

Gli atti deflattivi del contenzioso e l'autotutela nei tributi locali

Relatore Pasquale Mirto

Data: 27 ottobre – 17 novembre 2023



Scuola
iFEL
in collaborazione con

Gli strumenti deflattivi

1. Il contraddittorio preventivo
2. Acquiescenza
3. Accertamento con adesione
4. Definizione agevolata delle sanzioni
5. Annullamento e rettifica
6. Interpello
7. Il reclamo/mediazione
8. La conciliazione giudiziale

Obbligo contraddittorio?

La legge 241/90 (sui procedimenti amministrativi in generale) contiene norme «potenzialmente» applicabili agli atti tributari ma che sono difatti assorbite o superate dalle discipline dei singoli tributi (che sono norme speciali) ed in parte recepite dallo Statuto del contribuente.

Sono espressamente **inapplicabili** le norme concernenti:

La **partecipazione al procedimento amministrativo**, a mente dell'art. 13, sicché l'ente né non ha l'obbligo di informare il contribuente dell'avvio di un procedimento che lo riguarda né questi ha diritto di intervenire;

L'accesso ai documenti amministrativi (escluso dall'art. 24). Il CdS, sez. IV, sent. 5144/2008) ha ritenuto che il divieto di accesso è temporaneamente limitato alla fase in cui il procedimento è in corso, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento a seguito della notifica dell'atto.

Evoluzione giurisprudenziale

Secondo Cassazione SS.UU. N. 19667/2014, l'esclusione dell'applicazione ai procedimenti tributari delle norme sulla partecipazione, prevista dall'art. 13 della legge 241/1999, **va inteso nel senso che il diritto alla partecipazione è disciplinato dallo Statuto del contribuente**, ed in particolare dall'art. 12, c. 7, che si renderebbe applicabile a tutti i tipi di accertamento, anche a quelli «**a tavolino**» ovvero non preceduti da una verifica o ispezione fiscale.

In realtà l'art. 12, comma 7 si occupa solo degli accertamenti basati sulle verifiche presso il contribuente, sicché la tesi della Cassazione appare all'evidenza «esagerata» e non conforme a norma. Si può **non concordare** con l'art. 13 della 241 ma non si può arrivare a fornire un'interpretazione che di fatto determina un'illegittima abrogazione per via giurisprudenziale.

Cass. SS.UU. n.24823 del 9.12.2015

Principio di diritto

"Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il **diritto nazionale**, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, **in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.**

Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali **siffatto obbligo risulti specificamente sancito;**

mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, **purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato,** e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

Cass. 2348/2021

Così, da ultimo, Cassazione, 3 febbraio 2021, n. 2348, mette anche in rilievo l'obbligo per il contribuente di indicare le ragioni che avrebbe potuto far valere preventivamente al fine di evitare l'emissione dell'atto, e ciò con l'evidente obiettivo di evitare la proposizione di ricorsi basati su motivazioni pretestuose e seriali. Osserva la Corte: *«Giova ricordare che le Sezioni unite (Cass. n. 24823 del 2015) hanno limitato l'ambito di applicabilità della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, ai soli casi di accessi, ispezioni o verifiche presso i locali del contribuente, e così chiarito che "in tema di tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi cd. armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto". Ne consegue, ad ogni evidenza, che la sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione di detto principio vedendosi in tema di accertamento riguardante l'IC in relazione al quale va esclusa la sussistenza di un obbligo generalizzato di contraddittorio. (Cass 2019 nr 33931)».*

Applicabile ai tributi comunali

Art. 10-bis. (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale)

1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

.....

6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, **preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.**

Legge delega fiscale

Novità in arrivo con la legge delega (legge 9 agosto 2023, n. 111)

Art. 4. *Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente*

e) prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario;

f) prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità;

La finalità degli strumenti deflattivi del contenzioso

Con l'introduzione degli strumenti deflattivi del contenzioso il legislatore, da un lato, ha inteso modificare il rapporto tra fisco e contribuente, improntandolo più verso i principi della collaborazione e della trasparenza e, dall'altro lato, ha mirato ad una maggiore efficacia dell'accertamento tributario, con la previsione di istituti che hanno l'obiettivo di ridurre o prevenire il contenzioso tributario, oltre a realizzare una riscossione delle somme accertate in tempi più rapidi, garantendo comunque al contribuente l'applicazione di sanzioni più favorevoli.

Anche il reclamo/mediazione va considerato come uno strumento deflattivo che si svolge durante una fase pre-processuale di durata non superiore a 90 giorni.

In particolare il reclamo/mediazione rientra tra gli strumenti di annullamento/rettifica esperibili in autotutela (vedi nota Ifel del 18 dicembre 2015, di approfondimento delle novità sul contenzioso tributario)

Strumenti deflattivi del contenzioso

Alcuni strumenti sono

di natura amministrativa, da attivare entro il termine per proporre ricorso, come l'acquiescenza (di cui all'art. 15 del D.lgs. N. 218/1997, per l'erario, e singole leggi d'imposta per i tributi comunali), l'accertamento con adesione (di cui al D.lgs. N. 218/97), la definizione agevolata delle sanzioni (art. 17, della 472/1997) e l'esercizio dell'autotutela

altri sono **di natura giudiziale**, come la conciliazione giudiziale

altri ancora **sono preventivi**, come il diritto di interpello.

.....dall'1.1.2016 reclamo/mediazione che ha natura amministrativa

Acquiescenza

Per i tributi comunali le singole leggi d'imposta prevedono l'acquiescenza

Per la IUC (Imu, Tari, Tasi) il comma 669 della legge 147/2013 prevede quanto segue:

«Le sanzioni di cui ai commi 696, 697 e 698 sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi».

L'acquiescenza nell'ambito dei tributi comunali è prevista dalle singole leggi d'imposta, oltre che, in generale, dall'art. 17, d.lgs. n. 472/1997.

Per la nuova Imu, l'art. 1, comma 775, l. n. 160/2019, prevede che le sanzioni *«sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi».*

L'art. 17, comma 2, d.lgs. n. 472/1997, dispone, in via generale, per tutti i tributi: *«E' ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso».*

L'inapplicabilità dell'acquiescenza alla sanzione del 30% prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 in caso di omesso, parziale o tardivo versamento è prevista in generale dall'art. 17, comma 3, del d.lgs. n. 472/2017.

