



Università degli Studi di Cagliari

FACOLTÀ DI SCIENZE ECONOMICHE, GIURIDICHE E POLITICHE

CORSO DI LAUREA IN SCIENZE DELL'AMMINISTRAZIONE E DELL'ORGANIZZAZIONE

CLASSE L-16 - SCIENZE DELL'AMMINISTRAZIONE E DELL'ORGANIZZAZIONE

GLI STRUMENTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Docente: *Prof. Filippo Rau*

Esame: *Diritto Tributario*

**Relazione di: *Federica Casula*
Veronica Cireddu
*Carla Sacchitella***

Anno Accademico 2020/2021

Sommario

INTRODUZIONE	2
1. AUTOTUTELA	3
2. ACQUIESCENZA	4
3. ACCERTAMENTO CON ADESIONE	5
4. RECLAMO/MEDIAZIONE	6
5. RICORSO TRIBUTARIO	7
6. LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	8
CONCLUSIONI	10

INTRODUZIONE

Gli **istituti deflativi del contenzioso tributario** hanno l'obiettivo di **prevenire** o **ridurre** il più possibile il **contenzioso tributario**.

Il contribuente che riceve un accertamento fiscale dispone di tutta una serie di strumenti, normativamente previsti, per evitare di instaurare un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria o incorrere nella riscossione coattiva dei tributi.

Questi strumenti mirano ad assicurare il giusto equilibrio tra la pretesa erariale, da un lato, i diritti del contribuente e l'effettiva capacità contributiva, dall'altro. Primariamente occorre indicare che la *ratio* degli **strumenti deflativi del contenzioso** è da ricercare:

- Nell'intento del legislatore di modificare il "*rapporto giuridico d'imposta*" tra Amministrazione finanziaria e contribuente;
- Assicurare una maggiore efficacia nell'attività di **accertamento**. Questo, potendo l'Amministrazione contare sull'operatività di istituti che hanno l'obiettivo di ridurre, o comunque, prevenire il contenzioso tributario e sanzioni più favorevoli al contribuente.

Infatti, gli istituti deflativi del contenzioso tributario sono comunemente denominati anche "istituti premiali". Questo in considerazione del fatto che "premiano" il contribuente che manifesta, nei termini di legge, la volontà di aderire ad uno di essi previa riduzione della sanzione irrogata prevista per quella specifica violazione tributaria.

Ad oggi, gli strumenti deflativi del contenzioso tributario in vigore nell'ordinamento tributario nazionale, sono i seguenti:

1. Autotutela
2. Acquiescenza
3. Accertamento con adesione
4. Reclamo/Mediazione
5. Ricorso tributario
6. Conciliazione giudiziale

1. AUTOTUTELA

Riferimenti normativi: art. 21-*nonies* l. 241/1990; art. 2^{quater} d.l. 564/94 (conv. l. 656/1994); D.M. 37/1997

L'autotutela esprime il potere che l'ordinamento conferisce alla Pubblica Amministrazione di attuare le proprie determinazioni e di tutelare i propri beni, riesaminando la propria attività, illegittima o inopportuna, senza l'intervento dell'autorità giudiziaria. In ambito tributario, l'autotutela consiste nel potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di annullare un proprio atto che, dopo essere stato emesso, risulti **illegittimo** (in diritto) o **infondato** (nel merito), in ottemperanza ai principi di buon andamento e imparzialità della P.A. (art. 97 Cost.) e di capacità contributiva (art. 53 Cost.), richiamati dall'art. 1 della legge n. 212/2000, sullo «Statuto dei diritti del contribuente».

L'illegittimità dell'atto o dell'imposizione concerne eventuali violazioni di legge sul procedimento di formazione e di emissione del provvedimento, sussistenti in via esemplificativa nei casi di:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell'imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti regolarmente eseguiti;
- mancanza di documentazione successivamente presentata, non oltre i termini di decadenza;
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

L'infondatezza dell'atto, invece, attiene vizi di merito conseguenti a erronee valutazioni dei presupposti, degli elementi e delle circostanze di fatto.

