

Accertamento

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE quale VALIDA ALTERNATIVA all'ISTITUTO dell'ACCERTAMENTO con ADESIONE

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Oltre all'**ordinaria istanza di autotutela**, il D.Lgs. 218/1997 prevede **tre strumenti deflativi del contenzioso tributario**:

- l'**accertamento con adesione**, che prevede la possibilità di una **riduzione** delle **maggiori imposte** richieste ed il **pagamento** di **sanzioni ridotte** ad un **quarto** del **minimo** previsto per legge;
- l'**adesione integrale** ai contenuti dell'**invito al contraddittorio ricevuto**, con l'ottenimento di **sanzioni ridotte** ad un **ottavo** del **minimo** previsto per legge;
- l'**adesione integrale** ai contenuti di **verbali di constatazione** che consentano l'emissione di **accertamenti parziali** ai sensi dell'**art. 41-bis, D.P.R. 600/1973** [CFF ● 6341a], con **sanzioni ri-**

dotte sempre ad un **ottavo** del **minimo** previsto per legge per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

Una volta adita la **via contenziosa**, invece, l'unica via per una **definizione concordata** della **controversia** è l'**ottenimento** dell'**autotutela** ovvero la via della **conciliazione giudiziale**, disciplinata dall'**art. 48, D.Lgs. 546/1992** [CFF ● 4699].

Sulla **definizione** della **controversia in sede processuale**, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la **C.M. 20.5.2010, n. 26/E**.

Afferma l'Agenzia che, per quanto riguarda la **gestione del contenzioso tributario**, l'azione delle strutture territoriali deve favorire l'**utilizzo** – qualora ne ricorrano i presupposti – degli **strumenti conciliativi** precedentemente citati.

ACCERTAMENTO con ADESIONE: l'istituto dell'**accertamento con adesione**, previsto dal D.Lgs. 218/1997, consente una **definizione concordata** della **pretesa tributaria** tra il Fisco ed il contribuente.

Oltre alla **possibilità** di **ridurre** le **maggiori imposte richieste**, l'**adesione** fa sì che le **sanzioni** siano ridotte ad un **quarto** del **minimo** previsto per legge per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

Ancora, ove la **violazione** commessa rilevi anche ai **fini penali**, si potrà beneficiare delle **circostanze attenuanti** di cui all'**art. 13, D.Lgs. 10.3.2000, n. 74** [CFF ● 9527o], tale per cui le **pene** previste per i **reati tributari** sono **ridotte** fino alla **metà** e non si applicano le **sanzioni accessorie**, se l'**adesione** è stata perfezionata **prima** dell'apertura del **dibattimento** di primo

grado, con **estinzione** del **debito tributario**.

Ai sensi dell'**art. 9, D.Lgs. 218/1997** [CFF ● 4781], l'**adesione** si perfeziona con il **pagamento** delle **somme dovute**.

Lo stesso può avvenire anche in **forma rateale** in un massimo di **otto rate trimestrali** di pari importo o in un massimo di **dodici rate trimestrali** se le somme dovute superano l'ammontare di € 51.645,69; in tali casi, se l'**importo** delle rate successive alla prima supera i € 50.000, il **contribuente** è tenuto a prestare **idonea garanzia** mediante **polizza fideiussoria** o **fideiussione bancaria** ovvero rilasciata dai **consorzi di garanzia collettiva dei fidi** (Confidi). ⁽¹⁾

Il **contribuente** può formulare **istanza di accertamento con adesione** o a seguito di **accessi, ispezioni** e **verifiche** ovvero quando sia stato già **notificato l'avviso di accertamento/rettifica**.

(1) Per una svista del Legislatore, il D.Lgs. 141/2010 ha reintrodotto la fideiussione anche per gli importi inferiori a € 50.000; a tale inconveniente è già stato posto rimedio, mediante presentazione di un apposito emendamento che dovrebbe ristabilire a breve lo status quo iniziale.

In tale ultimo caso, l'istanza va formulata in **carta libera**, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la Commissione tributaria provinciale.

La via dell'adesione **sospende** di 90 giorni i **termini di impugnazione**, a partire dalla **data di presentazione** dell'istanza da parte del contribuente.

Ai sensi del co. 3 dell'art. 6, D.Lgs. 218/1997 [CFF 4778], l'**impugnazione** dell'atto comporta la **rinuncia** all'istanza.