Cass. 12006/2015 *«evidente è la ratio deflattiva dell'istituto, che consente, da un lato, all'erario, di incassare in breve termine gli importi dovuti evitando contenzioso o riscossione dei detti importi tramite ruolo, e, dall'altro, al contribuente, che ritiene non sussistano valide ragioni per contrastare l'accertamento notificatogli, di versare solo in parte le sanzioni irrogategli».*

Acquiescenza

Se il contribuente non impugna e non paga le sanzioni vanno corrisposte per intero.

Se il contribuente paga oltre i 60 giorni con le sanzioni ridotte, il Comune deve pretendere gli altri 2/3 di sanzioni

La riduzione ad 1/3 delle sanzioni non opera nel caso di accertamenti per omesso, parziale o tardivo versamento, per i quali si applica la sanzione del 30%.

Prima si discuteva di tale possibilità, ma i dubbi (pochi in verità) sono stati risolti proprio dal comma 699, legge 147/2013, che non richiama il comma 695 che disciplina le sanzioni per omesso versamento

Acquiescenza sanzioni questionario

Comune può notificare ai contribuenti questionari.

In caso di mancata o incompleta risposta al questionario si applicano le sanzioni da un minimo di 100 euro ad un massimo di 500 euro.

Dal 2020 è sanzionabile anche la tardiva risposta (max 200 euro)

In passato (es. Tares) non era prevista la possibilità di definire queste sanzioni, ora il comma 699, legge 147/2013, ne prevede la riduzione ad 1/3 in caso di acquiescenza

Acquiescenza e contenzioso

Il contribuente potrebbe prestare acquiescenza all'accertamento, pagando l'imposta e le sanzioni ridotte nei sessanta giorni dalla notifica, ma poi procedere comunque con la proposizione del ricorso. In tal caso, il ricorso deve essere dichiarato inammissibile.

Cassazione, ordinanza 10 maggio 2019, n. 12591, osserva quanto segue: «con il primo motivo il ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 15, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, per avere la CTR disatteso l'eccezione di inammissibilità del ricorso della contribuente che l'aveva proposto dopo aver proceduto al pagamento delle somme portate dai tre avvisi di accertamento, con ciò rinunciando implicitamente alla impugnazione. La censura è fondata. Deve infatti ritenersi che, analogamente a quanto ritenuto in materia di definizione agevolata e di versamento di sanzioni in misura ridotta a titolo di ravvedimento operoso D.Lgs. n. 472 del 1997 ex art. 13, una volta che il contribuente, nei termini per impugnare l'atto impositivo, abbia spontaneamente effettuato il pagamento dell'imposta e della relativa sanzione in misura ridotta, ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 15, aderendo in tal modo alla relativa misura agevolativa, tale comportamento appare preclusivo della successiva impugnazione con la quale si contesti, nel merito, la sussistenza del presupposto impositivo, in quanto esso costituisce comportamento concludente comportante "... rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione". (Cass. 18900/2016)

Acquiescenza e contenzioso

Dubbi residuano, invece, nell'ipotesi di pagamento di un atto di accertamento per omesso versamento che è successivamente impugnato. In questo caso, non beneficiando di una riduzione delle sanzioni, non si dovrebbe concretizzare alcuna acquiescenza, e quindi il ricorso dovrebbe ritenersi ammissibile. Da tale angolazione, quindi, l'istituto dell'acquiescenza dovrebbe sempre presupporre una riduzione delle sanzioni, sicché esso non sarebbe applicabile nelle ipotesi di omesso, parziale o tardivo versamento, per le quali, come detto, il legislatore non prevede alcuna riduzione delle sanzioni in caso di mancata proposizione del ricorso.

Acquiescenza ed accertamento con adesione

Altra ipotesi particolare si verifica nell'ipotesi di accertamento con adesione, che non si conclude né con un accordo né con la proposizione del ricorso. In tale ipotesi, è "normale" che il contribuente paghi una volta che siano decorsi i novanta giorni previsti dal legislatore per permettere alle parti di trovare un accordo, ma questo comporta, ad avviso della Corte di Cassazione che le sanzioni siano comunque dovute per intero, se il pagamento avviene decorsi i sessanta giorni dalla notifica.

Corte di Cassazione, sentenza 10 giugno 2015, n. 12006, osserva: *«nel caso di specie è pacifico (v. anche sentenza della CTR) che, a fronte di accertamento notificato in data 16-9-2004, la società contribuente ha presentato in data 11-11-2004 istanza di accertamento con adesione, non andata poi a buon fine; di conseguenza, per quanto sopra precisato, la contribuente ha perso, attesa appunto la presentazione dell'istanza e l'esito negativo della stessa, sia la possibilità di ottenere la riduzione delle sanzioni, prevista dal D.Lgs. N. 218 del 1997 art. 2, comma 5 solo a seguito di definizione positiva, sia la possibilità di far ricorso all'acquiescenza di cui al D.Lgs. N. 218 del 1997, art. 15, espressamente condizionata proprio alla rinuncia a formulare istanza di accertamento con adesione; la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione non consente, infine, alla contribuente di potere beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni di cui al D.Lgs. N. 472 del 1997, art. 17 comma 2, concernente le sanzioni in generale, atteso che, in ordine alle "sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetti dell'adesione commesse nel periodo di imposta", vi è la specifica previsione di cui al D.Lgs. N. 218 del 1997, art. 2 comma 5 e art. 15, comma 1. Alla stregua di quanto sopra, pertanto, erroneamente la CTR, in presenza di accertamento con adesione non andato a buon fine, ha ritenuto illegittima la pretesa dell'Ufficio sol perché la definizione agevolata era stata richiesta entro il termine compresa in esso la sospensione di cui al D.Lgs. N. 218 del 1997, art. 6, per proporre il ricorso».*

Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione è sicuramente lo strumento deflativo più utilizzato dai contribuenti sia perché comporta l'applicazione delle sanzioni nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, e non di quelle irrogate, sia perché la normativa attribuisce al contribuente **ulteriori novanta giorni per impugnare l'atto.**

L'istituto dell'accertamento con adesione è applicabile ai tributi comunali in virtù:

- dell'art. 59, c. 1, lett. m) del D.Lgs. n. 446/1997 che ne prevedeva l'applicazione solo per l'Ici;
- dell'art. 50 della legge n. 449/1997 che ne prevede l'applicazione **per tutti i tributi comunali.**

Con l'introduzione del reclamo/mediazione forse è venuta meno la necessità dell'accertamento con adesione, considerato che con questo, dalla notifica del ricorso alla data del deposito di questo presso la segreteria della CTP possono passare anche **301 giorni.**

Si tratta di due istituti diversi, che possono convivere, ma che si sovrappongono
Qualche ente ha già proceduto alla sua abrogazione

La disciplina comunale

Il D.Lgs. n. 218/1997 disciplina l'istituto per i tributi erariali, prevedendo in particolare due procedimenti: a) per le imposte sui redditi e per l'Iva; b) per gli altri tributi indiretti.

