

INTRODUZIONE

Abbiamo assistito, negli ultimi anni, ad un periodo storico che ha visto il Fisco italiano in costante, diretta contrapposizione con il contribuente.

La farraginosità delle norme fiscali, introdotte nel sistema in modo confuso e asistematico, il contenuto e la portata delle stesse, hanno prodotto una evasione fiscale di portata eccezionale nonché una elusione che ha messo a dura prova la capacità del legislatore di contrastarla, conducendo, tra l'altro, ad una stretta fiscale nei confronti dei ceti medi sempre più sproporzionata e irrealistica per un paese civile.

Questa situazione ha portato ad un aumento esponenziale delle controversie tra Fisco e contribuente che ha congestionato, fino quasi a soffocare, il sistema del contenzioso tributario, rendendo necessaria una radicale riforma che investisse non solo il processo tributario, ma tutto il sistema di rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuente.

In risposta alle suddette esigenze, negli ultimi anni si è venuto a consolidare un nuovo indirizzo normativo volto alla riorganizzazione sia del contenzioso tributario, sia delle strutture organizzative e del funzionamento della Amministrazione Finanziaria secondo canoni di trasparenza e di semplificazione delle norme e degli adempimenti a carico dei contribuenti.

Autotutela, Interpello, Accertamento con adesione, Conciliazione giudiziale, Ravvedimento Operoso ed Acquiescenza hanno recentemente avuto espresso riconoscimento e sono stati introdotti, con la precipua finalità di contribuire alla prevenzione ed allo snellimento del contenzioso tributario. Essi sono rivolti sostanzialmente al potenziamento dei poteri di riesame, alla facoltà di revisione del proprio operato (Autotutela) , nonché al rafforzamento del contraddittorio fra autorità

impositrice e soggetto passivo del tributo, sia nella fase precontenziosa (accertamento con adesione del contribuente e diritto di interpello), che successivamente in quella contenziosa (conciliazione).

Ciò premesso, bisogna sottolineare che i suddetti istituti traggono origine, in buona sostanza, dalla legge n. 241/90 sulla trasparenza nel rapporto tra la Pubblica Amministrazione e il cittadino. Il merito di tale legge è quello di aver dettato in modo espresso e organico delle regole generali cui deve ispirarsi l'ordinamento giuridico amministrativo, e precisamente i principi di legalità, efficacia, economicità e pubblicità; principi che, pur già riconosciuti a livello costituzionale, hanno trovato nella legge 241/90 nuovo vigore e un rinnovato interesse.

Fondamentale, accanto a questi, è anche il principio della trasparenza amministrativa che può altresì identificarsi nel concetto di "partecipazione" intesa come coinvolgimento del cittadino nel procedimento amministrativo e in quello di conoscibilità degli atti ed individuazione del responsabile del procedimento.

Tuttavia è opinione comune che la realizzazione di una cultura di democratizzazione e di trasparenza nei rapporti tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti possa incontrare numerosi ostacoli: primo fra tutti quello della effettiva riorganizzazione degli uffici finanziari e l'estrema instabilità ed incertezza normativa.

I punti evidenziati non sono esaustivi delle cause che ingenerano ostacoli e difficoltà all'affermazione della cultura della trasparenza, ma certamente impediscono il potenziamento del principio del contraddittorio in sede amministrativa. L'attuazione del principio del contraddittorio nella fase precedente all'emanazione dell'atto impositivo, e cioè nella fase istruttoria di acquisizione di dati e notizie, potrebbe avere sicuramente dei risvolti positivi in termini di alleggerimento del contenzioso creando un momento di confronto proprio in sede di emanazione dell'atto impositivo. Una più concreta attuazione di tale principio potrebbe inoltre garantire maggiormente il diritto di difesa del cittadino contro l'emanazione di atti infondati e illegittimi. Viene infatti ritenuto un elementare diritto di difesa quello che dovrebbe essere assicurato al cittadino prima dell'emissione di un atto di imposizione che, avendo natura provvedimento ed autoritaria, ha conseguenze gravi; perciò non dovrebbe

essere emanato se il destinatario non sia stato preventivamente ascoltato, e messo in condizioni di far valere le sue ragioni e quindi di difendersi.

In definitiva, si è da più parti affermato che prevenire la lite significa, anche e soprattutto, agire fuori dal contenzioso con strumenti extra-processuali. A tal fine, il diffondersi di strumenti che favoriscono la partecipazione, il ricorso ad istituti volti a responsabilizzare sia l'Amministrazione Finanziaria che il contribuente, la rivitalizzazione del diritto di interpello, costituiscono le tappe che potrebbero segnare la via verso il cambiamento, frenando l'indiscriminato ricorso al contenzioso ed anticipando in sede amministrativa l'instaurarsi della lite.

GLI STRUMENTI DEFLATTIVI DEL

CONTENZIOSO

1. Considerazioni preliminari

Abbiamo visto nel capitolo precedente come l'introduzione dell'Autotutela, ad opera dell'art.68 del D.P.R. 27 marzo 1992 n. 287 (Regolamento degli uffici del personale dell'Amministrazione finanziaria), dell'Accertamento con adesione e della Conciliazione, con il D.L. 452/94, convertito poi nella legge 656/94, si ricolleggi, almeno idealmente, alla Legge 7 agosto 1990, n. 241, sulla trasparenza amministrativa. Da questa nasce un rinnovato rapporto Amministrazione-contribuente, non più fondato sull'assoluta passività di quest'ultimo nelle procedure di accertamento e di rettifica delle imposte, bensì sulla partecipazione attiva dello stesso alla rideterminazione degli imponibili.

In questa sede si cercherà di analizzare quale sia la natura e la funzione di questi istituti nell'ambito del procedimento di attuazione della pretesa tributaria, e il nuovo ruolo che assume la partecipazione del contribuente nel procedimento di accertamento. Al di là delle differenze che caratterizzano tali istituti, e del diverso ruolo che, come vedremo, assumono nell'accertamento del tributo, essi sono espressione della volontà di un nuovo rapporto tra Fisco e contribuenti. Da questo punto di vista l'ordinamento prevede una serie di ipotesi in cui la partecipazione e la collaborazione del contribuente all'attività dell'Amministrazione Finanziaria sono particolarmente significative. Nella stessa prospettiva si pone l'istituto del *ruling* che risponde ad una sempre più forte esigenza di certezza giuridica da parte del contribuente di fronte ad una legislazione tributaria spesso caotica e frammentaria.