DEFINIZIONE degli INVITI al CONTRADDITTORIO:

l'istanza di **accertamento con adesione** non è però la sola via per una **definizione bonaria** della **controversia**, potendo il contribuente ottenere un **rilevante abbattimento** delle **sanzioni** anche prestando **integrale adesione** agli **inviti al contraddittorio** ovvero ai contenuti del Pvc per così dire «qualificati».

L'art. 27, co. 1, lett. b), D.L. 185/2008, conv. con modif. dalla L. 2/2009 ha introdotto all'art. 5, D.Lgs. 218/1997 [CFF 4777], i co. da 1-bis a 1-quinquies, che disciplinano il **nuovo istituto** dell'**adesione** agli **inviti al contraddittorio**.

Mediante tale istituto, il contribuente può prestare **integrale adesione** alle **somme richieste** con l'**invito a comparire** inviato dall'Ufficio, beneficiando di una **riduzione** delle **sanzioni** pari ad un **ottavo del minimo** previsto per legge per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.

L'**adesione** si perfeziona mediante **apposita comunicazione** all'Ufficio che ha emanato l'atto e versando le **somme** dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

Il **pagamento** può anche avvenire **ratealmente**. In tal caso il **perfezionamento** si ha con il **pagamento** della **prima rata** entro i termini precedentemente citati; di tutta rilevanza è il fatto che in caso di **pagamento** non in unica soluzione, non è richiesta la **prestazione** della **garanzia** se l'importo delle **rate** successive alla prima supera € 50.000.

DEFINIZIONE dei PVC: l'**adesione** ai Pvc «qualificati», invece, è prevista dall'art. 5-bis, D.Lgs. 218/1997 [CFF 4777a], introdotto dall'art. 83, co. 18, D.L. 112/2008, conv. con modif. dalla L. 133/2008.

Tale istituto consente, mediante l'**adesione integrale** ai Pvc che consentono l'emissione di **accertamenti parziali** ai sensi dell'art. 41-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF 6341a], di ottenere sia un **abbattimento** delle **sanzioni** ad un **ottavo** del **minimo** previsto per legge per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta, che la **possibilità** di **pagare ratealmente** le **maggiori imposte** e **sanzioni** richieste, **senza** bisogno della **prestazione** delle **garanzie** previste dall'art. 8, D.Lgs. 218/1997 [CFF 4780] (fideiussione o garanzia equivalente per importi superiori a € 50.000).

Il **perfezionamento** dell'**adesione** si ha con l'invio di una **apposita comunicazione**, entro trenta giorni dalla consegna del Pvc, sia all'Ufficio che ha emanato l'atto, che a quello dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio.

Quest'ultimo, entro i 60 giorni successivi alla ricezione di detta **comunicazione**, provvederà ad inviare al contribuente l'**atto di definizione** dell'**accertamento parziale** recante le indicazioni previste dall'art. 7, D.Lgs. 218/1997 [CFF 4779].

Come visto poco sopra, ciò che differenzia nella sostanza l'**accertamento con adesione** in forma «classica» dalle due varianti recentemente introdotte, è la possibilità di **concordare** con l'Ufficio la **riduzione** della **base imponibile accertata**.

Sia con l'**adesione** agli **inviti al contraddittorio** che con l'**adesione ai contenuti dei Pvc «qualificati»**, infatti, il contribuente beneficia sì di un **rilevante abbattimento** delle **sanzioni** ma deve prestare **integrale acquiescenza** alle pretese avanzate dal Fisco.

Ecco perché, fatta **eccezione per casi pressoché indifendibili** (quali la mancata tassazione da parte del socio, del reddito imputato per trasparenza da parte della società), **difficilmente** il contribuente accetterà di **pagare integralmente** tutti i rilievi mossi dai verificatori.

Tentando quindi la via dell'**abbattimento dell'imponibile** accertato per via amministrativa, due sono le vie da percorrere:

- quella dell'**annullamento** dell'atto mediante la **presentazione di istanza di autotutela**;
- ovvero quella della **definizione** dello stesso mediante **istanza di accertamento con adesione**, cercando di pagare solo quella parte della pretesa erariale che si ritiene legittima.

Nel caso in cui non si riesca a trovare l'**accordo** con l'Agenzia delle Entrate, non rimane che adire la **via giudiziaria**, mediante presentazione di **ricorso** alla Commissione tributaria provinciale competente per territorio.

Incardinato il **giudizio**, però, non è detto che non si addivenga ugualmente ad una **soluzione concordata** della **controversia**, facendo ricorso all'istituto della **conciliazione giudiziale**.