Nulla è detto per i tributi comunali, per cui l'ente locale non è tenuto a seguire una procedura piuttosto che l'altra.

Il regolamento comunale potrà disciplinare **una propria procedura** che tenga conto, anche alternativamente, di quanto previsto dalle due procedure codificate dal 218.

In altre parole, il Comune potrà effettuare un rinvio passivo alla normativa statale, così recependo però automaticamente tutte le sue successive modifiche, oppure può disciplinarlo modificando la normativa statale;

A) limitando i tributi cui si applica;

B) limitandolo ad alcune tipologie di atti (es. aree fabbricabili);

C) modificando la disciplina procedurale (cfr. Ris. 25/98)

Se il Comune non approvato apposito regolamento, allora l'eventuale istanza presentata dal contribuente è priva di effetti (soprattutto con riferimento all'ulteriore termine di 90 giorni)

Particolarità

L'accertamento definito con adesione:

1. non è soggetto ad impugnazione;
2. non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio;
3. comporta l'applicazione della sanzione nella misura di un terzo del **minimo** previsto dalla legge;
4. quando è perfezionato fa perdere efficacia all'accertamento originario.

La normativa non limita l'applicabilità dell'istituto a determinati casi specifici; ciononostante si ritiene che si possa ricorrere a tale istituto:

- quando sussiste materia suscettibile di valutazione discrezionale (es. valore aree fabbricabili);
- impossibilità di quantificare l'oggetto dell'imposizione (es. fabbricato non accatastato e poi demolito);

Conseguentemente si ritiene che non possa essere definito con l'accertamento con adesione un atto contenente una mera liquidazione dell'imposta (es. omesso versamento) o un atto con il quale si contesta l'omessa denuncia di un fabbricato iscritto in catasto con rendita; in questi casi, manca una "materia concordabile".

Inammissibilità istanza

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 29010/2022, interviene per la prima volta sulla sorte delle istanze di accertamento con adesione presentate per materie non contemplate dal regolamento comunale, offrendo una soluzione pienamente condivisibile. La giurisprudenza di legittimità, ma anche quella costituzionale, si sono occupate dell'accertamento con adesione, ma quasi esclusivamente con riferimento **agli effetti del verbale di mancato accordo, ovvero al problema se da tale data riprendono o meno i termini di impugnazione.**

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 140/2011, ha ritenuto che la mera constatazione, in un atto atipico, che in una certa data non sia stato ancora raggiunto l'accordo, da un lato, non impedisce che esso possa essere successivamente raggiunto prima dell'instaurazione del contenzioso e, dall'altro, non esprime l'univoca volontà del contribuente di escludere, anche per il futuro, la composizione amministrativa della controversia. Pertanto, la constatazione del mancato accordo tra le parti non integra una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all'istanza di accertamento con adesione, sia essa manifestata con dichiarazione espressa o mediante proposizione del ricorso. **Conseguentemente il termine di 90 giorni non può essere compresso.**

La Corte di Cassazione, con la sentenza 29010/2022, si è invece occupata del caso di **istanza presentata per materia non concordabile**. In particolare, il regolamento comunale prevede che l'accertamento con adesione non è applicabile agli atti di mera liquidazione dei tributi conseguente all'attività di controllo formale delle dichiarazioni, alle fattispecie nelle quali l'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi ed incontrovertibili, e comunque a condizione che ci sia materia concordabile. Nel caso scrutinato dalla Corte di Cassazione, l'istanza non riguardava materia concordabile e conseguentemente non poteva operare l'effetto sospensivo della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, conseguente, appunto all'insussistenza del presupposto per la sua presentazione. Il ricorso proposto usufruendo degli ulteriori 90 giorni è stato quindi dichiarato inammissibile per tardività.

Effetti adesione -Cass. Sent., 16-03-2016, n. 5138

Perciò, una volta definito l'accertamento con adesione, mediante la fissazione anche del "quantum debeatur", alla parte contribuente non resta che eseguire l'accordo, versando quanto da esso risulta, essendo per legge esclusa la possibilità d'impugnare l'accordo stesso (conf. Cass. n. 18962/2005 e n. 10086/2009, nonché a "contrariis" n. 15170/2006).

Resta, dunque, esclusa ogni possibilità di ripensamento del contribuente dopo la definizione del contesto tributario mediante adesione, in qualsiasi forma esso sia manifestato ivi compresa la proposizione al fisco di una domanda di restituzione di somme»

Procedura

Il ricorso all'accertamento con adesione può avvenire su iniziativa del comune o del contribuente. Il comune può inviare al contribuente un “invito a comparire” nel quale sono indicati:

- i periodi d'imposta suscettibili di accertamento;
- il luogo ed il giorno per definire l'accertamento con adesione;
- gli elementi su cui si basa la pretesa tributaria.

Dal 2008 è stato introdotto il **nuovo istituto dell'adesione all'invito a comparire**, che potrà essere recepito dal comune con propria norma regolamentare, che prevede l'applicazione delle sanzioni in misura di 1/6. La norma, applicabile ai soli tributi erariali (ma recepibile dal Comune in virtù del potere di prevedere riduzioni delle sanzioni per via regolamentare) è stata abrogata ma continua (per ora) ad applicarsi fino al 31/12/2016 (art. 2, co. 2, lett. a) DI n. 153/2015)

Procedura su istanza contribuente

Il contribuente cui è stato notificato l'avviso può presentare istanza di accertamento con adesione. La presentazione dell'istanza produce l'effetto **di sospendere per novanta giorni** sia i termini per pagare che per impugnare. L'eventuale successiva proposizione del ricorso equivale a rinuncia all'accertamento con adesione.

Ricevuta l'istanza di accertamento con adesione il comune deve invitare il contribuente a comparire (ma potrebbe non farlo).