La sua istituzione con la legge 413/91 persegue due diverse, ma collegate finalità: da un lato, favorire una maggiore partecipazione del contribuente all'attuazione della

pretesa impositiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria in una prospettiva non più conflittuale, ma il più possibile collaborativa: con la richiesta di un parere preventivo all'effettuazione di una operazione economica fiscalmente rilevante, il contribuente, fornendo all'Amministrazione Finanziaria gli elementi essenziali dell'operazione da intraprendere, esprime un'esigenza di certezza giuridica che si pone però in un'ottica di rispetto della legge fiscale, precludendosi la possibilità di comportamenti elusivi o evasivi.

Dall'altro lato, la possibilità di conoscere gli orientamenti dell'Amministrazione Finanziaria dovrebbe portare, come conseguenza, ad una minore litigiosità e quindi ad uno snellimento del contenzioso tributario, che, nonostante le recenti riforme, appare gravato da una ingente e poco gestibile mole di ricorsi.

Nel sistema delineato dal legislatore, l'interpello non si pone come una procedura alternativa, ma, nel procedimento di imposizione del tributo, si affianca ad essi, ponendosi, a causa della sua natura preventiva, in un momento temporalmente antecedente agli altri, ossia prima che il privato compia una determinata operazione e quindi prima che l'amministrazione possa emanare un avviso di accertamento in rettifica.

La disciplina dell'interpello appariva, però, non esente da critiche, per l'incompletezza e lacunosità della normativa: è stato quindi opportuno, un intervento legislativo che ha completato la disciplina eliminando le discrasie che minavano tale istituto, attraverso l'approvazione della legge 212/2000 (il c.d. Statuto del Contribuente, che ha disciplinato l'interpello ordinario, peraltro, non ancora a regime).

Nell'ottica di semplificazione del nostro sistema fiscale, l'Accertamento con adesione occupa una posizione di primo piano, costituendo una procedura di accertamento che prevede la collaborazione fattiva del contribuente, il quale, in questo modo, non ha più quale unico rimedio, la possibilità di ricorrere alle Commissioni tributarie; infatti, qualora la definizione non si perfezioni, rimangono aperte al contribuente le altre possibilità offerte dalla conciliazione giudiziale, a completamento della fase contenziosa "di riserva" al concordato, nonché l'autotutela, procedura che prevede

l'annullamento dell'atto impositivo ed elimina, quindi, la materia del contendere nella sua totalità. Siamo convinti che questi istituti, oltre ad agevolare il contribuente, siano anche in grado, per il sensibile miglioramento del rapporto tra il cittadino e il Fisco, di soddisfare convenientemente le esigenze dell'Erario. Se da un lato gli imponibili accertati saranno ridotti in sede di definizione, le imposte e le sanzioni riscosse saranno sicuramente incrementate, dal momento che gli importi dovuti in seguito al perfezionamento dell'atto di adesione saranno integralmente esatti dallo Stato, in unica soluzione o ratealmente, ma sempre con un anticipo di alcuni anni rispetto all'esaurirsi di un lungo e spesso improduttivo contenzioso, che può condurre alla soccombenza dell'Amministrazione e al conseguente pagamento delle spese del processo tributario.

2. L'Accertamento con adesione

L'emanazione della D.Lgs. 19 giugno 1997 n.218, ha segnato la conclusione della lunga vicenda che ha nuovamente introdotto l'istituto dell'Accertamento con adesione, vicenda iniziata con il D.L 452 del 1994, convertito poi nella legge 656 del 1994. Il riduttivo e improvvisato impianto, previsto dalla legge 656/94 è stato modificato eliminando le varie limitazioni che avevano dimezzato la portata pratica dell'istituto e hanno attribuito all'istituto un assetto più completo e funzionale.

L'accertamento con adesione, denominato anche concordato, è una procedura di accertamento effettuato in contraddittorio mediante la quale il contribuente può concordare con l'ufficio una maggiore imposta dovuta.

Il concordato è, pertanto, l'espressione di una collaborazione fra soggetto passivo ed Uffici nella formazione di giudizi sugli elementi di fatto e sull'obbligazione tributaria il cui obiettivo è quello di perseguire una maggiore efficacia dell'accertamento tributario e di ridurre il contenzioso. In buona sostanza si tratta non di un atto negoziale o transattivi, ma di un atto unilaterale dell'amministrazione emanato nell'esercizio di una tipica potestà pubblica, rispetto al quale la manifestazione di volontà del contribuente realizza una condizione affinché l'atto stesso possa essere efficace (contra Russo).

L'istituto è applicabile in relazione alle imposte dirette, all'IVA ed alle principali imposte indirette.

Il "Concordato" prima della riforma tributaria del 1971

L'istituto del Accertamento con adesione ha radici ed origini piuttosto lontane: è innegabile che l'archetipo per eccellenza dell'attuale concordato a regime rimane l'accertamento con adesione di cui al Testo Unico delle Imposte sul Reddito del 1958, disceso dalla cosiddetta "L. Tremelloni" del 1956. Rispetto alla terminologia usata

nell'art 41 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, e nella disciplina ancora precedente sull'imposta di ricchezza mobile, che parlavano rispettivamente di concordato e di concerto (che indicavano evidentemente un concorso nella determinazione dell'imponibile su una base per così dire paritaria), nel Testo Unico delle Imposte sul Reddito del 1958 si parla invece di "adesione" del contribuente all'accertamento unilaterale dell'Amministrazione finanziaria. Nel dibattito sulla natura del concordato, a seguito dell'introduzione della nuova disciplina, prevalse la tesi che inquadrava tale istituto come atto unilaterale di imposizione della amministrazione, secondo l'orientamento della prevalente dottrina e avvalorato dalla giurisprudenza, rispetto alla tesi di orientamento civilistico che individuava nel concordato un accordo transattivo.

In quel periodo, prima della riforma del 1971, solo le società di capitali erano obbligate, ai fini fiscali, alla tenuta delle scritture contabili; per gli altri imprenditori era normale il cosiddetto "accertamento induttivo" basato su un generico esame della situazione economica. Le stesse norme di determinazione del reddito d'impresa erano molto sommarie sia ai fini fiscali che civilistici. In tale contesto, il sistema del concordato era funzionale ad un sistema tributario nel quale, prima della riforma, la determinazione del reddito effettivo sembrava quasi "un mito irraggiungibile" e quindi meglio realizzabile nel libero confronto delle due parti.

