

Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario: profili applicativi e criticità

Strumenti utili al fine di diminuire i procedimenti iscritti in Commissione tributaria?



Giuseppe Durante

Avvocato tributarista, Docente a contratto in Diritto Tributario presso l'Università LUM "Jeann Monnet" di Bari, Esperto di fiscalità locale e contenzioso tributario, Pubblicista

Gli istituti cd. "deflattivi" del contenzioso tributario sono nati principalmente per raggiungere un obiettivo: prevenire o in alternativa ridurre il più possibile il contenzioso tributario, al fine di porre sempre e comunque le condizioni necessarie per il raggiungimento di un accordo transattivo stragiudiziale o giudiziale tra la pretesa impositiva azionata dall'Amministrazione finanziaria o ente locale da una parte e il contribuente quale soggetto passivo d'imposta e destinatario della pretesa impositiva dall'altra. L'impiego di tali strumenti, in particolare, l'accertamento con adesione ma non meno anche la conciliazione giudiziale hanno inciso sicuramente in chiave deflattiva sui procedimenti tributari anche se a parere di chi scrive, l'operatività di tali istituti poteva sicuramente essere "più funzionale" rispetto al fine che gli stessi tendono a perseguire. Si parla a tal proposito anche di istituti premiali in considerazione del premio (riduzione della sanzione) assicurato al contribuente che si attiva per l'applicazione degli stessi in fase stragiudiziale o, comunque in pendenza del giudizio tributario in attesa della fissazione di udienza davanti al Giudice tributario adito. In questo articolo, si analizzeranno i principali istituti deflattivi attualmente operanti in ambito tributario così come disciplinati dalla normativa di riferimento, analizzando in particolare l'impatto reale che gli stessi hanno avuto in chiave deflattiva riconducibile al rapporto giuridico d'imposta che vede da una parte il contribuente e dall'altra l'Amministrazione finanziaria o l'ente locale impositore, spesso parti in causa su posizioni contrapposte, in ordine alla legittimità o meno della pretesa impositiva. Nell'occasione si è preso spunto per evidenziare anche alcune criticità da cui non è possibile prescindere.

D. L'istituto dell'autotutela.....	221
E. La conciliazione giudiziale.....	221
F. La definizione agevolata delle cartelle di pagamento.....	221

I. Introduzione

L'attivazione degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario trova la sua ratio, da un lato, nell'intento del legislatore di modificare il cd. "rapporto giuridico d'imposta" tra Amministrazione finanziaria e contribuente, dall'altro, nell'assicurare una maggiore efficacia all'attività accertativa – potendo l'Amministrazione finanziaria o l'ente locale impositore contare sull'operatività di istituti che hanno sicuramente l'obiettivo di ridurre, o comunque prevenire, per quanto possibile, il contenzioso tributario – e sanzioni più favorevoli al contribuente inadempiente.

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

Alcuni strumenti deflattivi hanno natura amministrativa, dovendo essere attivati entro il termine per proporre ricorso al giudice tributario; è il caso, per esempio, dell'accertamento con adesione ex Decreto legislativo (D.Lgs.) n. 218 del 19 giugno 1997, della definizione agevolata disciplinata dal D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, art. 17 e dell'autotutela.

Altri istituti deflattivi hanno, invece, natura giudiziale come, p. es., la conciliazione giudiziale; altri ancora natura preventiva come, p. es., l'interpello e il reclamo/mediazione operativo. Con riferimento a quest'ultimo istituto premiale, esteso ai tributi locali a decorrere dal 1° gennaio 2016 (oltre che per i tributi erariali), non ci si può esimere da alcune considerazioni degne di nota.

I. Introduzione.....	219
II. L'analisi dei principali istituti deflattivi.	
Gli aspetti procedurali.....	220
A. Il contraddittorio preventivo.....	220
B. L'accertamento con adesione.....	220
C. La definizione agevolata.....	220

Innanzitutto, è interessante verificare se e quanto ha inciso questo istituto, in questo primo anno di operatività, in chiave deflattiva sul contenzioso tributario riguardante la fiscalità locale. Da una prima analisi, a parere di chi scrive, non si può certo ignorare il notevole appesantimento dei tempi processuali che l'attivazione del reclamo/mediazione *ex art. 17-bis* del D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 ha implicato in sede giudiziale, dovendo necessariamente intercorrere 120 giorni utili prima che il ricorrente possa formalizzare la propria costituzione in giudizio, previo deposito in cancelleria del proprio fascicolo di parte; ciò, in caso di mancato accordo tra le parti nella *vacatio* dei 90 giorni previsti *ex lege*. Circostanza quest'ultima verificatasi spesso, in considerazione del fatto che l'istituto del reclamo/mediazione, diversamente dai tributi erariali, mal si presta rispetto alla peculiarità che contraddistingue i tributi locali.