Il riesame dell'atto impositivo può essere effettuato d'ufficio o su richiesta del contribuente che può trasmettere all'ufficio competente una semplice domanda in carta libera contenente un'esposizione sintetica dei fatti corredata dalla documentazione idonea a dimostrare le tesi sostenute. Nella domanda occorre riportare l'atto di cui si chiede l'annullamento e i motivi che fanno ritenere tale atto illegittimo e, di conseguenza, annullabile in tutto o in parte.

Da ultimo, l'autotutela può essere attivata a seguito dell'impulso da parte del Garante del contribuente il quale, secondo quanto disposto dall'art. 13, comma 6, dello Statuto dei diritti del contribuente, "anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. L'organo competente ad esercitare il potere d'autotutela è l'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o infondato.

Il Garante può attivare le procedure di autotutela ma non può emettere atti d'autotutela in sostituzione dell'ente. Gli atti assunti dal Garante del Contribuente, ai sensi dell'art. 13, comma 6, legge n. 212/2000 recante lo Statuto dei diritti del contribuente, costituiscono atti di sollecito, dai quali può solo derivare un obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria di rispondere all'istanza di autotutela e/o di riesaminare la pratica, presentata dal contribuente; il vigente ordinamento giuridico, infatti, non prevede espressamente nessun obbligo dei concessionari della riscossione di adeguarsi alle sue decisioni (TAR Basilicata, Sentenza 12/07/2007, n. 498). Sono annullabili d'ufficio ovvero revocabili in via di autotutela, tutti quegli atti che possano incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente, tra questi: gli avvisi di accertamento, gli avvisi di liquidazione, i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, il ruolo, gli atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso di imposte indebitamente versate, gli avvisi bonari, gli atti impositivi di valore non superiore a ventimila euro, per i quali è obbligatoria la proposizione del reclamo.

Non ci sono limiti temporali all'esercizio dell'autotutela, infatti essa può avvenire dopo la definitività dell'atto (ove il contribuente, dunque, non abbia notificato il ricorso), a contenzioso pendente e addirittura successivamente al giudicato esterno. In quest'ultimo caso, come sancito nell'art. 2 del DM 11.2.97 n. 37, i motivi dell'annullamento d'ufficio del provvedimento non devono contrastare con la *ratio decidendi* che sta alla base del giudicato.

L'atto annullato viene privato di effetti sin dall'origine (*ex tunc*); si caducano automaticamente gli atti consequenziali, in particolare di riscossione e le somme indebitamente riscosse vanno restituite d'ufficio.

2. ACQUIESCENZA

Riferimenti normativi: comma 699, l. 147/2013; art. 23, comma 3, d.lgs. 507/1993; art. 53, comma 3, d.lgs. 507/1993; art. 14, comma 4, d.lgs. 504/1992

L'acquiescenza è quell'istituto a mezzo del quale il contribuente – che abbia ricevuto un avviso di accertamento o di liquidazione aventi ad oggetto le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro e l'imposta di successione e donazione – accetta integralmente le contestazioni contenute nell'avviso di accertamento o di liquidazione con contestuale riduzione delle sanzioni, tipicamente nei casi in cui i dati e le valutazioni in esso contenute siano difficilmente contestabili.

L'accettazione dell'atto da parte del contribuente comporta la riduzione a 1/3 delle sanzioni amministrative irrogate (oppure a 1/6 se l'avviso non è stato preceduto da invito), sempre che il contribuente: rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento; rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione; paghi, entro il termine di proposizione del ricorso (ordinariamente, 60 giorni dalla notifica dell'atto) le somme complessivamente dovute tenendo conto delle riduzioni. La riduzione delle sanzioni per effetto dell'acquiescenza opera a condizione che il contribuente effettui, entro il termine per la proposizione del ricorso, il pagamento delle somme complessivamente dovute, comprese le sanzioni ridotte ovvero la prima

rata, in caso di opzione per il pagamento rateale. Ove il contribuente ometta il tempestivo pagamento della prima rata o della totalità delle somme dovute, non ci sono conseguenze sanzionatorie, in quanto ciò inibisce il perfezionamento della definizione.

In assenza di ricorso, l'accertamento diverrebbe definitivo, e l'Agenzia delle Entrate darebbe avvio alla fase di riscossione, con tutto quello che ne consegue

3. ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Riferimenti normativi: art. 50, l. 449/1997;

L'accertamento con adesione è un procedimento che consente una definizione dell'accertamento concordata in sede di contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente che comporta solitamente una riduzione delle pretese dell'Erario.