Nella pratica, si trattava di una forma di contrattazione esposta a fondate critiche: "gli uffici azzardavano accertamenti approssimativi sul presupposto di un successivo accordo; i contribuenti presentavano dichiarazioni parimenti *prudenziali* basandosi sulla medesima aspettativa. Si trattava di una forma di mercanteggiamento in cui entrambe le parti partivano da posizioni di cattiva coscienza". Per tale ragione, con l'avvento della Riforma tributaria del 1973, si abolì questa procedura, determinando però come conseguenza, la spropositata crescita del contenzioso. La necessità di ridurre il numero dei ricorsi proposti dai contribuenti avverso gli atti di rettifica emessi dall'Amministrazione finanziaria e, soprattutto, il bisogno impellente di organizzare metodologie accertative che consentissero all'Erario di riscuotere

rapidamente ingenti somme di denaro, hanno portato al D.L. 30 settembre 1994, n. 564.

La nuova disciplina del Accertamento con adesione

La nuova disciplina ha esteso la definizione a tutte le più ricorrenti imposte – imposte sui redditi ed IVA, IRAP, di registro, ipotecarie e catastali,– e, nell’ambito delle prime, interessa tutti i contribuenti e ogni tipo di reddito. Tale estensione è molto opportuna in quanto ha equiparato l’ambito applicativo dell’accertamento con adesione a quello ben più esteso della Conciliazione giudiziale, superando una ingiusta contraddizione che la dottrina aveva evidenziato.

Un’ulteriore aspetto peculiare della nuova disciplina è che non vengono previste, di fatto, situazioni ostative alla definizione. Pertanto, anche nel caso di omessa presentazione della dichiarazione il contribuente può essere ammesso al contraddittorio.

Anche l’ambito di applicazione ha subito, con il D.Lgs n.218/1997, un’estensione quasi illimitata, essendo ora possibile raggiungere con il Fisco un accordo su qualsiasi questione. L’art. 2bis della L. n. 656/1994, invece, limitava la definizione alle questioni di “esistenza”, di “stima”, di “inerenza” e di “imputazione a periodo”, rendendo l’utilizzo di tale istituto riduttivo rispetto alla casistica in cui sarebbe potuto essere proficuamente realizzato. La conclusione risulta rafforzata dalla nuova disciplina del D.Lgs 218/1997 che da un lato non riproduce i limiti in questione e dall’altro ha esteso la definizione alla determinazione sintetica del reddito complessivo netto.

La procedura, può essere attivata sia su iniziativa del contribuente che su proposta dell’ufficio. L’art.5 del D.Lgs. n.218/1997 dispone che l’ufficio competente (cioè, l’ufficio delle Entrate, nella cui circoscrizione il contribuente ha il Domicilio fiscale; fino all’attivazione di tale ufficio, la competenza spetta a quello distrettuale delle imposte dirette) inviti a comparire il contribuente presso la sua sede, qualora sia in possesso di elementi tali da dover procedere ad un accertamento nei suoi confronti. In

tale invito, devono essere altresì indicati i periodi d'imposta suscettibili di accertamento, ed il giorno ed il luogo della comparizione per definire l'Accertamento con adesione.

Il contribuente può presentare un'istanza di accertamento con adesione, soltanto quando sia sottoposto ad accessi, ispezioni o verifiche, oppure nel caso gli venga notificato un avviso di accertamento non preceduto dall'invito al contraddittorio, a condizione che non impugni l'atto stesso. L'istanza di Accertamento con Adesione sospende il termine di impugnazione dell'avviso d'accertamento ricevuto per 90 giorni. Dal momento che entro tale termine il contribuente, se non vuole accettare la rettifica del primo avviso di accertamento, è costretto a ricorrere al giudice tributario, precludendosi la possibilità di usufruire del "concordato" e dei suoi vantaggi premiali, è stato da più parti sollevato il problema della tutela del contribuente di fronte all'inerzia dell'ufficio finanziario che lasci passare i 90 giorni senza "dialogare" con il contribuente al fine di trovare un accordo definitivo. Entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza, l'ufficio competente, infatti, dovrebbe, anche telefonicamente o telematicamente, formulare al contribuente l'invito a comparire. Merita, però, rilevare che l'invito al contribuente è configurato come una mera facoltà e non già come un obbligo.

Una volta raggiunto un accordo, l'atto di accertamento con adesione deve essere redatto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Dal suo contenuto devono risultare, separatamente e per ciascun tributo, "gli elementi e le motivazioni su cui si fonda nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale". Tuttavia, affinché la definizione si perfezioni, è necessario che entro 20 giorni il contribuente versi le somme dovute in conseguenza dell'adesione, mediante delega, presso una banca autorizzata o tramite il concessionario del servizio di riscossione, perfezionando così l'atto. Tale versamento può avvenire anche in forma rateale, in conformità con l'art. 8 comma 2 D.L.vo 218/97. Entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata, il contribuente, deve far

pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio, allora, rilascia al contribuente copia dell'atto di Accertamento con Adesione.

In caso di inadempimento, riprende il procedimento ordinario ed, eventualmente, torna ad essere efficace l'originario atto di imposizione.

I principali effetti che l'ordinamento prevede sono: 1) la definitività dello stesso; 2) la rilevante riduzione delle sanzioni; 3) l'esclusione della punibilità dei reati convenzionali.

Ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 218/1997 l'atto unico di adesione non può essere impugnato, modificato, integrato; l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, nei termini previsti dall'art. 43 D.P.R. 600 del 1973, è previsto solo a particolari condizioni, come la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, o definizione riguardante accertamenti parziali.

Le sanzioni inerenti i tributi oggetto dell'adesione e quelle relative al contenuto della relativa dichiarazione si riducono ad un quarto del minimo irrogabile *ex lege*, salvo le sanzioni irrogate in sede di liquidazione formale delle dichiarazioni e quelle inerenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste inoltrate dall'ufficio.

Infine, tra gli aspetti più vantaggiosi, vi era l'esclusione della punibilità dei reati contravvenzionali (ossia colposi) *ex lege* n. 516 del 1982; tale esclusione veniva poi estesa ai periodi di imposta chiusi anteriormente all'entrata in vigore della nuova disciplina, in evidente deroga all'art. 20 della L. 7 gennaio 1929 n. 4 che sancisce il principio di irretroattività della norma tributaria. Restava, chiaramente, ferma la punibilità dei reati connotati da carattere fraudolento.

Infatti, oggi, con il D.L.vo 74/00, il legislatore ha diminuito il *favor rei* preesistente prevedendo che: nel caso in cui la violazione configuri una delle condotte criminose punite dalla nuova legge sui reati tributari, l'Accertamento con adesione costituisce una circostanza attenuante che consente la riduzione della sanzione penale fino alla metà e la non applicazione delle pene accessorie (es.: interdizione dagli uffici direttivi delle società e interdizione dai pubblici uffici).