In particolare, per i tributi comunali non è previsto un obbligo dichiarativo annuale o, meglio, periodico e non è prevista una tenuta delle scritture contabili (*i.e.* registri IVA, registro dei beni ammortizzabili, libro giornale, ecc.), per cui non vi sono circostanze da cui possa scaturire una materia del contendere stragiudiziale, che in qualche modo possa legittimare un contraddittorio preventivo e, quindi, legittimare il tentativo di mediazione nella *vacatio* dei 90 giorni che precedono la costituzione in giudizio del ricorrente.

Nello specifico, volendo richiamare qualche dato statistico significativo relativamente all'anno 2016, le Commissioni tributarie di primo grado hanno celebrato in media 24,6 udienze ed hanno trattato 152 ricorsi introduttivi, contro le 24,2 udienze e i 149,4 ricorsi celebrati nell'anno 2015. La situazione, in termini statistici, non è migliorata nemmeno in sede di appello davanti alle Commissioni tributarie regionali, dove troviamo, con riferimento all'anno 2016, risp. 21,3 udienze di trattazione e 75 appelli, contro le 18,8 udienze e i 72 appelli riferiti all'anno 2015.

Dalla comparazione degli ultimi due anni di contenzioso (2015-2016) emerge chiaramente che, nonostante l'attivazione del reclamo/mediazione previsto per i tributi locali e la volontà del legislatore di volere incentivare, per quanto possibile, l'operatività degli istituti deflattivi del contenzioso tributario, i dati registrati nel 2016 non sono assolutamente diversi da quelli del 2015, ma hanno fatto registrare un *trend* dei procedimenti iscritti in Commissione tributaria costante, se non addirittura in crescita.

Quelle sopra richiamate sono soltanto alcune delle criticità che riguardano l'operatività degli istituti deflattivi e, in particolar modo, che riguardano l'istituto del reclamo/mediazione di cui al già richiamato art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546.

II. L'analisi dei principali istituti deflattivi. Gli aspetti procedurali

A. Il contraddittorio preventivo

Il contraddittorio preventivo è disciplinato dall'art. 15 del D.Lgs. n. 218, con riferimento al quale si è molto discusso e scritto negli ultimi tempi.

In particolare, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito. Diversamente, per quanto riguarda i tributi "armonizzati", la mancata osservanza dell'obbligo, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del contraddittorio endoprocedimentale implica, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto; a condizione, però, che in sede giudiziale, il contribuente/ricorrente abbia fatto salvo l'onere di evidenziare le ragioni che avrebbe potuto far valere in sede stragiudiziale, qualora fosse stato attivato il contraddittorio tra le parti interessate.

Tuttavia, per quanto la stessa Corte di Cassazione si sia espressa sulla questione in diverse pronunce, non ci si può esimere dall'evidenziare che ancora oggi la normativa di riferimento che disciplina il contraddittorio endoprocedimentale non è particolarmente chiara, configurandosi in essa punti oscuri e vuoti normativi che tuttora rendono incerta l'applicazione di tale istituto alle diverse fattispecie impositive, nonché ai diversi tipi di tributi.

B. L'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione, disciplinato dal D.Lgs. n. 218, è sicuramente lo strumento stragiudiziale più utilizzato sia dai contribuenti, sia dall'Amministrazione finanziaria, assicurando alle parti convenute il duplice vantaggio: (a) di vedersi ridotte ad un terzo del minimo le sanzioni previste dalla legge per la violazione tributaria commessa; (b) di sospendere di 90 giorni il termine utile per la proposizione del ricorso.

