisprudenza.

Anche la **conciliazione giudiziale** vanta oggi una disciplina più organica, dettata al fine di superare alcune criticità che hanno comportato lo scarso utilizzo di tale istituto, auspicando così di **deflazionare il contenzioso**.

3.6.1 - **La conciliazione** (artt. 48, 48-bis, 48-ter D.Lgs. n. 546/1992)

La disciplina della **conciliazione giudiziale** è oggi contenuta negli artt. 48, 48-bis e 48-ter: precisamente, gli artt. 48 e 48-bis disciplinano le due modalità di conciliazione oggi possibili, quali, rispettivamente, quella “fuori udienza” e “in udienza”; l’articolo 48-ter, invece, detta disposizioni, inerenti alla definizione e al pagamento delle somme dovute, comuni alle due tipologie di conciliazione.

Un’importante novità rispetto alla precedente disciplina è rappresentata dal fatto che oggi la conciliazione è possibile anche in appello, oltre che in primo grado.

a) La **conciliazione “fuori udienza”** prevede che le parti, raggiunto un accordo per la definizione totale o parziale della controversia, procedano poi al **deposito**, ad opera di una qualunque delle parti (contribuente o ufficio), **in giudizio** (o in primo grado o in secondo grado), di tale “*istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione della controversia*” (art. 48, comma 1). La citata circolare n. 38/E del 2015 precisa in proposito che, pur non prevedendo più la normativa un termine per il deposito della conciliazione “*il deposito della proposta preconcordata deve avvenire non oltre l’ultima udienza di trattazione ... del giudizio di primo o di secondo grado*”, e ciò perché, se così non fosse, sarebbe frustrata la sottostante finalità deflattiva del contenzioso.

Se sussistono le condizioni di ammissibilità dell’istanza di conciliazione e la data di trattazione è già fissata, la commissione pronuncerà sentenza di cessazione della materia del contendere, oppure, se l’accordo conciliativo raggiunto è soltanto parziale, dichiarerà con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procederà alla ulteriore trattazione della causa. Se, invece, la data di trattazione non è ancora fissata, provvede con decreto il presidente della sezione. La conciliazione si **perfeziona** con la **sottoscrizione dell’accordo**.

b) L’altra modalità e cioè la **conciliazione “in udienza”** prevede che la parte (ufficio o contribuente) può presentare, entro il termine previsto per il deposito di memorie illustrative (art. 32, comma 2) l’istanza di conciliazione. All’udienza la commissione, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell’accordo conciliativo. 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. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

La conciliazione (sia "in udienza" che "fuori udienza") comporta una **riduzione delle sanzioni amministrative**. Precisamente, si applicheranno " ... **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).

Entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo o di redazione del processo verbale, deve essere effettuato **il versamento** dell'intero importo dovuto o, in caso di rateizzazione, della prima rata.

Si sottolinea come in caso di mancata effettuazione di tale pagamento, l'ufficio procederà all'**iscrizione a ruolo delle somme dovute in esito all'avvenuta conciliazione** (non viene, dunque, meno l'accordo conciliativo posto in essere) e all'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento (in tal senso la circolare citata n. 38/E del 2015).

3.6.2 - **La sospensione cautelare** (artt. 47, 52 e 62-bis D.Lgs.n.546/1992)

L'istituto della sospensione cautelare, in linea con gli indirizzi giurisprudenziali progressivamente emersi, è oggi **applicabile a tutti i gradi del processo tributario**, nei termini che si dirà.

La proposizione del ricorso non ha di per sé effetto sospensivo dell'atto impugnato (considerato che l'Amministrazione finanziaria può comunque riscuotere un terzo dell'imposta) e, pertanto, il contribuente può chiedere **alla commissione provinciale** competente la **sospensione dell'esecuzione dell'atto**, presentando un'**apposita istanza** (contenuta nel medesimo atto introduttivo del giudizio o con atto separato, debitamente notificato a controparte e depositato), ai sensi dell'art. 47.

La **finalità** della sospensione dell'atto impugnato è quella di paralizzare temporaneamente gli effetti pregiudizievoli dello stesso, in attesa della sentenza di primo grado.

I **presupposti** per la concessione della sospensione, che il giudice deve vagliare, sebbene con una sommaria delibazione, sono:

- il **fumus boni iuris**, ossia la fondatezza, *prima facie*, del ricorso;
- il **periculum in mora**, ossia il pericolo di un danno grave ed irreparabile che potrebbe derivare al contribuente dall'esecuzione dell'atto, nelle more del giudizio.

L'istanza è trattata in camera di consiglio e il collegio decide con **ordinanza motivata non impugnabile**.

In caso di **eccezionale urgenza**, il presidente, previa delibazione del merito, può disporre, con decreto motivato, la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.

Gli effetti della sospensione, se concessa, cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

Come si accennava, è oggi possibile presentare istanza di sospensione cautelare anche in **appello**. Precisamente, l'art. 52 prevede che l'appellante, può chiedere **alla commissione tributaria regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata**, se sussistono gravi e fondati motivi. In ogni caso il contribuente può comunque chiedere la **sospensione dell'esecuzione dell'atto** se da questa gli deriva un danno grave e irreparabile. Al di là dei dubbi interpretativi che il tenore letterale di tale disposizione ha ingenerato e sui quali non è possibile in questa sede soffermarsi, si sottolinea solo come, secondo quanto illustrato dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015), tale disposizione consentirebbe all'appellante di chiedere alla commissione regionale di sospendere la sentenza impugnata, limitatamente ai capi ad esso sfavorevoli, "se sussistono gravi e fondati motivi" (tale locuzione, come sottolineato dalla medesima circolare, farebbe riferimento, secondo l'orientamento prevalente in giurisprudenza, ai consueti presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*); ed in ogni caso sarebbe riconosciuta al contribuente la possibilità di chiedere comunque la sospensione dell'esecuzione dell'atto, "*in un'ottica di rafforzamento della tutela della parte*" (così la citata circolare che sul punto aggiunge: "*Al contribuente è quindi consentito ottenere la sospensione degli effetti dell'atto impugnato anche quando questo sia confermato da una sentenza di merito*").

Infine la parte che ha proposto **ricorso per Cassazione** può chiedere **alla commissione tributaria regionale** che ha emanato la sentenza impugnata "*di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile*". Anche in tal caso, il contribuente può comunque chiedere "**la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile**" (art. 62-bis).

Le regole "procedurali" previste per la sospensione cautelare sia in appello che in pendenza del ricorso per cassazione, sono analoghe a quanto previsto per il primo grado: l'istanza cautelare, infatti, è anche in tali casi, decisa dal collegio, con ordinanza motivata non impugnabile; in caso di eccezionale urgenza, può disporre direttamente il presidente, con decreto motivato, previa delibazione del merito, fino alla pronuncia del collegio.

Salerno, 21 maggio 2020.

Avv. Stefano Grisolia LL.M.