Quindi, mentre fino al 2000 l'Accertamento con adesione estingueva il reato, col D.L.vo 74/2000 il reato rimane, tuttavia è stata abolita la pregiudiziale del giudizio

tributario, quindi di fatto patteggiare una evasione non ha conseguenze penali dirette (le quali possono essere però accertate in un autonomo giudizio penale) per il contribuente. Al contrario, nessun soggetto passivo vi sarebbe più ricorso ponendo, di fatto, fine all'istituto in questione.

Alleghiamo qui di seguito il testo dell'art. 13 del nuovo testo normativo:

(Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario). 1. Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1.

3. Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'articolo 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689.

Il ruolo del contribuente: la partecipazione e la tutela

Per concludere, viene in rilievo il momento della partecipazione del contribuente all'accertamento con adesione e l'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'amministrazione finanziaria: l'adesione tende a configurarsi come strumento di partecipazione del contribuente alla procedura di accertamento e quindi implica che esso si dischiuda all'apporto collaborativo, comunque informandosi al rispetto del contraddittorio. In altri termini l'allargamento dell'area di applicazione dell'Accertamento con adesione sembra postulare, ed in effetti logicamente postula,

l'anticipazione del contraddittorio, da tanta parte della dottrina da tempo invocata, alla fase procedimentale.

Senonché, le disposizioni sono al riguardo del tutto lacunose e non sembrano confortare del tutto una simile conclusione.

In primo luogo, l'Amministrazione finanziaria non ha alcun obbligo di convocare il contribuente ai fini dell'adesione. Ciò risulta evidente dal dettato normativo, quando è l'ufficio a convocarlo prima dell'emissione di un atto di accertamento (art.5 D.Lgs. 218/97): la stessa legge prevede che al contribuente possa essere validamente notificato un atto di accertamento non preceduto dall'invito (art.6 comma 2). In questo caso, sembra desumersi dal silenzio normativo che l'accertamento con adesione si presenti non tanto come occasione per lo svolgimento del contraddittorio dell'attività istruttoria, ma piuttosto si collochi al termine della stessa. Ma ciò vale anche nell'ipotesi in cui sia il contribuente ad attivarsi a seguito di una verifica o della notifica di un avviso di accertamento (art.6 comma 1). A seguito di una verifica, con l'istanza si chiede all'ufficio di formulare una proposta di accertamento, mentre se l'accertamento è stato notificato, a seguito dell'istanza l'ufficio invita il contribuente a comparire. In ambedue i casi il contribuente sembra non avere alcun diritto ad essere invitato per instaurare il contraddittorio, come si desume anche dall'informalità dell'invito (art.6, comma 4), sebbene parte della dottrina ritenga invece che l'ufficio abbia l'obbligo di convocare il contribuente entro 15 giorni; ma se l'ufficio non dà seguito alla richiesta, non è facile ipotizzare una forma di tutela a favore del contribuente che attenda invano di essere convocato.

In secondo luogo, va rilevato che la convocazione del contribuente non deve, perlomeno ex lege, essere motivata con riferimento agli elementi in possesso dell'ufficio. Né, perlomeno secondo quanto afferma la giurisprudenza, il contribuente non potrebbe prendere visione degli atti del procedimento, per conoscere almeno attraverso tale via il fondamento documentale delle ragioni dell'amministrazione. Il contraddittorio che il legislatore ha inteso introdurre nell'Accertamento con adesione appare assai diverso da quello realizzato in altre ipotesi, in cui alle finalità partecipative corrisponde una rigida procedimentalizzazione a garanzia della

posizione del contribuente. Non vi è dubbio che la flessibilità della funzione amministrativa non può che giovare al raggiungimento di risultati obiettivi, non ingessati in rigidi tempi e finalità: ma la flessibilità dovrebbe inerire al contenuto del contraddittorio, e non alle sue forme.

D'altra parte la tutela del contribuente, in caso di un atto di Accertamento con adesione invalido, risulta assai limitata dalla espressa previsione di inimpugnabilità (art.2 comma 3 D.Lgs. 218/97). È evidente che tale norma non può essere interpretata letteralmente: basti pensare alla possibilità che l'atto sia privo dei requisiti idonei a ricondurlo al contribuente ovvero abbia un oggetto impossibile. In questi casi è del tutto evidente come non sia possibile escludere l'impugnazione o comunque la possibilità di rilevare l'invalidità dell'accertamento. In tal caso, dato che l'atto di accertamento si perfeziona con l'adempimento delle obbligazioni da esso risultanti, il contribuente potrà impedire la produzione dei suoi effetti con il solo non darvi esecuzione, mentre nel caso opposto l'Amministrazione finanziaria non potrà dichiarare unilateralmente la nullità dell'atto bilaterale, ma potrà semplicemente non tenere conto dell'atto medesimo, e notificare, nei termini di decadenza, un nuovo avviso di accertamento: in sede di una eventuale impugnazione da parte del contribuente che invochi l'intervenuta definizione con adesione, l'Amministrazione potrà farne valere la nullità davanti al giudice tributario.

3. La Conciliazione Giudiziale

La Conciliazione giudiziale è stata inserita nell'ordinamento tributario dall'art. 2-sexies della legge 30 novembre 1994 n. 656, concernente la definizione di controversie davanti alla Commissione tributaria di primo grado a seguito di un accordo tra le parti del processo. La normativa originaria ha subito negli anni successivi numerose ed incisive modificazioni, giungendo ad un assetto definitivo solo con il D.L.vo 19 giugno 1997 n. 218, con cui si è realizzato il coordinamento con la disciplina del accertamento con adesione, avendo lo stesso D.L.vo. stabilito l'identità delle materie¹ oggetto della definizione, nonché delle cause di esclusione². Anche la Conciliazione opera come strumento che consente di raggiungere il punto di incontro tra contribuente ed amministrazione finanziaria in ordine alla pretesa controversa, ma ovviamente ci sono delle differenze sia sul piano sostanziale che procedurale rispetto all'accertamento con adesione che in seguito cercheremo di spiegare.

La prima differenza sostanziale che troviamo in questo strumento è che può essere richiesto (sia dal contribuente che dalla P.A.) solo nel caso vi sia un contenzioso aperto con il fisco, con l'obiettivo di chiuderlo evitando il rischio e i costi di proseguimento della lite.

¹ Nella versione originaria, l'ambito di applicazione era limitato alle "questioni che non erano risolvibili mediante prove certe e dirette". Tale prove, secondo la Circolare n. 197/E del 1994, potevano essere attinte da qualsiasi atto o documento di comprovata validità, sia formale che sostanziale, mentre non potevano essere ricavate da procedimenti presuntivi, soggetti a stime e valutazioni non oggettive, quali quelli alla base di accertamenti sintetici o induttivi. L'istituto, perciò, trovava applicazione solo rispetto a questioni di valutazione estimativa, ossia a quelle questioni la cui soluzione è affidata ad un giudizio di normalità o di probabilità, non suscettibili di riscontro rigoroso.