Se si perviene ad un accordo, l'ente redige l'atto di accertamento con adesione, in duplice copia, sottoscritta dal funzionario responsabile dell'imposta e dal contribuente (o dal suo procuratore speciale o generale); l'atto deve contenere la motivazione che ha portato all'adesione, la liquidazione dell'imposta, sanzioni ed interessi. **Il procedimento si perfeziona con il versamento entro 20 giorni dalla sottoscrizione, o in caso di pagamento rateale della prima rata, unitamente alla garanzia.**

Entro 10 giorni dal pagamento il contribuente invia all'ente locale la quietanza del pagamento e l'eventuale garanzia ed il comune rilascia copia dell'atto di accertamento con adesione, che quindi si perfeziona esclusivamente con il pagamento. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro.

Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

Modifiche D.lgs. n.159/2015 – art. 3

Co.2. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del d.lgs. 218/1997, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla **prima entro il termine di pagamento della rata successiva** comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, **nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.**

Co. 3. E' esclusa la decadenza in caso di **lieve inadempimento** dovuto a:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

.....

5. Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471/1997, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.

6. L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del **ravvedimento** di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472/1997, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.”.

Problemi

Spesso l'istanza è presentata ai soli fini dilatori. Per giurisprudenza costante di legittimità, ma anche costituzionale, il termine di 90 giorni spetta anche in caso di rigetto espresso da parte del Comune a concordare.

Secondo la Cassazione (contrariamente a quanto sostenuto dall'AE) il termine di 90 giorni non si cumula con la sospensione feriale – Cass. Sez. VI - 5, Ord., 05-06-2015, n. 11632

«La giurisprudenza di questa Corte è nel senso di ritenere inapplicabile la sospensione dei termini per il periodo feriale ai procedimenti non giurisdizionali. In questa direzione, superando l'orientamento espresso da Cass. n. 2682/11, si è ormai stabilmente affermato che la sospensione del termine per l'impugnazione degli atti d'imposizione tributaria prevista dal D.Lgs. N. 218 del 1997, art. 6, comma 3, è volta a garantire un concreto spatium deliberandi in vista dell'accertamento con adesione (il cui esperimento resta, appunto, consentito) e va riferita al relativo procedimento, che ha natura amministrativa (cfr. Cass. n. 28051 del 2009)»

Problemi

Cassazione 10-06-2015, n. 12006 : «Nel caso di specie è pacifico (v. anche sentenza della CTR) che, a fronte di accertamento notificato in data 16-9-2004, la società contribuente ha presentato in data 11-11-2004 **istanza di accertamento con adesione, non andata poi a buon fine**; di conseguenza, per quanto sopra precisato, la contribuente ha perso, attesa appunto la presentazione dell'istanza e l'esito negativo della stessa, **sia la possibilità di ottenere la riduzione delle sanzioni**, prevista dal D.Lgs. N. 218 del 1997 *art. 2, comma 5* solo a seguito di definizione positiva, sia la possibilità di far ricorso all'acquiescenza di cui al D.Lgs. N. 218 del 1997 *art. 15*, **espressamente condizionata proprio alla rinuncia a formulare istanza di accertamento con adesione**; **la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione non consente, infine, alla contribuente di potere beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni** di cui al D.Lgs. N. 472 del 1997 *art. 17 comma 2*, concernente le sanzioni in generale, atteso che, in ordine alle "sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetti dell'adesione commesse nel periodo di imposta", vi è la specifica previsione di cui al D.Lgs. N. 218 del 1997 *art. 2 comma 5 e art. 15, comma 1*.
Alla stregua di quanto sopra, pertanto, erroneamente la CTR, in presenza di accertamento con adesione non andato a buon fine, ha ritenuto illegittima la pretesa dell'Ufficio sol perchè la definizione agevolata era stata richiesta entro il termine compresa in esso la sospensione di cui al D.Lgs. N. 218 del 1997 *art. 6*, per proporre il ricorso

Accertamento con adesione ed IMU

Va evidenziato che la vecchia Imu recava una disciplina del tutto particolare. L'art. 9, comma 5, del d.lgs. n. 23/2011, disponeva che *«con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, i comuni possono introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal citato decreto legislativo n. 218 del 1997, e gli altri strumenti di deflazione del contenzioso, sulla base dei criteri stabiliti dal citato decreto legislativo n. 218 del 1997, **prevedendo anche che il pagamento delle somme dovute possa essere effettuato in forma rateale, senza maggiorazione di interessi**»*.

La particolarità stava nel fatto che il comune poteva disporre rateizzazioni senza maggiorazione di interessi. La disposizione è stata abrogata e la nuova Imu, disciplinata dalla l. n. 160/2019, non dispone alcunché, sicché per la nuova Imu occorre fare riferimento alla regola generale, ovvero all'art. 50 della l. n. 449/1997.

Definizione agevolata sanzioni

Con l'istituto della cd. definizione agevolata delle sanzioni ("definizione in via breve"), disciplinato dal D.Lgs. N. 472 del 1997, *art. 17, comma 2*, viene consentito al contribuente di estinguere l'obbligazione sanzionatoria nascente dalla violazione commessa, pagando, entro un determinato termine, una somma a titolo di sanzione amministrativa di ammontare pari ad un terzo delle sanzioni irrogate; **siffatta definizione agevolata è riferita solo alle sanzioni** (v. in tal senso anche circolare n. 180/98) **e comporta quindi l'estinzione dell'eventuale controversia solo limitatamente ai profili sanzionatori derivanti dalla violazione delle norme tributarie, ferma restando la contestabilità in sede giudiziale degli aspetti legati al pagamento dell'imposta da cui scaturisce la sanzione**; chiara anche in tale ipotesi è la ratio dell'istituto, che consente all'Erario di incassare in tempi rapidi seppur in misura ridotta) le sanzioni irrogate ed al contribuente, che ritiene di essere nel giusto senza tuttavia averne la certezza, di bloccare le sanzioni ridotte versando il corrispondente ammontare, e, nello stesso termine di legge, proporre eventuale ricorso alla Commissione tributaria.

Dubbi

avviso pagato con sanzione ridotta ed imposta nei 60 giorni e poi impugnato;
Ammissibilità del ricorso ? (Sì, secondo Cassazione);
Dubbio su perfezionamento definizione delle sanzioni; il problema si pone in caso di accoglimento del ricorso: il Comune rimborsa la sola imposta o anche le sanzioni?

Comunque sia, è certo che in caso di rigetto del ricorso, il contribuente deve corrispondere le sanzioni per intero, e quindi l'ente dovrà recuperare i 2/3 di sanzioni non versate.

Annullamento/rettifica

L'autotutela è il potere di ritiro degli atti di accertamento ritenuti illegittimi che si esercita o su istanza di parte o in sede di riesame d'ufficio.