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: con la **conciliazione giudiziale** ciascuna delle **parti del processo tributario** può proporre all'altra la **definizione totale o parziale** della **controversia**.

La **conciliazione** può avvenire solo davanti alla Commissione tributaria provinciale e la **richiesta** deve essere fatta o nell'**istanza** in cui si richiede la **trattazione in pubblica udienza**, ovvero con **apposita istanza** da depositare presso la segreteria della Commissione tributaria e da **notificare** alle altre parti costituite entro dieci giorni liberi dalla data fissata per la trattazione

ADESIONE e CONCILIAZIONE a CONFRONTO

Adesione	Conciliazione
<p>Con l'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.</p> <p>Effetti dell'adesione:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● si chiude totalmente la controversia (esperibili ulteriori accertamenti sull'imponibile concordato solo in casi tassativamente previsti); ● applicazione delle circostanze attenuanti di cui all'art. 13, D.Lgs. 74/2000, per quanto riguarda l'applicazione delle pene previste per le violazioni costituenti reato; ● sanzioni amministrative ridotte ad un quarto del minimo previsto per legge per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. 	<p>Con la conciliazione giudiziale si può mettere fine ad una controversia già avviata presso la Commissione tributaria provinciale.</p> <p>Effetti della conciliazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● possibile anche una chiusura solo parziale della controversia; ● definibili anche le controversie riguardanti il rimborso delle imposte già pagate; ● sanzioni amministrative ridotte ad un terzo delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dall'accordo conciliativo; ● applicazione delle circostanze attenuanti di cui all'art. 13, D.Lgs. 74/2000, per quanto riguarda l'applicazione delle pene previste per le violazioni costituenti reato.

della controversia.

Ove la **conciliazione** abbia luogo ovvero si sia raggiunto l'**accordo** tra le parti, viene redatto in udienza **apposito verbale** nel quale sono indicate le **somme** dovute a **titolo d'imposta**, di **sanzioni** e di **interessi**.

Il **processo verbale** costituisce **titolo** per la **riscossione** ed il **versamento** del **quantum** dovuto da parte del contribuente può avvenire o in **unica soluzione**, ovvero in un **numero massimo** di **otto rate trimestrali** di pari importo, ovvero in un massimo di **dodici rate trimestrali** se le somme dovute superano l'ammontare di € 50.000; in tali casi, se l'**importo** delle rate successive alla prima supera i € 50.000, il contribuente è tenuto a prestare **idonea garanzia** mediante **polizza fideiussoria** o **fideiussione bancaria** ovvero rilasciata dai **consorzi di garanzia collettiva dei fidi** (Confidi).

Il **perfezionamento** della **conciliazione** si ha con il **pagamento**, entro il termine di venti giorni dalla redazione del processo verbale, dell'**intero importo** dovuto ovvero della **prima rata** e con la prestazione della predetta **garanzia** sull'**importo** delle **rate successive**; in caso di **mancato pagamento** anche di una sola delle rate successive, in caso di **mancato intervento** del **garante** entro trenta giorni dalla notificazione di apposito avviso, il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate **iscrive a ruolo il debito residuo**, a carico del contribuente e dello stesso garante.

Come detto poco sopra, la **richiesta** di **conciliazione** deve avvenire dietro presentazione di **apposita istanza**, almeno dieci giorni liberi prima della data fissata per la pubblica udienza.

Nel caso, però, nonostante la **richiesta** pervenuta in tempo, non si riesca a **conciliare** durante l'**udienza** in Ctp, la Commissione può lasciare

alle parti un po' di tempo a tale scopo.

Dispone, infatti, il co. 4 dell'art. 48, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4699], che «*qualora una delle parti abbia proposto la **conciliazione** e la stessa non abbia luogo nel corso della **prima udienza**, la commissione può assegnare un **termine** non superiore a sessanta giorni, per la formazione di una proposta ai sensi del comma 5*».

Il problema della conciliazione giudiziale «in udienza», infatti, è che non essendo la proposta **preconcordata** con l'altra parte, la **redazione** del **processo verbale** viene spesso rinviata ad un'**udienza successiva**.

Nella prassi, comunque, questo è un problema più teorico che pratico, visto che in luogo della **conciliazione giudiziale «in udienza»**, si è soliti ricorrere alla **conciliazione giudiziale «fuori udienza»**.