Si tratta di un istituto premiale applicabile anche ai tributi locali, in osservanza a quanto disposto dall'art. 50 del Decreto Legge (D.L.) n. 449 del 30 dicembre 1997. Per certi versi, è un istituto deflattivo molto simile al reclamo/mediazione di cui all'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546, non a caso da molti considerati veri e propri doppioni. Infatti, dopo il 1° gennaio 2016, più di qualche comune non lo ha previsto nel regolamento comunale di cui al D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997.

C. La definizione agevolata

La definizione agevolata delle sanzioni (denominata anche definizione in via breve), disciplinata dall'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472, è un istituto premiale che trova la sua *ratio* nel fare salva la possibilità per il contribuente di estinguere l'obbligazione sanzionatoria collegata alla violazione tributaria commessa, previo pagamento di un importo, entro un termine stabilito *ex lege*. Si tratta di una sanatoria che riguarda unicamente le sanzioni, non implicando la definizione del merito che potrà, comunque, essere contestata dal contribuente in sede giudiziale.

È chiara la *ratio* dell'istituto, poiché consente all'Amministrazione finanziaria di incassare subito le somme riconducibili all'aspetto sanzionatorio, sia pure in misura ridotta, facendo comunque salva la possibilità per il contribuente di proporre ricorso alla giudice tributario.

D. L'istituto dell'autotutela

L'altro istituto che ha avuto una notevole valenza pratica in chiave deflattiva è l'autotutela. Si tratta di un istituto che ha trovato il suo primo riconoscimento normativo nel previgente art. 68 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 287 del 27 marzo 1992, a cui ha fatto seguito l'art. 23 del D.P.R. n. 107 del 26 marzo 2001. Solo *ex post* ha fatto seguito l'attivazione dell'autotutela nel novero dei tributi locali, con l'entrata in vigore dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 564 del 30 settembre 1994, che ha obbligato gli stessi comuni impositori ad indicare espressamente gli organi a cui è demandato l'esercizio del potere di annullamento.

Si tratta in sostanza del potere di ritiro degli atti di accertamento, emessi dall'ente impositore, ritenuti illegittimi; il provvedimento può riguardare l'atto impositivo nella sua totalità, ma può anche riguardare l'atto solo in parte, si parla in tal caso di rettifica parziale, con efficacia retroattiva (*ex tunc*).

Non è, tuttavia, esclusa la possibilità che tale istituto intervenga *ex post* rispetto all'instaurazione del giudizio, ossia dopo che il contribuente/ricorrente abbia già depositato il ricorso, attivando così il giudizio tributario. In tal caso, è fatta salva la possibilità per l'ente impositore di annullare comunque l'atto impositivo opposto, chiedendo al giudice tributario adito all'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, ai sensi dell'art. 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546.

È questa una previsione normativa che ha fatto discutere non poco e che ha sollevato, più di una volta, questioni di illegittimità costituzionale, soprattutto nella parte in cui prevede, al comma 3, la compensazione delle spese di giudizio, pur avendo l'ente impositore ammesso l'illegittimità dell'atto emesso e notificato a carico del contribuente. Tuttavia, in tutte le sue pronunce, la Suprema Corte ha sempre rigettato tali questioni di illegittimità.

Un aspetto sicuramente rilevante è che a differenza dell'accertamento con adesione – che come già segnalato, sospende per 90 giorni il termine utile per la proposizione del ricorso – la richiesta di autotutela da parte del contribuente non implica alcuna sospensione, continuando pertanto a decorrere il termine di 60 giorni utili per la proposizione del ricorso *ex art.* 21 del D.Lgs. n. 546.

E. La conciliazione giudiziale

La conciliazione giudiziale, disciplinata dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546, sostituito dall'art. 9 del D.L. n. 156 del 24 settembre 2015, è un altro istituto deflattivo, particolarmente importante, a cui sono state apportate recenti modifiche, vigenti dal 1° gennaio 2016, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. n. 156.

Nel caso in cui l'accordo conciliativo sopravviene in pendenza di giudizio, allorché l'udienza di trattazione non è stata ancora fissata, il Presidente di Sezione provvede con decreto a disporre l'estinzione del giudizio per intervenuta conciliazione delle parti, evidenziata su espressa istanza delle stesse. In

tal caso, la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo conciliativo, nel quale dovranno essere indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento.