L'atto di ritiro compete all'organo che ha emanato l'atto e quindi al funzionario responsabile del tributo (principio del *contrarius acutus*).

L'autotutela può portare all'annullamento totale dell'atto o alla sua parziale rettifica, con efficacia *ex tunc* .

Va anche premesso che la richiesta di autotutela avanzata dal contribuente non garantisce alcuna certezza in ordine all'esito del procedimento, non essendoci alcun obbligo di provvedere, né sospende i termini per impugnare, a differenza dell'istituto dell'accertamento con adesione, che se adottato dal comune garantisce comunque un ulteriore periodo di novanta giorni per la proposizione del ricorso.

Si ricorda che il Comune non può sospendere i termini di impugnazione degli atti, i quali essendo termini processuali non sono disponibili

Annullamento/rettifica

L'autotutela nell'ambito del procedimento tributario trova il suo primo riconoscimento normativo nell'abrogato art. 68 del d.p.r. n. 287 del 1992, ora sostituito dall'art. 23 del d.p.r. n. 107 del 2001.

L'ingresso nel campo dei tributi comunali è segnato dall'art. 2-*quater* del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564 che obbliga i comuni ad indicare, “secondo i rispettivi ordinamenti”, gli organi competenti per l'esercizio del potere di annullamento.

Il d.lgs. 159/2015, in vigore dal 22/10/2015

Art. 11. Autotutela

All'articolo 2- quater **del DL 564/1994, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 656/1994, sono apportate le seguenti modificazioni:**

a) dopo il comma 1-quinquies sono aggiunti i seguenti:

“1-sexies. Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica **dell'atto purché rinunci al ricorso**. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute (**nota: evita estinzione giudizio**).

1-septies. Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del DL 472/1997.

1-octies. L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente.”. (nota: risolve annosa questione di cui si dirà)

Quando ricorrere all'autotutela

In assenza di espressa regolamentazione comunale - peraltro non necessaria, essendo solo prevista l'indicazione dell'organo competente all'esercizio del potere di annullamento, obbligo peraltro successivamente confermato dall'art. 1, comma 162 della legge n. 296 del 2006 – al fine di comprendere i confini che regolano il potere in questione si potrà far riferimento al decreto del Ministero delle finanze, 11 febbraio 1997, n. 37, che disciplina l'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria.



Quando ricorrere all'autotutela

In particolare l'art. 2 stabilisce che l'amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

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

Limiti all'esercizio dell'autotutela

Per quanto riguarda i limiti all'esercizio del potere di autotutela lo stesso art. 2 citato prevede al comma 2 che non si procede all'annullamento d'ufficio per motivi sui quali sia intervenuta **sentenza passata in giudicato favorevole** all'Amministrazione finanziaria (1). A tale limite va anche aggiunta l'intervenuta prescrizione, in quanto al comune è preclusa la possibilità di rinunciare alla prescrizione (2).

(1) La sentenza passata in giudicato preclude l'esercizio della autotutela soltanto ove vi sia una pronuncia sul merito del rapporto tributario, mentre non è di ostacolo la sentenza che si sia arrestata su ragioni pregiudiziali (irricevibilità, difetto di giurisdizione, inammissibilità, improcedibilità), ovvero una sentenza passata in giudicato su questioni di rito.

(2) Peraltro, occorre rammentare che l'art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 dispone che «E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, **che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato**, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge».

Modifiche alla 241/90

L'art. Art. 21-nonies - Annullamento d'ufficio – non prevede un termine preciso entro il quale effettuare l'annullamento (si faceva riferimento ad un termine ragionevole).

Dal 29/8/2015 (modificato dall'art. 6 legge 124/2015) è previsto che «Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-octies, esclusi i casi di cui al medesimo articolo 21-octies, comma 2, può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole, **comunque non superiore a diciotto mesi** dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici... >>.

Il termine in questione non pare applicabile agli atti di accertamento tributario

Rettifiche = annullamento parziale

Va anche precisato, con riferimento ad annualità per le quali il potere di accertamento sia già decaduto, che nell'esercizio dell'autotutela rientra solo il potere di rettificare al ribasso la pretesa impositiva, ma non quella di sostituire gli atti con un nuova e più ampia pretesa, giacché in tal modo si violerebbe la normativa che impone l'esercizio del potere di accertamento entro determinati confini temporali tracciati a pena di decadenza.

L'annullamento dell'atto di accertamento, anche in pendenza di giudizio, non preclude il potere di emissione di un nuovo atto purché siano rispettati i termini decadenziali dell'accertamento.

Il comune potrebbe rimettere un atto anche a seguito di sentenza di annullamento di un precedente atto: l'unico limite è il rispetto del termine decadenziale.

Impugnazione atto rettifica

Per quanto riguarda gli **atti di annullamento parziale** di atti di accertamento, con i quali appunto si accolgono in parte le ragioni del contribuente, si ritiene, proprio perché l'atto in rettifica non è un nuovo atto ma si limita ad annullare una parte del provvedimento originario, quindi con efficacia *ex tunc*, che tale atto **non sia autonomamente impugnabile**, anche per carenza di interesse ad agire, in quanto laddove si dovesse pervenire al suo annullamento per via giudiziale ritornerebbe in vita l'avviso originario, con la pretesa piena. Conferma Cassazione, ordinanza 18 maggio 2011, n. 10958.

Come visto l'art. 11, comma **1-octies del D.lgs n. 159/2015, risolve il problema,**
disponendo che «L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente

L'impugnazione del diniego di autotutela

In passato la giurisprudenza di legittimità si è divisa sulla possibilità o meno di impugnare innanzi la commissione tributaria il diniego di autotutela opposto dal comune.

Peraltro le incertezze sono derivate da pronunce delle stesse sezioni unite che hanno impiegato un po' di tempo prima di incanalarsi in una strada a senso unico.

Le sezioni unite senza ammettere espressamente il cambio di direzione, con varie sentenze, tra cui 23 aprile 2009, n. 9669, osservano che «Nella già citata sentenza n. 7388 del 2007 si chiarisce infatti che l'esercizio del potere di autotutela **"non costituisce un mezzo di tutela del contribuente"** e che "nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - **soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria**"».

L'impugnazione del diniego di autotutela

Da ultimo, Cassazione, ordinanza 17 ottobre 2013, n. 23645, osserva che «com'è noto, in tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, quello impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui al Dlgs 546/1992, art. 19, e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché , altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cfr. anche Cass. Sez. U, Sentenze n. 3698 del 16/02/2009, n. 7388 del 2007).