² La legge 20 novembre 1995, n. 495 stabilì che la Conciliazione fosse applicabile in tutti quei casi in cui fosse utilizzabile il concordato a regime: le violazioni aventi rilevanza penale ai sensi della legge 516/1982, previste come causa di esclusione del concordato ai sensi dell'art. 2-bis della L. n. 564/1994, divenivano ostative anche per la Conciliazione.

Come accennato prima i promotori del procedimento conciliativo possono essere: il **contribuente**, **l'ufficio tributario** interessato e infine anche la **Commissione tributaria**.

Interessante è vedere che la stessa Commissione Tributaria può esperire in udienza il tentativo di conciliazione, dove ovviamente si rende necessaria, al momento di chiudere l'accordo, la presenza delle parti interessate. Se invece le parti stessero in giudizio a mezzo di difensore tecnico si rende necessaria una specifica procura che conferisca il potere di disporre dei diritti sostanziali del cliente oggetto della lite.

La proposta di conciliazione può essere **totale** o **parziale** a seconda che riguardi, rispettivamente, la controversia nella sua interezza o soltanto una parte di essa e può essere avanzata soltanto in **commissione provinciale** e non oltre la **prima udienza**. Qualora però sia stata proposta la conciliazione e la stessa non ha avuto luogo nel corso della prima udienza (di solito per motivi tecnici di conteggi), la Commissione può assegnare un termine, non superiore a 60 gg., per la formulazione di una proposta.

Inoltre può essere avanzata direttamente in udienza (conciliazione in sede giudiziale) oppure in un momento antecedente alla stessa (conciliazione extragiudiziale)

- Nella **conciliazione in sede giudiziale** l'accordo avviene su iniziativa di una delle parti mediante atto scritto e va depositato nella segreteria della Commissione non oltre i dieci giorni che precedono la data di trattazione della controversia.

Nel caso di conciliazione **proposta dal giudice**, poiché la posizione dello stesso è sempre *super partes*, il suo intervento deve essere limitato all'invito rivolto alle parti ad accordarsi sulla controversia quando vi sia spazio per una tale soluzione.

Il giudice deve soltanto verificare se ci sono **cause di inammissibilità** del ricorso, quali la sua eventuale tardività o mancanza di elementi necessari, o di **improcedibilità** dello stesso, quali i vizi di incompetenza.

In sostanza il giudice non può compiere nessuna **valutazione nel merito** che è totalmente rimesso alla volontà delle parti.

Nel momento in cui viene raggiunto l'accordo tra le parti, in udienza viene redatto apposito **processo verbale** contenente l'indicazione dei termini della conciliazione e

la liquidazione delle somme dovute. Tale verbale costituisce **titolo per la successiva riscossione**.

- Con la **Conciliazione extragiudiziale**, detta anche “rito abbreviato” l’accordo tra le parti viene raggiunto al di fuori del processo con un atto già sottoscritto dalle parti e depositato al **vaglio di legittimità** della Commissione tributaria, risultando anche qui escluso ogni potere di sindacato nel merito. Nel caso in cui la non ammissibilità sia stabilita **erroneamente**, la sentenza che ne risulta sarà viziata e potrà essere impugnata dinanzi al giudice di appello.

Inoltre è importante sottolineare che la conciliazione si perfezionerà soltanto con il **regolare versamento** delle somme dovute che potrà avvenire in un’unica soluzione oppure in forma rateale. Quest’ultima forma è una delle novità più rilevanti, infatti una delle difficoltà che venivano maggiormente riscontrate in precedenza era quella derivante dalla estrema brevità, venti giorni, del termine per poter effettuare il versamento, anche per somme ingenti.

Quali sono gli effetti della conciliazione?

In conseguenza dell’accordo raggiunta in sede di conciliazione, la controversia è definita con una sentenza e le **sanzioni amministrative si riducono ad un terzo** delle somme irrogabili in rapporto all’ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Vi sono poi riflessi anche sull’eventuale **procedimento penale** instauratosi in conseguenza degli stessi atti impositivi. Infatti, qualora l’estinzione dei debiti tributari a seguito di conciliazione avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattito di primo grado, si potrà avere la riduzione fino alla metà delle pene previste per la specifica violazione, nonché la non applicazione delle pene accessorie.

Può accadere anche che il contribuente sia **inadempiente**. Nel caso in cui sia omesso o insufficiente il pagamento dell’unica rata oppure, nel caso di pagamento rateale, di mancata prestazione della garanzia, vi sono dubbi se resti comunque fermo l’effetto estintivo della controversia e quali siano le somme dovute (se quelle fissate con la conciliazione o quelle dell’originaria pretesa tributaria).

Su tale punto si sono formate **due correnti di pensiero**.

- Quella prevalente, sostenuta anche dal Ministero dell'economia, considera in tali casi insussistente l'accordo di conciliazione. Quindi l'ufficio finanziario dovrà informare la Commissione Tributaria per consentire la prosecuzione del giudizio.
- Un'altra interpretazione minoritaria ritiene invece **intangibile** la conciliazione raggiunta e fa salvo l'effetto estintivo della lite. Quindi secondo questa impostazione si ricorrerebbe alla riscossione coattiva delle somme stabilite nel processo in quanto titolo esecutivo.

Infine occupandoci di quale sia la natura della conciliazione, alla tesi che individua nell'istituto una transazione (tra cui è favorevole anche P. Russo), si oppone altra parte della dottrina secondo la quale non può mai essere attribuito all'amministrazione, il potere di disporre del credito erariale e quindi possa ritenersi un atto unilaterale. Il carattere transattivo nascerebbe dal considerare che l'attività è svolta congiuntamente al contribuente in quanto vengono fatte reciproche concessioni. Ovviamente le questioni di diritto non sono oggetto di conciliazione vista l'inderogabilità delle norme tributarie in quanto norme imperative.

Allora si può concludere che così come disciplinata dal D.L.vo n.218 del 1997, la Conciliazione giudiziale si presenta come una proiezione, sul terreno processuale, dell'Accertamento con adesione. Da questo, ovviamente, si differenzia da un lato per il ruolo che assume il giudice, di impulso e/o di coordinamento delle attività delle parti, e dall'altro per i margini di applicazione dell'istituto che risultano ancora più estesi, operando la Conciliazione per qualunque tipo di lite, anche sulle sole sanzioni o sulla riscossione, o aventi ad oggetto l'azione di rimborso esperita dal contribuente.

