

Formazione IFEL
per i Comuni



L'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO DEI TRIBUTI LOCALI

a cura di Samantha Zebri
22 ottobre 2019 - Vicenza



Indice

- **Il potere di accertamento: fonti normative, disciplina, limiti.**
- **L'attività istruttoria: strumenti, procedure, atti.**
- **L'atto di accertamento: requisiti formali e sostanziali ; la motivazione; notifica; decadenza; rimedi amministrativi e giurisdizionali.**
- **Le sanzioni tributarie: disciplina ed applicazione; le sanzioni in caso di acquiescenza, accertamento con adesione, mediazione, conciliazione.**
- **La procedura di accertamento con adesione ad iniziativa d'ufficio e su richiesta del contribuente: operatività, differenze, specificità ed utilità.**

- **L'autotutela.**

Il potere di accertamento

- Art.1 commi 161 e ss L.296/06 : 5 anni di decadenza del potere di accertamento, uniformità di disciplina per ogni tipo di accertamento (ex liquidazione, accertamento in rettifica e accertamento d'ufficio per omessa dichiarazione), essenzialità della “motivazione”, ...;
- Validi a che principi generali tra cui quelli di derivazione europea di proporzionalità e non esorbitanza, oltre ai principi di non discriminazione e ragionevolezza,....
- Ne bis in idem e riedizione del potere di accertamento
- Il diritto di difesa e sua attuale tendenza all'anticipazione fin dalla fase istruttoria.

Le norme di riferimento

L.296/06 art.1 comma 161.

Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.

Requisiti di legge

Legge 296/06 art.1 comma 162

162. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. Gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale e' possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell' autorità amministrativa presso i quali e' possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, delle modalita', del termine e dell'organo giurisdizionale cui e' possibile ricorrere, nonche' il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo.

Titolo esecutivo e rimborsi

Legge 296/06 art.1 comma 163.

Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento e' divenuto definitivo.

Legge 296/06 art.1 comma 164.

Il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui e' stato accertato il diritto alla restituzione. L'ente locale provvede ad effettuare il rimborso entro centottanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Compensazione e importi minimi

Legge 296/06 art.1 comma 167.

Gli enti locali disciplinano le modalita' con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali.

Legge 296/06 art.1 comma 168.

Gli enti locali, nel rispetto dei principi posti dall' articolo 25 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi. In caso di inottemperanza, si applica la disciplina prevista dal medesimo articolo 25 della legge n. 289 del 2002.

Sanzioni contestuali all'accertamento

Art. 17 D.Lgs.472/97 Irrogazione immediata

1. In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità'.

....

2. 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 piu' gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

Attività ed organizzazione

L'attività di accertamento può essere condotta posizione per posizione, con specifica istruttoria e motivazione “su misura”, oppure in modo c.d. “massivo”, ossia mediante elaborazione multipla degli atti sulla base di preventivi incroci di banche dati ed attività di elaborazione di “liste” di posizioni rilevanti ai fini di indagine.

Ovviamente occorre idonea organizzazione, sempre più spesso caratterizzata da una più o meno marcata esternalizzazione delle attività: ad esempio con l'appalto di servizi l'ente si assicura l'ausilio della forza lavoro dell'appaltatore ma è il dirigente comunale a restare investito della responsabilità del tributo; diversamente in caso di concessione detta responsabilità passa in capo alla concessionaria.

In caso di appalto l'ente impositore è tenuto ad esercitare l'attività impositiva valorizzando nuove professionalità, posto che fulcro di tutto diventa la direzione ed il controllo del servizio reso in esecuzione del contratto d'appalto. Centrali gli aspetti della progettualità, della procedura di gara, del controllo sull'esecuzione del contratto, del c.d. S.A.L. (stato avanzamento lavori) e dell'irrogazione delle penali,...

Modelli di gestione

Nel panorama dei principali Comuni italiani sono tre i modelli di gestione della Fiscalità più diffusi:

- La **GESTIONE INTERNA**. Gestione delle attività ordinarie e dell'accertamento rimane interna all'ufficio tributi; l'attività di riscossione è affidata, di norma, ad un soggetto esterno (un concessionario). Il sistema informatico è reperito sul mercato.
- La gestione mediante un **OUTSOURCER**. Le Attività ordinarie, l'accertamento e la riscossione sono gestite direttamente dall'Ente attraverso un servizio di supporto fornito da una società esterna iscritta all'albo dei riscossori. Il sistema informatico è fornito dalla società
- La gestione attraverso una **SOCIETA' IN HOUSE**. Le Attività ordinarie, l'accertamento e la riscossione sono gestite da una società "in house"; il sistema informatico è reperito sul mercato.

modello 1 (gestione interna)

- l'ufficio tributi, con il proprio personale, si occupa di tutte le attività di gestione ordinaria e di accertamento;
- sia per la riscossione ordinaria che per la riscossione coattiva ogni settore del Comune si occupa autonomamente delle proprie entrate.

modello 2 (gestione outsourcer).