Si tratta, sostanzialmente, di un "accordo" tra contribuente e Ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario. La procedura riguarda tutte le più importanti imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente quanto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale. L'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge.

Se non si raggiunge un accordo, il contribuente può sempre presentare ricorso al giudice tributario contro l'atto già emesso (o che sarà in seguito emesso) dall'ufficio.

Dalla data di presentazione della domanda di accertamento con adesione, i termini restano sospesi per un periodo di 90 giorni, sia per un eventuale ricorso, sia per il pagamento delle imposte accertate. Anche l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio delle imposte accertate dall'ufficio è effettuata, ricorrendone i presupposti, dopo la scadenza del termine di sospensione. Al termine di questo arco di tempo il contribuente se non ha raggiunto l'accordo con l'Amministrazione può impugnare l'atto ricevuto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Il contraddittorio è la fase fondamentale dell'intero procedimento e nel suo ambito viene alla luce una componente discrezionale dispositiva (definita come discrezionalità tecnico-giuridica) in quanto la fondatezza della pretesa tributaria deve essere valutata alla luce delle obiezioni che può muovere il contribuente. Nel contraddittorio, quindi, l'Ufficio ha il compito di perseguire l'interesse erariale non necessariamente massimizzando la quantità della pretesa, bensì rendendola maggiormente fondata e acquisibile con certezza.

L'istituto dell'accertamento con adesione può riguardare tutte le tipologie di accertamento tributario (accertamenti analitici, antielusivi, sintetici, presuntivi, induttivi e di valore), anche se risulta particolarmente

appropriato per quelle fattispecie di accertamenti che si contraddistinguono per la presenza di margini valutativi.

4. RECLAMO/MEDIAZIONE

Riferimenti normativi: art. 17-bis, d.lgs. 546/1992.

L'istituto del reclamo/mediazione è uno strumento deflativo del contenzioso tributario per prevenire ed evitare le controversie che possono essere risolte senza ricorrere al giudice, tenendo conto degli orientamenti della giurisprudenza e quindi dell'esito ragionevolmente pronosticabile del giudizio.

La mediazione tributaria si applica alle controversie di valore non superiore a 50.000 euro, relative a tutti gli atti impugnabili, individuati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992: in tale ipotesi, il ricorso produce gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Dal 1° aprile 2012 è obbligatorio, a pena di inammissibilità del ricorso, presentare reclamo con eventuale proposta di mediazione contro una serie di atti emessi dall'Agenzia delle Entrate con valore non superiore a € 20.000. Nelle ipotesi previste dalla nuova disciplina, non è applicabile la conciliazione giudiziale. Il reclamo deve avere tutti i requisiti previsti per il ricorso, posto che si "trasforma" in ciò se non si raggiunge un accordo con l'Agenzia. Con il reclamo si chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto e se ciò non accade si passa alla eventuale fase di mediazione proposta dal contribuente o dell'Ufficio. La circolare 9/2012 precisa che il reclamo non sospende l'efficacia dell'atto impugnabile, cosa che invece dovrebbe accadere se vi fosse la fase della mediazione, che risulta conciliabile con l'accertamento con adesione. Reclamo e mediazione devono essere presentati presso un ufficio diverso da quello che ha emanato l'atto, individuato nell'Ufficio legale della D.P. competente o Direzione regionale. L'esito positivo della mediazione comporta le applicazioni delle sanzioni al 40%.

Decorsi infruttuosamente 90 giorni dalla data in cui l'Ufficio impositore abbia ricevuto il ricorso/reclamo (durante i quali comunque è sospesa la riscossione coattiva del debito tributario), il contribuente, potrà costituirsi in giudizio dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, depositando il ricorso nel termine perentorio dei successivi 30 giorni, laddove ricorrano le seguenti ipotesi:

- il reclamo è stato espressamente respinto dall'Ufficio impositore nell'anzidetto termine di 90 giorni;
- l'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente ha trovato accoglimento parziale da parte dell'Ufficio impositore nell'anzidetto termine di 90 giorni;
- la proposta di mediazione proposta dall'Ufficio impositore nell'anzidetto termine di 90 giorni non è soddisfacente;
- nessuna comunicazione è pervenuta dall'Ufficio impositore nel medesimo termine di 90 giorni.