Nel caso in cui, in pendenza di giudizio, la data di trattazione dell'udienza è già stata fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la Commissione tributaria adita pronuncia con sentenza la cessata materia del contendere. Qualora l'accordo conciliativo è solo parziale, la Commissione tributaria dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede all'ulteriore trattazione della questione.

Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40% del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione giudiziale nel corso del giudizio di primo grado e nella misura del 50% del minimo previsto *ex lege*, in caso di perfezionamento dell'accordo conciliativo nelle more del giudizio di secondo grado. Il versamento delle somme dovute dovrà essere effettuato entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo; stessa cosa dicasi in caso di pagamento rateale, previo pagamento della prima rata entro gli stessi 20 giorni decorrenti dalla data di sottoscrizione dell'accordo.

F. La definizione agevolata delle cartelle di pagamento

Uno dei provvedimenti di maggiore rilievo disposto dal D.L. n. 193 del 22 ottobre 2016 è quello riguardante la definizione agevolata delle cartelle di pagamento, detta anche "rottamazione delle cartelle esattoriali".

In sostanza, è fatta salva la possibilità per i contribuenti morosi di definire i carichi pendenti inclusi in ruoli affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2016, potendo il soggetto interessato estinguere il debito senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora, le sanzioni e le somme aggiuntive, provvedendo pertanto al pagamento integrale dilazionato in rate, sulle quali sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2017, gli interessi, nella misura di cui all'art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973.

Fermo restando che il 70% delle somme complessivamente dovute deve essere versato nell'anno 2017 e il restante 30% nell'anno 2018, è effettuato il pagamento per l'importo da versare distintamente in ciascuno dei due anni, in rate di pari importo, nel numero massimo di tre rate nel 2017 e due rate nel 2018.

Ai fini della definizione, è fatto obbligo per il contribuente interessato di presentare apposita istanza all'agente della riscossione, previo utilizzo di apposita modulistica, facendo pervenire la domanda entro e non oltre il 31 marzo 2017. In tale dichiarazione, il debitore indica altresì il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento (entro il limite massimo sopra indicato), nonché la presenza di eventuali giudizi pendenti aventi ad oggetto i carichi pendenti da definire.

Successivamente, è fatto obbligo per l'agente della riscossione di comunicare al debitore istante l'ammontare complessivo

delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna rata, attenendosi ai seguenti criteri:

- a) per l'anno 2017, la scadenza delle singole rate è fissata nei mesi di luglio, settembre, novembre;
- b) per l'anno 2018, nei mesi di aprile e settembre.

La previsione normativa contenuta nel già richiamato D.L. n. 193, che disciplina la definizione agevolata delle cartelle di pagamento, ha sicuramente avuto un impatto empirico notevole, poiché ha consentito, da un lato, a migliaia di contribuenti di definire posizioni debitorie relative a carichi pendenti che si trascinarono da anni; dall'altro, ha permesso all'agente della riscossione di incassare, in via quasi immediata, la liquidità necessaria per ripianare le proprie casse.

Diversamente, l'istituto in questione non si è mostrato particolarmente conveniente per i carichi iscritti a ruolo, aventi ad oggetto importi elevati, riconducibili sia a persone fisiche che a società di capitali e società di persone. In particolare, non è risultata particolarmente conveniente per debiti superiori a 30'000 euro, in considerazione del fatto che il debitore, pur vedendosi abbattere di circa il 35-40% il debito pregresso con l'esclusione delle sanzioni e degli interessi di mora, è comunque – a seguito dell'attivazione della definizione agevolata – obbligato a versare il debito residuo in sole cinque rate, entro e non oltre settembre 2018. Si tratta di un numero esiguo di rate, concentrate in un intervallo di tempo ristretto, che obbligano il debitore ad espletare il pagamento del debito residuo in poco meno di un anno solare.

La definizione agevolata delle cartelle di pagamento è risultata, infine, interessante e quindi fattibile soprattutto per piccoli importi, riconducibili, per lo più, a bolli auto non pagati, a contravvenzioni al codice della strada accumulate negli anni, a mancati pagamenti per iscrizione alla camera di commercio, che hanno riguardato migliaia di cittadini/contribuenti. Non è un caso che, ad oggi, le istanze per la definizione agevolata delle cartelle di pagamento inoltrate all'agente della riscossione ammontino a circa 400'000.