- l'ufficio tributi ha individuato tramite gara ad evidenza pubblica un outsourcer (azienda iscritta all'albo) a cui affidare, globalmente o parzialmente, le attività di gestione e accertamento dei tributi, lasciando in capo all'amministrazione la responsabilità di governo delle attività.

modello 3 (gestione in house).

- *le società in house, sono prevalentemente di completa proprietà del Comune, e svolgono le attività di gestione, accertamento e riscossione ordinaria in sostituzione dell'ufficio tributi oppure le attività di riscossione ordinaria e coattiva;*
- *in alcuni casi la società in house si occupa sia degli aspetti di gestione e accertamento dei tributi che della riscossione.*

Il Settore Entrate

Nel modello a tendere molti comuni si stanno orientando verso una nuova organizzazione interna istituendo il Settore Entrate, con il compito di gestire sia la riscossione ordinaria che quella coattiva per TUTTE le entrate del comune. L'attività del Settore Entrate inizia nel momento in cui è determinata l'entità del debito di un contribuente verso il Comune e termina con l'incasso o lo sgravio/discarico. Anche per le attività di riscossione, come per la gestione dell'accertamento, il modello adottato è quello di individuare un outsourcer (spesso ampliando l'area di intervento di chi già si occupa di accertamento) a cui affidare le attività operative legate alla riscossione.

La fase istruttoria

- centralità della fase istruttoria
- Impatto sulla motivazione dell'atto
- Ruolo del contraddittorio
- L'evoluzione del “sopralluogo” nei tributi locali_dalla TARSU (art.73 D.Lgs.507/93) alla IUC(art.1 comma 692 e ss.L.147/13).

Gli “agenti accertatori”

- Art.1 comma179 e ss L.296/06
- Verbale di sopralluogo che fa piena prova fino a querela di falso
- Limiti alle attività degli agenti accertatori: attività di verbalizzazione e contestazione, ma escluse le violazioni al CdS e i procedimenti di cui alla L.689/81(procedimento di irrogazione di sanzioni amministrative).
- Come diventare agenti accertatori: il corso e l’esame di idoneità.

Art.1 comma 179 L.296/06

179. I comuni e le province, con provvedimento adottato dal dirigente dell'ufficio competente, possono conferire i poteri di accertamento, di contestazione immediata, nonché di redazione e di sottoscrizione del processo verbale di accertamento per le violazioni relative alle proprie entrate e per quelle che si verificano sul proprio territorio, a dipendenti dell'ente locale o dei soggetti affidatari, anche in maniera disgiunta, delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e di riscossione delle altre entrate, ai sensi dell'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni. Si applicano le disposizioni dell'articolo 68, comma 1, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, relative all'efficacia del verbale di accertamento.

Art.1 comma 180 L.296/06

180. I poteri di cui al comma 179 non includono, comunque, la contestazione delle violazioni delle disposizioni del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, e successive modificazioni. La procedura sanzionatoria amministrativa e' di competenza degli uffici degli enti locali.

Art.1 comma 181 e 182 L.296/06

181. Le funzioni di cui al comma 179 sono conferite ai dipendenti degli enti locali e dei soggetti affidatari che siano in possesso almeno di titolo di studio di scuola media superiore di secondo grado, previa frequenza di un apposito corso di preparazione e qualificazione, organizzato a cura dell'ente locale stesso, ed il superamento di un esame di idoneità'.

182. I soggetti prescelti non devono avere precedenti e pendenze penali in corso né essere sottoposti a misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria, ai sensi della legge 27 dicembre 1956, n. 1423, e successive modificazioni, o della legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modificazioni, salvi gli effetti della riabilitazione.

Il verbale di sopralluogo

- Modalità
- Requisiti
- Funzione
- Importanza del back office e relativi riscontri
- La casistica del sopralluogo ai fini TARI presso un magazzino: art.1 comma 649 L.147/13.