Pietra miliare-Corte Costituzionale, sentenza 13 luglio 2017, n. 181

In tale sentenza si osserva quanto segue: «secondo la giurisprudenza della Corte di cassazione, l'autotutela tributaria – che non si discosta, in questo essenziale aspetto, dall'autotutela nel diritto amministrativo generale – costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie fiscali sulla base di valutazioni largamente discrezionali, e non uno strumento di protezione del contribuente non esiste un dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente **l'annullamento d'ufficio non ha funzione giustiziale**,e comporta di regola valutazioni discrezionali, non esauendosi il potere dell'autorità che lo adotta unicamente nella verifica della legittimità dell'atto e nel suo doveroso annullamento se ne riscontra l'illegittimità. Questa configurazione dell'autotutela tributaria emerge del resto chiaramente dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, **che afferma il carattere discrezionale dell'autoannullamento tributario** e, come visto, sottolinea che esso «non costituisce un mezzo di tutela del contribuente..... il rimettente non considera **l'interesse pubblico alla certezza dei rapporti giuridici**. Se questa Corte affermasse il dovere dell'amministrazione tributaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela, aprirebbe la porta (ammettendo l'esperibilità dell'azione contro il silenzio, con la conseguente affermazione del dovere dell'amministrazione di provvedere e l'eventuale impugnabilità dell'esito del procedimento che ne deriva) **alla possibile messa in discussione dell'obbligo tributario consolidato a seguito dell'atto impositivo definitivo. L'autotutela finirebbe quindi per offrire una generalizzata “seconda possibilità” di tutela, dopo la scadenza dei termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo.** Affermare il dovere dell'amministrazione di rispondere all'istanza di autotutela significherebbe, in altri termini, creare una nuova situazione giuridicamente protetta del contribuente, per giunta azionabile **sine die dall'interessato, il quale potrebbe riattivare in ogni momento il circuito giurisdizionale, superando il principio della definitività del provvedimento amministrativo e della correlata stabilità della regolazione del rapporto che ne costituisce oggetto**».

Interpello (in attesa della delega fiscale)

L'art. 6, co. 6 della legge n. 23 del 2014 (1) ha delegato il Governo ad introdurre disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantire una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri. In attuazione della delega è stato emanato il D.lgs. n. 156 del 2015, recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.

Dal 1° gennaio 2016 la disciplina dell'interpello risulta regolata dal novellato art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000) e da altre disposizioni del D.lgs. n. 156 del 2015 ed in particolare dagli articoli 2 (legittimazione e presupposti), 3 (contenuto delle istanze), 4 (istruttoria dell'interpello), 5 (inammissibilità delle istanze) e 6 (coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso).

(1) *Legge delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente*

Interpello

Il nuovo quadro normativo prevede diverse tipologie di interpello, non tutte applicabili ai tributi comunali:

interpello ordinario: riguarda l'applicazione delle disposizioni tributarie quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e sulla corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza; **l'interpello ordinario è applicabile ai tributi comunali**;

interpello probatorio: riguarda la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti, come ad esempio le istanze presentate dalle società "non operative" (articolo 30 della legge 724 del 1994); **l'interpello probatorio nei fatti è inapplicabile ai tributi comunali**;

Interpello

interpello antiabuso: riguarda l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie con riferimento a qualsiasi settore impositivo; l'interpello antiabuso è applicabile ai tributi comunali (1);

interpello disapplicativo: riguarda la disapplicazione di norme che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta se viene fornita la dimostrazione che detti effetti elusivi non potevano verificarsi; l'interpello disapplicativo è inapplicabile ai tributi comunali.

(1) La Corte di Cassazione, sentenza 30 novembre 2009, n. 25127, ha applicato il concetto di abuso del diritto in una controversia relativa all'ICI dovuta per un area fabbricabile

Interpello

L'art. 12 del D.lgs. n. 156 del 2015 prevede che le disposizioni recate dal decreto, salve alcune ipotesi espressamente richiamate, entrano in vigore il 1° gennaio 2016. L'art. 8, co. 3 del decreto dispone che *«Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dal presente Titolo I»*

L'art. 8, comma 4, reca una disposizione transitoria, applicabile solo alle Agenzie fiscali, in base alla quale fino all'emanazione dei provvedimenti dei Direttori delle Agenzie restano applicabile le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione dell'istanza.

Con riferimento agli enti locali, non è stata prevista analoga disposizione, pertanto nelle more dell'attuazione di quanto previsto non è possibile applicare in via transitoria il precedente regolamento che ogni ente avrebbe dovuto adottare in base a quanto disposto dall'art. 1, co. 4 della legge n. 2012 del 2000.

Interpello

Pertanto, nelle more dell'aggiornamento del regolamento comunale sul diritto di interpello, fatte salve le norme procedurali non in contrasto con il nuovo quadro normativo, le modifiche recate dal D.lgs. n. 156 del 2015 sono applicabili ai tributi locali già dal 1° gennaio 2016, e ciò ovviamente anche nell'ipotesi in cui il Comune non abbia mai approvato un proprio regolamento sul diritto di interpello.

Come detto, l'unico interpello certamente applicabile ai tributi comunali è l'interpello ordinario. L'art. 11, comma 3, l. n. 212/2000 impone all'amministrazione di rispondere nel termine di novanta giorni. La risposta, scritta e motivata, vincola il comune con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente. **Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente.** **Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difforni dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli.** Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante. Infine, occorre prendere atto che l'istituto dell'interpello risulta essere fattivamente utilizzato solo nei comuni più strutturati, oltre al fatto che la stragrande maggioranza dei comuni non ha neanche aggiornato i propri regolamenti alle novità del 2015.

Il reclamo/mediazione

L'art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992 è stato completamente riscritto dal d.lgs. n. 156/2015, ampliando gli atti soggetti a reclamo. La relazione illustrativa chiarisce che la ratio risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflattivi del contenzioso tributario, considerando che il 90% degli atti emessi dagli enti locali è d'importo inferiore ai 20 mila euro e tenendo conto che l'esperienza passata dell'Agenzia delle entrate evidenzia un'alta percentuale di definizione. Per gli atti notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018 l'importo è stato elevato a 50 mila euro.