IL CONCORDATO & LA CONCILIAZIONE

I vantaggi

Il concordato e la conciliazione giudiziale sono due strumenti che consentono al contribuente di prevenire le vertenze con il fisco o di chiuderle dopo che sono iniziate.

In particolare, con il concordato (detto anche, in termini tecnici, "accertamento con adesione") si può patteggiare l'imponibile quando si è ricevuto un accertamento o anche prima di averlo ricevuto, quando si è subito un controllo da parte dell'amministrazione; con la conciliazione si può mettere fine a una controversia già avviata presso la Commissione tributaria provinciale, evitando le lungaggini e le spese dei vari gradi di giudizio.

Entrambi, concordato e conciliazione, possono essere proposti sia dal contribuente che dal fisco.

Vediamo, in sintesi, quali sono i vantaggi offerti dai due istituti.

Con il concordato

- si chiude totalmente la controversia (l'amministrazione non può fare altri accertamenti sull'imponibile concordato, se non in certi casi tassativamente determinati);
- le pene previste per i reati tributari sono ridotte fino alla metà e non si applicano le sanzioni accessorie, se il concordato è stato perfezionato prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, con estinzione del debito tributario;
- le sanzioni sono ridotte a un quarto del minimo previsto dalla legge.

Con la conciliazione giudiziale

- è possibile anche una chiusura parziale della controversia;
- si possono definire anche le controversie riguardanti il rimborso delle imposte già pagate;
- le sanzioni sono ridotte ad un terzo delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dall'accordo conciliativo.
- nel caso in cui la violazione tributaria costituisca reato, è possibile la riduzione fino alla metà della pena e la non applicazione delle pene accessorie, se la conciliazione giudiziale è stata perfezionata prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, con estinzione del debito tributario.

4. L'Interpello

Tra gli istituti che sono volti alla prevenzione del contenzioso tributario, l'interpello costituisce uno strumento di grande rilievo.

Considerata la natura preventiva dell'istituto, il procedimento di interpello è precluso ove sia già intervenuto l'accertamento o, comunque, sia stata avviata l'attività di controllo con effettuazione di atti istruttori aventi rilevanza esterna.

In linea generale, esso consente nella possibilità, o meglio, nel diritto da parte del contribuente di dialogare con l'amministrazione finanziaria, al fine di ottenere, dalla stessa, una sorta di *visto* sulla correttezza fiscale dei comportamenti che ha intenzione di adottare.

L'esigenza di prevedere, anche nel nostro ordinamento, uno strumento simile al *Tax Ruling* di matrice anglosassone è sorta a causa della sovrabbondante e farraginoso legislazione esistente e dei sempre più frequenti contrasti tra le varie interpretazioni giurisprudenziali e gli orientamenti ministeriali.

A seconda delle finalità che ci si pone, è possibile ricorrere a tre tipologie di interpello; le prime due sono attualmente operative, mentre l'altra lo diverrà solo dopo l'approvazione dei decreti attuativi previsti dallo *Statuto del Contribuente* (Legge 212/2000).

Si possono, quindi, individuare:

- un interpello che potremmo definire preventivo antielusivo (ex art. 21 L. 413/91);
- un interpello per la disapplicazione di norme antielusive (ex art. 37bis c. 8 L. 413/91);
- un interpello cd. *Ordinario o Generalizzato* (ex art. 11 L. 212/2000);
- un interpello tramite associazioni di categoria o Ordini professionali (ex circolare n. 99/E del 18 Maggio 2000).

L'Interpello Preventivo Antielusivo

La tipologia di interpello in esame è finalizzata a far preventivamente conoscere all'Amministrazione Finanziaria che determinati fatti, atti o negozi sono posti in essere per valide ragioni economiche e non per meri fini elusivi, rendendo, pertanto, inefficace l'applicazione di norme antielusive. Per tale motivo l'interpello in esame è anche qualificato come antielusivo.

Le operazioni che possono essere oggetto dell'esercizio di tale forma di interpello sono tassativamente indicate dalla legge e riguardano una casistica piuttosto ristretta, che si focalizza, su determinate tipologie di operazioni societarie straordinarie o sulla qualificazione di particolari tipologie di costi.

Al contribuente, pertanto, non è consentito adire tale strumento al di fuori di poche fattispecie ammesse.

La richiesta di parere sulle materie suddette va effettuata, in prima battuta, alla Direzione generale del Dipartimento delle Entrate. Qualora questa non fornisca una risposta tempestiva o il contribuente non voglia uniformarsi alla stessa, può rivolgersi al Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

Tale richiesta tra l'altro deve contenere l'esposizione dettagliata dal caso concreto e la soluzione interpretativa prospettata e deve riguardare solamente casi ove sussistano obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione della norma in questione. Tuttavia, detto questo, non ci sembra opportuno dilungarci, in questa sede, sulla procedura dettagliata dell'istituto in questione. Basti ricordare, però, che in caso di mancata risposta da parte dell'amministrazione finanziaria entro i termini stabiliti dalla legge, vale la regola del *silenzio-assenso*.

Nel caso in cui la Direzione generale del Dipartimento delle Entrate risponda parere negativo o non lo faccia per niente, il soggetto passivo è sempre libero di non uniformarsi al parere e inoltre di chiedere un ulteriore parere al Comitato consultivo. Resta, tuttavia, ancora da analizzare l'efficacia della risposta data dall'amministrazione finanziaria al contribuente.

Innanzitutto, il parere reso dal comitato ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto che si instaura tra il contribuente istante e l'amministrazione finanziaria. Infatti, nel caso in cui il contribuente si conformi al parere del comitato, quest'ultimo ha efficacia vincolante per il caso singolo e non, quindi, per i casi analoghi concernenti contribuenti diversi da chi ha presentato la richiesta di parere. Il parere emesso dal Comitato a cui il contribuente istante si è uniformato, in sede di contenzioso, pertanto, potrà essere opposto alla posizione assunta dagli organi accertatori, rendendo inefficaci gli addebiti mossi al contribuente.

Il *silenzio-assenso* riveste, per gli organi accertatori, la stessa efficacia vincolante. Diversamente, nel caso in cui il contribuente non si conformi al parere del Comitato, il contribuente stesso dovrà provare la correttezza degli adempimenti posti in essere.

Resta, infine, da dire che grazie alla riforma dei reati tributari, introdotta col D.L.vo 74/2000, questa tipologia di interpello ha acquisito un effetto ulteriore di carattere penalistico, in quanto è prevista la non punibilità dei soggetti che, a seguito di istanza, si siano uniformati al parere del Ministero delle Finanze o del Comitato consultivo, anche qualora si sia formato il silenzio-assenso.