Viceversa, nel caso in cui l'Ufficio impositore accolga il reclamo, annullando integralmente l'atto, o definisca insieme al contribuente il rapporto giuridico tributario mediante mediazione, nessun giudizio tributario sarà incardinato. Il principale effetto dell'accordo di mediazione o dell'accoglimento del reclamo

con cui il contribuente contestava solo parzialmente il tributo, consiste nella riduzione delle sanzioni amministrative al 35% del minimo edittale, corrispondente all'ammontare del tributo ridefinito in contraddittorio con l'Ente impositore. La mediazione si perfeziona con il pagamento delle somme complessivamente dovute o della prima rata, che, come nel procedimento di accertamento con adesione, deve avvenire entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo e l'attestazione dell'avvenuto pagamento deve pervenire all'Ufficio impositore nei 10 giorni successivi al pagamento (art. 17-bis, comma 6, del D.lgs. n. 546 del 1992 e art. 8, comma 3, del D.lgs. n. 218 del 1997).

Il pagamento rateale potrà avvenire in un numero massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, elevate a 16 se il debito tributario risultante dall'accordo di mediazione superi, complessivamente, l'importo di euro 50.000.

5. RICORSO TRIBUTARIO

Riferimenti normativi: art. 18, comma 2 e 3 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Se il contribuente ritiene illegittimo o infondato un atto emesso nei suoi confronti (ad esempio avviso di liquidazione o di accertamento, cartella di pagamento), può rivolgersi alla Commissione tributaria provinciale per chiederne l'annullamento totale o parziale.

Nel valutare l'opportunità di instaurare un contenzioso tributario, occorre comunque ponderare sia tempi che costi. Infatti, la proposizione di un ricorso comporta, nella maggior parte dei casi, costi aggiuntivi rappresentati dall'obbligo (per le controversie di valore superiore a 3.000 euro) di farsi assistere da un difensore e dal rischio, per chi perde, di essere condannato al pagamento delle spese.

Per tutte le liti tributarie esistono due gradi di giudizio di merito:

- in primo grado, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale territorialmente competente, si può ricorrere contro gli atti emessi dalle Agenzie delle entrate e delle Dogane e dei monopoli, da altri enti impositori (regioni, enti locali, camere di commercio, ecc.), dai soggetti iscritti all'albo per l'accertamento e la riscossione delle entrate degli enti locali e contro le cartelle di pagamento e i provvedimenti emessi dagli Agenti della riscossione
- in appello, dinanzi alla Commissione tributaria regionale, si può proporre impugnazione per le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie provinciali.

Contro le sentenze della Commissione tributaria regionale è possibile ricorrere alla Corte di cassazione. Inoltre, se vi è accordo tra le parti, la sentenza della Commissione tributaria provinciale può essere impugnata direttamente con ricorso per cassazione (cosiddetto ricorso "per saltum" - art. 360, primo comma, n. 3, del Codice di procedura civile). Rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie:

- tutte le controversie relative a tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio

- le controversie di natura catastale, come quelle concernenti, ad esempio, l'intestazione, la delimitazione, l'estensione, il "classamento" dei terreni e l'attribuzione della rendita catastale, nonché le controversie inerenti all'imposta o al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria solo le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, se previsto, dell'avviso che precede l'espropriazione forzata.

La controversia è trattata, di norma, in "camera di consiglio" (senza la presenza delle parti). Se una delle parti vuole che il ricorso sia discusso in udienza pubblica, deve farne richiesta alla Commissione con istanza da depositare in segreteria e da notificare alle altre parti costituite nei dieci giorni liberi prima della data di trattazione. L'istanza di pubblica udienza può anche essere proposta contestualmente al ricorso o ad altri atti processuali.

6. LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Riferimenti normativi: artt. 48-48-ter, d.lgs. 546/1992

La conciliazione giudiziale è il mezzo attraverso il quale si può chiudere un contenzioso aperto con il fisco. Essa differisce dagli strumenti precedentemente analizzati per la sua collocazione logica temporale, inserita in un processo tributario già incardinato. Si applica a tutte le controversie tributarie, in primo o in secondo grado, anche se instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione.