Va premesso che si dubita che l'istituto in questione possa avere per i tributi comunali percentuali di diffusione lontanamente comparabili con quelle dell'Agenzia delle entrate, e ciò in ragione del fatto che nella maggior parte dei casi **il contenuto degli atti di accertamento è a contenuto vincolato, come un omesso versamento**, sicché, a ben vedere, nella maggior parte dei casi l'istituto in questione si sovrappone all'accertamento con adesione, tant'è che molti enti, anche al fine di evitare azioni dilatorie, hanno abrogato il regolamento per l'accertamento con adesione

Il reclamo/mediazione

Il vero vantaggio per il Comune è la possibilità di “leggere” il ricorso prima del suo deposito, e quindi di poter annullare l’atto senza rischiare la condanna alle spese per la “cessata materia del contendere”, ovviamente nei casi in cui il contribuente abbia ritenuto di presentare ricorso direttamente, senza una preventiva interlocuzione, anche con un’istanza di riesame in autotutela.

La normativa prevede, per le controversie di valore non superiore a 50.000 euro, che “il ricorso produce gli effetti di un reclamo” e può contenere anche una proposta di mediazione con rideterminazione della pretesa impositiva.

La norma non pone più, come in passato, limitazioni con riferimento al soggetto che ha emesso l’atto, pertanto sono reclamabili tutti gli atti emessi dagli enti impositori, compresi quelli degli enti locali, dell’agente della riscossione e dei concessionari iscritti all’albo di cui all’art. 53 del d.lgs. n. 446/1997.

Altra importante novità riguarda la possibilità di proporre reclamo anche avverso gli atti catastali, che essendo di valore indeterminabile erano in precedenza esclusi dalla mediazione.

Il reclamo/mediazione

Per quanto riguarda il valore della controversia, questa si calcola secondo i criteri dettati dall'art. 12 del d.lgs. n. 546/1992, ovvero considerando la sola imposta, al netto di sanzioni ed interessi. Negli atti di irrogazione delle sole sanzioni, il valore è dato dall'ammontare di queste.

Nel caso di reclamo cumulativo avverso più atti di accertamento, il valore va calcolato con riferimento ad ogni singolo atto, e non alla sommatoria delle imposte di tutti gli atti.

Stesse conclusioni nel caso del ricorso collettivo avverso più atti notificati a soggetti diversi.

In generale, quindi, va rimarcato che oggetto di mediazione è qualsiasi atto emesso o non emesso (come il diniego tacito alla richiesta di rimborso) che sia autonomamente impugnabile. Così, ad esempio, a nulla rileva che per un atto di accertamento comunale sia stata già presentata un'istanza di accertamento con adesione, non andata a buon fine.

All'inizio, le solite elucubrazioni dottrinali hanno convinto qualche comune ad adottare degli specifici regolamenti, come se l'istituto in questione necessitasse di essere preventivamente recepito, alla stregua di quanto accade con l'accertamento con adesione. In realtà, esso opera, pacificamente, ex lege.

Il reclamo/mediazione

Il reclamo non è atto diverso dal ricorso, ma è il ricorso stesso che assume valore di reclamo, e ciò lo si desume espressamente dal comma 1, ma anche dal successivo comma 3, il quale prevede che scaduti i termini concessi per addivenire ad un accordo nella fase pre-processuale, il ricorrente deve costituirsi in giudizio entro 30 giorni, depositando il ricorso/reclamo presso la segreteria della commissione adita, a pena di inammissibilità.

Ciò implica anche che il deposito di un ricorso diverso da quello presentato nella fase pre-processuale della mediazione è da ritenere inammissibile, stante il divieto generale di integrazione dei motivi del ricorso, possibile solo alle condizioni e con le formalità previste dall'art. 24 del d.lgs. n. 546/1992, che ne ammette l'integrazione solo se questi sono conseguenti al deposito di documenti non conosciuti ad opera delle parti o per ordine della commissione, con l'ulteriore precisazione che l'integrazione avviene con le stesse formalità della presentazione del ricorso, e quindi con notifica all'ente impositore.

Ulteriore effetto della coincidenza del ricorso con l'atto di reclamo è che questo soggiace a tutti i requisiti previsti per la presentazione del ricorso e quindi, ad esempio, per le controversie di importo superiore a 3 mila euro deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico ricevuto, ai sensi dell'art. 18 del d.lgs. n. 546/1992.

Il reclamo/mediazione

Come detto, il reclamo essendo il ricorso, deve essere notificato con le modalità previste dall'art. 20, del d.lgs. n. 546/1992, compresa, finalmente, la notifica con posta elettronica certificata.

Il ricorso/reclamo “può” contenere una proposta di mediazione formulata dal contribuente con la quale si propone una rideterminazione della pretesa impositiva. Si tratta, quindi, di una facoltà e non di un obbligo.

La normativa non pone limiti specifici, e quindi è potenzialmente soggetto a mediazione qualsiasi atto emesso dal comune, compreso l'atto di irrogazione delle sole sanzioni, il diniego al rimborso, ma anche un atto di contestazione di un omesso o parziale versamento. In altri termini, la norma non richiede, come nel caso dell'accertamento con adesione, l'esistenza di una materia concordabile, stante la finalità deflattiva dell'istituto. Ammissibile è anche una mediazione limitata alla sola riduzione delle sanzioni, anche se difficilmente accettabile nel caso di applicazione delle sanzioni del 30% per omesso/parziale versamento, perché a livello sistemico appare illogico concludere che la presentazione del ricorso porti ad un alleggerimento delle sanzioni, posto che quella del 30%, come visto, non risulta oggetto di acquiescenza, anche se la Corte di Cassazione, invero, è di parere opposto. Giustificabile, al contrario, appare la riduzione della sanzione del 30% nel caso in cui si pervenga anche ad una riduzione dell'imposta, giacché in tale ipotesi la riduzione della sanzione è giustificata dall'errore commesso dal comune in sede di quantificazione del tributo

Il reclamo/mediazione

Il comma 5 precisa che l'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o la proposta di mediazione, può formulare una propria proposta, avendo riguardo:

- all'eventuale incertezza delle questioni controverse;
- al grado di sostenibilità della pretesa;
- al principio di economicità dell'azione amministrativa.

Questi tre criteri devono orientare la scelta dell'ente, ed in qualche modo rappresentano il contenuto minimo della motivazione, con riferimento all'accoglimento della proposta del contribuente, al suo rigetto oppure alla formulazione di una controproposta.

Sulla portata dei tre criteri possono essere richiamati i condivisibili indirizzi forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare 19 marzo 2012, n. 9/E.