L'Interpello per la disapplicazione di norme antielusive

L'interpello in esame consiste nella possibilità da parte del contribuente di chiedere la disapplicazione di norme antielusive che contengono limitazioni in relazione al riconoscimento di deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta ed altre posizioni soggettive riconosciute dall'ordinamento tributario.

In linea generale, le norme disapplicabili sono quelle rette da finzioni giuridiche, che, peraltro derogano i principi generali.

L'istanza di interpello deve essere presentata al direttore regionale delle entrate competente per territorio e deve avere certi requisiti formali e sostanziali che in questa sede non è necessario richiamare. L'ufficio dovrebbe comunicare il suo parere al soggetto passivo entro 120 giorni.

In caso di risposta affermativa al contribuente, questo può considerarsi al riparo dell'applicazione delle norme antielusive, anche se, giuridicamente, nessuna norma impedisce all'amministrazione finanziaria di compiere atti di accertamento. Naturalmente, la risposta ha effetto solo se l'operazione che si intende effettuare sia stata fedelmente descritta nell'istanza.

Se la risposta è negativa, cioè l'operazione è considerata elusiva, il contribuente intenzionato a porre in essere ugualmente l'operazione, potrà impugnare dinanzi alle Commissioni tributarie il conseguente atto di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

In materia penale vale quanto detto per l'Interpello antielusivo, anche se in verità la legge per questa fattispecie nulla dispone.

L'Interpello Ordinario (o Generalizzato)

Veniamo, poi, all'Interpello Ordinario, quello, cioè, istituito dall'art. 11 della Legge 212/2000, nota anche come *Statuto del Contribuente*. In base ad esso, è stata prevista la possibilità, da parte di tutti i contribuenti, di rivolgersi all'amministrazione finanziaria, al fine di ottenere un parere sull'applicazione delle disposizioni tributarie, ogni qual volta vi sia incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse.

La concreta attuazione di tale strumento, tuttavia, è demandata ad apposito decreto attuativo che dovrà individuare gli organi, le procedure e le modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'ufficio competente.

Trattando argomenti certi possiamo dire che la domanda deve riguardare casi concreti e personali in cui sussista una obiettiva condizione di incertezza sulla corretta interpretazione della disposizione oggetto di richiesta di parere.

L'amministrazione dovrebbe rispondere entro un termine di 120 giorni. In mancanza, si forma il *silenzi-assenso* che vale come risposta favorevole che vale come risposta favorevole alla tesi presentata dal contribuente.

Nel caso in cui l'istanza di interpello venga presentata da più contribuenti per la stessa questione o per questioni analoghe, è prevista la possibilità per

l'amministrazione finanziaria di fornire una *risposta collettiva*, attraverso una circolare o una direttiva, tempestivamente pubblicata. Cade, così, anche il muro, esistente nell'interpello antielusivo, dell'efficacia *uti singuli*.

La risposta, anche in caso di silenzio-assenso, dell'amministrazione finanziaria è vincolante con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente o ai richiedenti. La portata innovativa della norma sta nel fatto che mentre non sono previste specifiche conseguenze per il contribuente che non si dovesse conformare, per l'amministrazione finanziaria il vincolo alla risposta fornita è totale. L'immediata conseguenza è che, in caso di silenzio-assenso, non possano essere irrogate sanzioni nei confronti del contribuente che abbia comunque posto in essere i comportamenti oggetto dell'istanza.

In materia penale vale quanto detto per le altre due forme di interpello, anche se in verità la legge per questa fattispecie nulla dispone.

L'Interpello tramite Ordini Professionali

In questo caso, l'istanza può essere presentata dai soggetti appartenenti o ad un Ordine professionale o ad una associazione di categoria, all'ente di cui fanno parte, il quale trasmetterà la richiesta all'amministrazione finanziaria. Chiaramente, l'Ordine o l'associazione devono fare da filtro perché arrivino agli uffici competenti solamente istanze rilevanti e ben documentate. Infatti, se da una parte, l'amministrazione finanziaria si impegna a dare la precedenza a tali ricorsi, dall'altra il soggetto richiedente deve predisporre tutto il materiale necessario (caso specifico, soluzione possibile, precedenti giurisprudenziali, norme a cui ci si riferisce, ecc) al fine di raggiungere la celerità, cui prima accennavamo.

La procedura, per il resto, è simile a quella vista nei paragrafi precedenti per le altre forme di interpello.

Concludiamo, infine, dicendo che questa forma di *ruling* offre il grande vantaggio dell'anonimato, in quanto il richiedente è l'ente e non già il singolo associato.

5. L'Autotutela

L'Autotutela riveste grande importanza nell'ordinamento giuridico, in relazione ai principi di legalità e buona amministrazione sanciti dalla Costituzione.

L'istituto in questione, infatti, consente agli uffici finanziari di correggere i propri errori, contribuendo in tal modo a:

- una sostanziale riduzione del contenzioso tributario e delle relative spese di soccombenza;
- migliorare i rapporti con i contribuenti.

In pratica, l'Autotutela si configura come potere di annullamento e di revoca degli atti illegittimi o infondati, nonché di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento. Essa, inoltre, comprende il potere di:

- sospendere gli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato;
- rinnovare gli atti affetti da vizi formali entro il termine di decadenza previsto dall'art. 43 DPR 600/73, cd. Autotutela Sostitutiva.

L'Autotutela può essere realizzata su iniziativa diretta degli uffici oppure su istanza dei contribuenti interessati. Inoltre, può essere usata anche in modo preventivo, al fine di evitare l'emanazione di atti annullabili, in caso in cui il contribuente sia sottoposto a verifica generale.

Iniziativa degli uffici

Il potere di annullare, revocare o rinunciare spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio. In caso di grave inerzia, può intervenire anche la Direzione Regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende.

Inoltre, a seguito dell'entrata in vigore dello *Statuto del Contribuente*, assume un ruolo rilevante anche il *Garante*. Infatti, questo organo composto da tre membri, con sede presso ciascuna Direzione Regionale delle entrate, ha, fra l'altro, il potere di controllare l'attività degli uffici finanziari e, se lo ritiene necessario, può attivare la

procedura diretta ad ottenere l'annullamento di atti di accertamento o di riscossione dei tributi notificati al soggetto passivo. Tale potere può essere svolto sia autonomamente sia a seguito di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato. Si precisa, tuttavia, che affinché sia reso operativo il Garante, è necessario che venga emanato il decreto di nomina dei componenti dello stesso.

L'Amministrazione può ricorrere al potere di autotutela anche in situazioni di pendenza del giudizio o di non impugnabilità della sentenza (salvo il caso di sentenza passata in giudicato, favorevole alla P.A. e che si sia pronunciata sul merito del rapporto tributario cui inerisce l'atto che si vorrebbe annullare).