La proposta di conciliazione può essere totale o parziale se rispettivamente abbia per oggetto l'intera controversia ovvero soltanto una parte della stessa.

Si applica a tutte le controversie per le quali hanno giurisdizione le Commissioni tributarie provinciali, ma vi si può dar seguito solo entro e non oltre la prima udienza. Il tentativo di conciliazione fiscale comunque non è vincolante. Infatti, se il contribuente nel tentare l'accordo non lo raggiunge, può sempre proseguire con il contenzioso.

Può essere proposta:

- dalla Commissione tributaria provinciale che, d'ufficio, può prospettare alle parti il tentativo di conciliazione;
- dalle parti stesse (contribuente, ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, Ente locale, agente della riscossione).

La conciliazione giudiziale permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative del 60% in primo grado e del 50% in secondo grado.

La disciplina prevede due tipi di conciliazione giudiziale:

- **fuori udienza:** In questa ipotesi, fino all'udienza di trattazione, le parti possono depositare presso la segreteria della Commissione l'accordo, sottoscritto personalmente dai difensori, con il quale si perfeziona la conciliazione. A seguito di tale accordo il giudizio si estingue.
 - La conciliazione fuori udienza, ante 1° gennaio 2016, poteva avvenire qualora la proposta fosse stata concordata e depositata dall'ufficio prima della fissazione della data di trattazione mentre la nuova disposizione (art. 48 del D.lgs. n° 546/92) non fissa un termine per il deposito della conciliazione.

L'accordo deve essere omologato dal giudice che ne verifica la legittimità, senza alcuna valutazione sul merito dell'accordo raggiunto. Successivamente, con decreto, il giudice dichiara chiuso il giudizio.

- **in udienza:** la proposta può essere formulata direttamente dal giudice che ravvisi le condizioni per un accordo che ponga fine alla lite. Può essere proposta anche dalle parti, contribuente e ufficio, presentando un'istanza di discussione in pubblica udienza da depositare presso la segreteria della Commissione e notificare alla controparte nei dieci giorni precedenti la trattazione. Se l'accordo viene raggiunto, viene scritto un verbale contenente il dettaglio delle somme dovute e le modalità di pagamento. Il verbale costituisce titolo per la riscossione.

La conciliazione giudiziale permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative del 60% in primo grado e del 50% in secondo grado.

Il versamento delle somme dovute per la conciliazione delle controversie tributarie deve essere effettuato:

- con modello F24 per le imposte dirette, per l'Irap, per le imposte sostitutive e per l'IVA;
- con modello F23 per le altre imposte indirette.

CONCLUSIONI

L'analisi sino qui svolta, se pur ovviamente non esaustiva, ha cercato di fornire un quadro complessivo degli strumenti deflativi del contenzioso attualmente in vigore. In estrema sintesi, si è potuto osservare che la soluzione "concordata" costituisce un valido mezzo attraverso il quale poter gestire la controversia, adoperato con soddisfazione sia dal contribuente che dall'Amministrazione. Il primo riesce a definire la propria posizione fiscale sfruttando, di norma, un trattamento sanzionatorio "alleggerito"; l'ente impositore, invece, riesce ad avvicinare considerevolmente il momento dell'accertamento con quello della riscossione, evitando così, in caso di disaccordo sul contenuto dell'atto impositivo, l'avvio di una fase contenziosa giurisdizionale che comporterebbe il sostenimento di ingenti costi oltre a notevoli perdite di tempo ed energie da parte dei funzionari addetti.

Certamente non si può esprimere un giudizio pienamente positivo a riguardo dell'attuale assetto degli strumenti deflativi, dato che le problematiche afferenti ogni singolo istituto non sono, specie in certi casi, poca cosa. La disciplina concernente il contenzioso tributario ha subito alcune modifiche con il D.lgs. n. 156/2015 nell'intento di compiere qualche piccolo passo in avanti verso la definizione di un complesso di strumenti maggiormente coordinato e organico. Ma non possiamo esimerci dall'osservare che la strada da compiere è ancora molto lunga, questi sono interventi a carattere marginale, mentre taluni istituti richiederebbero un loro ripensamento dalle fondamenta.