LE SPESE DI LITE IN CASO DI RIGETTO IMMOTIVATO DEL RECLAMO/MEDIAZIONE

Di particolare importanza per i funzionari comunali è la modifica recata all'art. 17-bis del d.lgs. 546/1992, ad opera dell'art. 4, comma 1, lett. e), legge 130/2022, con il quale è stato introdotto il nuovo comma 9-bis. Tale comma prevede che **in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione**, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento **delle ragioni già espresse in sede di reclamo** o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio. Tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale “responsabilità amministrativa del funzionario” che ha “immotivatamente” rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.

LE SPESE DI LITE IN CASO DI RIGETTO IMMOTIVATO DEL RECLAMO/MEDIAZIONE

La nuova disposizione è solo in parte innovativa, in quanto per le controversie oggetto di reclamo/mediazione l'art. 15, comma 2-septies, d.lgs. 546/1992 già dispone che nelle controversie oggetto di reclamo/mediazione, le spese di giudizio sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento, spese che sono ovviamente poste a carico della parte soccombente e quindi dell'ente locale che ha rigettato la proposta di reclamo/mediazione. **La novità sta nella previsione di una responsabilità amministrativa del funzionario che ha rigettato il reclamo, ma “immotivatamente”.**

La nuova disposizione incide sulla gestione del contenzioso tributario, posto che non tutti i comuni di norma rispondono al reclamo, quando questo è palesemente infondato.

Prassi questa che oggi deve essere superata, in quanto la mancata risposta può essere considerata come rigetto immotivato del reclamo, ovviamente nell'ipotesi di successivo accoglimento del ricorso.

LE SPESE DI LITE IN CASO DI RIGETTO IMMOTIVATO DEL RECLAMO/MEDIAZIONE

Va anche evidenziato che la norma, sicuramente deflattiva del contenzioso, potrebbe ingenerare un comportamento eccessivamente adesivo da parte dell'ufficio, col rischio di accettare istanze di reclamo o mediazione anche non del tutto fondate, al solo fine di evitare addebiti di responsabilità. Comportamento questo, potenzialmente incentivato da altre disposizioni normative che escludono il danno erariale, salvo l'ipotesi di dolo, per l'accoglimento del reclamo/mediazione. Si ricorda, infatti, che sotto il profilo dell'eventuale danno erariale che può derivare dall'accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione, l'art. 39, comma 10, dl 98/2011, dispone che ai rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'art. 29, comma 7 del dl 78/2010, il quale dispone che **con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti, per quel che qui interessa, dal d.lgs. n. 218/1997, dell'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992, degli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 472/1997, la responsabilità di cui all'art. 1, comma 1, della legge n. 20/1994, è limitata alle ipotesi di dolo**. In altri termini, in base alla normativa richiamata, la responsabilità del funzionario responsabile in sede di giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica, con esclusivo riferimento alle valutazioni di diritto e di fatto operate in sede di reclamo e mediazione, è limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo.

LE SPESE DI LITE IN CASO DI RIGETTO IMMOTIVATO DEL RECLAMO/MEDIAZIONE

Peraltro, va evidenziato che comunque per i Comuni, la condanna al pagamento delle spese di giudizio già rappresenta una possibile fonte di danno erariale, posto che le spese di lite liquidate in sentenza rappresentano **sempre** un debito fuori bilancio che va riconosciuto con apposita delibera del consiglio comunale, da inviare successivamente alla Corte dei Conti.

Il reclamo/mediazione

Nelle controversie avverso una domanda di rimborso, l'accordo si perfeziona invece con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo stesso costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute dal contribuente. Nel caso in cui il comune non provveda successivamente al rimborso delle somme concordate, non è attivabile il giudizio di ottemperanza, che riguarda solo gli obblighi derivanti da una sentenza della commissione tributaria, sicché il contribuente dovrà agire innanzi al giudice ordinario per ottenere un decreto ingiuntivo.

Il comma 7 accorda in caso di mediazione una riduzione delle sanzioni, applicabili nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge, e non di quelle irrogate.

Il comma 8 prescrive la sospensione della riscossione dell'atto reclamabile per tutto il periodo di 90 giorni, precisando che in caso di mancata mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

La nuova conciliazione: LA PROPOSTA DI CONCILIAZIONE FORMULATA DAL GIUDICE TRIBUTARIO

L'art. 4, comma 1, lett. g), legge 130/2022 introduce nel processo tributario l'istituto della conciliazione su proposta del giudice tributario, limitatamente alle controversie soggette a reclamo. Il nuovo art. 48-bis.1, d.lgs. 546/1992, dispone che per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-bis, del medesimo d.lgs. 546/1992, la corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione. La proposta può essere formulata in udienza o fuori udienza. Se è formulata fuori udienza, è comunicata alle parti. Se è formulata in udienza, è comunicata alle parti non comparse. La causa può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.

La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, nel quale sono indicati le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Conciliazione giudiziale fuori udienza

Art. 48 del D.lgs. n. 546/1992 sostituito dall'art. 9 D.lgs. n. 156/2015

Conciliazione fuori udienza con data trattazione fissata

Se **in pendenza del giudizio** le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano **istanza congiunta** sottoscritta personalmente o dai difensori per la **definizione totale o parziale della controversia**.

Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia **sentenza di cessazione della materia del contendere**.

Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con **ordinanza** la **cessazione parziale della materia del contendere** e **procede alla ulteriore trattazione della causa**.



Conciliazione giudiziale fuori udienza

Conciliazione fuori udienza con trattazione non fissata

Se la data di trattazione non è fissata, provvede con **decreto** il **presidente della sezione**.

La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce **titolo per la riscossione** delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. (quindi non lo è più l'atto di accertamento)

Conciliazione in udienza (art. 48-bis)

Ciascuna parte entro 10 giorni liberi prima dell'udienza, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.

All'udienza la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

La conciliazione si perfeziona con **la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme** dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

La commissione dichiara con sentenza **l'estinzione del giudizio** per cessazione della materia del contendere.

Conciliazione definizione e pagamento – Art. 48-ter

- 1. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del **40% del minimo previsto dalla legge**, in caso di perfezionamento della conciliazione nel **corso del primo grado** di giudizio e **nella misura del 50% per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio.**

Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui all'articolo 48-bis.

In caso di **mancato pagamento delle somme dovute** o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché **della sanzione del 30%** (prevista in generale per gli omessi versamenti) **aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta**

Grazie per l'attenzione

Pasquale Mirto

A cura di
Scuola IFEL

formazione@fondazioneifel.it
elearning.fondazioneifel.it