L'annullamento o la revoca dell'atto travolgendo necessariamente ed automaticamente tutti gli altri atti ad esso consequenziali e comporta l'obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse.

Iniziativa del Contribuente

L'Autotutela può essere anche richiesta dai contribuenti, senza particolari vincoli formali attraverso apposita *istanza*. Essa può essere anche chiesta in via preventiva, come detto sopra.

La richiesta di Autotutela avanzata dal contribuente non determina, per l'Amministrazione, alcun obbligo giuridico di provvedere e, tanto meno, di provvedere nel senso prospettato dal contribuente stesso. Di conseguenza, non possono ritenersi operanti istituti quali il silenzio-rifiuto ed il silenzio-assenso.

Infatti, la decisione se esercitare o meno l'autotutela ha, per sua natura, contenuto eminentemente discrezionale.

Vediamo, poi, il rapporto che intercorre con il ricorso giurisdizionale. Il contribuente che presenta istanza di Autotutela per far annullare un atto che considera illegittimo o infondato, dovrebbe evitare di lasciar trascorrere i termini (di 60 giorni) per la presentazione del ricorso senza aver conferma scritta dell'accoglimento dell'istanza.

In assenza di una risposta per tempo, è meglio presentare anche il ricorso contro l'atto di imposizione. Ciò in quanto i due rimedi sono del tutto indipendenti sia dal punto di vista concettuale che da quello formale.

Pertanto, di fronte al rifiuto espresso o tacito da parte dell'ufficio competente, il soggetto passivo, se il ricorso è ancora pendente o se pendono i termini per ricorrere, può avvalersi della tutela giurisdizionale delle Commissioni tributarie, attendendo, quindi, l'esito del giudizio.

Nel caso in cui, invece, i termini per ricorrere siano scaduti, non sono previsti specifici rimedi per il contribuente, anche se una parte autorevole della dottrina ritenga di potersi avvalere del ricorso al Tribunale Amministrativo (TAR).

6. Acquiescenza e Definizione Agevolata

La riforma del contenzioso, nell'obiettivo di ridurre il sovraccarico di ricorsi e scoraggiare le liti aventi scopi puramente dilatori, ha reso il ricorso più costoso - obbligando, in molti casi, a munirsi di un difensore - e più rischioso, prevedendo la possibilità della condanna alle spese nel caso di soccombenza. Per i contribuenti che ricevono avvisi di accertamento relativi alle imposte sui redditi, di registro e Iva, fondati su dati e valutazioni difficilmente contrastabili, sorge quindi l'interesse ad evitare i rischi di una lite: specie se si considera che con la rinuncia al ricorso è possibile ottenere una riduzione delle sanzioni.

L'art. 15 del D.L.vo 128/97 prevede infatti la riduzione ad un quarto delle sanzioni irrogate dagli uffici con gli avvisi di accertamento non impugnati per le violazioni concernenti il tributo e per quelle relative al contenuto delle dichiarazioni. La misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un quarto dei minimi previsti dalla legge per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

La riduzione spetta a condizione che il contribuente:

- rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento;
- rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione;
- provveda a pagare, entro il termine di proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute tenendo conto delle riduzioni.

Le somme dovute a seguito di acquiescenza si versano presso banche, poste e concessionari.

Tali somme possono essere versate, oltre che in unica soluzione, anche ratealmente, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero, se l'importo da pagare supera i cento milioni, in dodici rate trimestrali, sempre di pari importo; per le rate successive alla prima (gravate degli interessi legali del 2,5%), il contribuente è tenuto a prestare garanzia secondo una delle forme previste dalla legge (titoli di Stato o

garantiti dallo Stato, fidejussione bancaria o polizza assicurativa fidejussoria) per il periodo della rateazione aumentato di un anno.

Il D.L.vo. n. 472 del 18 dicembre 1997 prevede, con gli artt. 16 e 17, la possibilità di definire le sanzioni irrogate mediante il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata.

I versamenti devono essere effettuati, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso all'ufficio finanziario, presso banche, poste o concessionari.

7. Il Ravvedimento Operoso

Il ravvedimento operoso rappresenta uno degli strumenti più immediati ed efficaci per la prevenzione del contenzioso, in quanto presuppone che l'autore della violazione si accorga da solo della stessa e provveda spontaneamente a sanarla, entro certi termini, ottenendo, in tal modo, una riduzione delle sanzioni pecuniarie.

Chiaramente, per accedervi è necessario che le violazioni non siano ancora state contestate e comunque non siano ancora iniziati accessi, ispezione, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui l'autore abbia avuto conoscenza formale. Resta comunque ferma la possibilità di operare il ravvedimento per periodi e tributi diversi a quelli oggetto di controllo.

Il perfezionamento dell'istituto in esame si ha in base a modalità diverse, dipendenti a seconda del tipo di violazione (*Vedi tabella allegata*).

Chiaramente, anche in caso di errore sostanziale ci sono dei termini perentori da rispettare, al contrario si applicano le più pesanti sanzioni integrali.

Notiamo, infine, che in base all'art. 13 D.L.vo 74/2000, il ravvedimento operoso non ha effetti depenalizzanti, anche se parte della dottrina ritiene che tale istituto dovrebbe essere assimilato all'accertamento con adesione, alla conciliazione ed all'acquiescenza.

Tipo di Violazione	Modalità di Regolarizzazione
Formale, sanata nel termine di 3 mesi	Mera presentazione di una dichiarazione integrativa.
Formale, sanata oltre i 3 mesi	Presentazione di una dichiarazione integrativa e versamento della sanzione ridotta (1/5 del minimo).
Sostanziale	Presentazione di una dichiarazione integrativa, e versamento contestuale della sanzione ridotta (1/5 del minimo), dell'imposta o maggiore imposta eventualmente dovuta e dei relativi interessi.
Omesso o tardivo pagamento del tributo	Versamento contestuale dell'imposta, dei relativi interessi e della sanzione ridotta (1/8 del 30%).
Omessa dichiarazione IRPER, IRPEG, IRAP, IVA.	Entro 3 mesi si pagano come sanzioni solo il 15% dell'imposta dovuta.

BIBLIOGRAFIA

Libri di Testo:

-Pasquale Russo, Diritto Tributario. Ed. CEDAM 1999;

-Memento Pratico IPSOA-Lefebvre.

Contenzioso Tributario. Ed. 2000

Siti Internet:

-<http://www.finanze.it>

Banche Dati su CD-ROM:

- I Quattro Codici della Riforma Tributaria Big. IPSOA 2001;

- Guida Pratica Fiscale, a cura di Bruno Frizzera.