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE «FUORI UDIENZA»: ai sensi del co. 5 dell'art. 48, D.Lgs. 546/1992, l'ente impositore può, sino alla **data** di **trattazione** in **camera di consiglio** ovvero fino alla **discussione in pubblica udienza**, depositare una **proposta di conciliazione** alla quale l'altra parte abbia previamente aderito.

In caso di **conciliazione giudiziale «fuori udienza»**, occorre fare un distinguo a seconda che il **deposito** della **proposta** di **conciliazione** avvenga **prima** o **dopo** della **fissazione** della **data** di **trattazione**.

Ove avvenga **prima**, il Presidente della Commissione tributaria, se ravvisa la sussistenza dei **presupposti** e delle **condizioni** di **ammissibilità**, dichiara con decreto l'**estinzione** del **giudizio**.

Il **decreto** in questione costituisce **titolo** per la **riscossione** ed il **versamento** dell'**intero importo**

o della **prima rata** deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della sua comunicazione. Ove, invece, la **proposta di conciliazione pre-concordata** venga depositata **dopo la fissazione della data di trattazione**, la stessa avrà luogo e, in tal caso, la Commissione tributaria provinciale si pronuncerà con sentenza.

Riguardo alle **modalità di pagamento**, la norma dice che debba avvenire versando l'**intera somma** ovvero la **prima rata**, entro venti giorni dalla redazione del processo verbale (in caso di conciliazione in udienza) o di comunicazione del decreto presidenziale/sentenza (in caso di conciliazione «fuori udienza»).

Nella realtà dei fatti l'Agenzia delle Entrate, in riferimento alla conciliazione «fuori udienza», è solita volere detto pagamento **prima del deposito della proposta**, così da depositare una **conciliazione** bisognosa solo della **ratifica formale** da parte del Presidente della Commissione.

Venendo, infine, ai **vantaggi della conciliazione giudiziale** per il contribuente, questi sono essenzialmente due:

- l'**applicazione** delle **sanzioni amministrative** nella misura di **1/3** delle **somme** irrogabili in rapporto dell'**ammontare del tributo** risultante dalla **conciliazione** medesima;
- in caso di **violazioni** costituenti **reato**, l'applicazione delle **circostanze attenuanti** di cui all'art. 13, D.Lgs. 74/2000, con **riduzione** delle **pene** previste per i **delitti** commessi fino alla metà e la non applicazione delle pene accessorie.

CONCLUSIONI: sulla base di quanto detto, ove il contribuente ritenga la **pretesa erariale illegittima**, perché dovrebbe aspettare la via della **conciliazione giudiziale**, in luogo della presentazione di un'**istanza di accertamento con adesione**?

Le ragioni sono molteplici. Innanzitutto, è consigliabile far valere le **proprie ragioni** in **sede amministrativa** mediante **autotutela** e non mediante **istanza di accertamento con adesione** in quanto, ove questa venga disattesa dall'Amministrazione, costituisce comunque un precedente tale per cui l'**eventuale conciliazione giudiziale** richiesta in **sede processuale** difficilmente porterà abbattimenti superiori alla prima proposta.

In seconda battuta, prima dell'**instaurazione del contenzioso**, ove la materia si presenti opinabile, difficilmente l'Agenzia delle Entrate cede alle richieste del contribuente.

Diversamente, instaurato il **processo** e magari ottenuta la **sospensione** dell'atto per via giudiziale, ben potrebbe l'Agenzia decidere di fare un «passo indietro».

Tra l'altro, sulla **definizione della controversia in sede processuale**, è recentemente intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la C.M. 20.5.2010, n. 26/E. Afferma l'Agenzia che per quanto riguarda la **gestione del contenzioso tributario**, l'azione delle strutture territoriali deve favorire l'**utilizzo** – qualora ne ricorrano i presupposti – dell'**autotutela** e della **conciliazione giudiziale**.

Questo, unito al fatto che sono sempre più pressanti per i funzionari le esigenze di **budget**, consiglia di presentare all'Area legale dell'Ufficio provinciale che ha in carico la pratica **proposte di conciliazione** ben documentate le quali, soprattutto in caso di **sospensioni giudiziali** già concesse che paventano, quindi, un **fumus bonis iuris** già acclarato da parte della Commissione che andrà poi a decidere nel merito la controversia, potrebbero portare ad **abbattimenti di imponibile** di gran lunga superiori a quelli ottenibili per via amministrativa.

LA SETTIMANA
fiscaleDA OGGI
È ANCHE SU
facebook®www.facebook.com/LaSettimanaFiscale

• Aggiornamenti • Novità editoriali • Eventi • Discussioni