Art.1 comma 649 L.147/13

649. Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformita' alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantita' di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attivita' produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione. Al conferimento al servizio pubblico di raccolta dei rifiuti urbani di rifiuti speciali non assimilati, in assenza di convenzione con il comune o con l'ente gestore del servizio, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 256, comma 2, del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152.

Banche dati - cenni

Maggior aggiornamento, controllo e verifica dei contenuti nell'ottica di :

- Interoperabilità dei dati;
- Accessibilità dei dati
- Stabilità dei dati

Rilevanti le previsioni del Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD, D.Lgs.82/2005) e quelle in materia di privacy.

Requisiti dell'atto di accertamento

Requisiti e termini dell'attività di accertamento sono disciplinati dall'art.1 commi da 161 a 170 della L.296/06, cui fa espresso rinvio l'art.1 comma 701 della stessa L.147/13 in materia di IUC (IMU, TARI e TASI) all'art.1 comma 701.

Ai sensi del comma 161 gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 D.Lgs.472/97 ess.mm..

Motivazione dell'atto

In particolare, ai sensi del successivo comma 162 gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

Gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo.

Orientamenti in tema di motivazione

Interessanti - in tema di centralità della motivazione per circoscrivere le ragioni adducibili dall'ufficio e consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa - varie pronunce di Cassazione, tra cui le sentenze n.4091, n. 4092, n.10892 e n.20218 del 2015.

La motivazione dell'avviso di accertamento non va valutata in senso meramente formale, bensì finalizzato alla comprensione della ratio del provvedimento impositivo: ciò al fine di garantire il diritto di difesa del contribuente, delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa (Cass. 22003/2014). Occorre al riguardo tener ben distinti la “motivazione” (dell’atto) dalla “prova” (diretta o indiretta) della pretesa impositiva, che deve essere fornita in giudizio.

Funzione della motivazione

Secondo la Suprema Corte (tra le altre, C.Cass. sent.n.6327/2016), in tema di avviso di accertamento deve escludersi la nullità della motivazione per il solo fatto che i verbali di atti di indagine a carico di altri soggetti non siano stati allegati o riprodotti integralmente, ma siano solo menzionati nel processo verbale di constatazione, regolarmente notificato al contribuente. L'Amministrazione finanziaria, infatti, deve porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, ma non è tenuta ad includere nell'avviso di accertamento la notizia delle prove, essendo sufficiente che le indicate informazioni siano in qualsiasi modo accessibili al contribuente, anche in forma riassuntiva, e possano essere contestate attraverso l'impugnazione dell'atto che le recepisce.

Obbligo motivazionale e sua soddisfazione

L'art.1 comma 162 della L.296/06 prevede - ai fini dell'esercizio della potestà impositiva degli enti locali, per i tributi di loro competenza - che: "Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.....".

Tra le altre, già Cass Sez. 5, Sentenza n. 15165 del 2006 aveva evidenziato il consolidato orientamento secondo cui l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte che il contribuente sia stato messo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente "an" e "quantum" (Cass. n. 17762 del 12.12.2002; n. 3549 del 12.03.2002; n. 7284 del 29.05.2001; n. 658 del 21-1-2000; n. 260 del 12-1-2000; n. 2807 del 21-9-1999).

Provocatio ad opponendum

Orientamento richiamato anche dalla recentissima ord.n.12658 dello scorso 17/06/2016 : il requisito motivazionale dell'accertamento esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, anche soltanto l'indicazione di fatti astrattamente giustificativi di essa, purchè consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva.

Ove, pertanto, l'accertamento specifici detti estremi del rapporto sostanziale, lo stesso deve ritenersi correttamente effettuato.

Ciò, peraltro, in coerenza con il carattere di "provocatio ad opponendum" riconosciuto all'avviso di accertamento e, quindi, con l'esigenza ch'esso consenta al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali onde poterla efficacemente contrastare" (in termini anche Cass. n. 1209 del 4-2-2000; Sez. 5, Sentenza n. 21571 del 15/11/2004).

Motivazione e prova

Su diverso piano si pone, invece, la necessità, per l'ente impositore, di “provare” la propria pretesa; analogo (ma contrapposto) l'onere probatorio a carico del ricorrente che voglia sottrarsi all'accertamento.

Nell'ambito della propria attività di accertamento l'ufficio può valersi di presunzioni semplici: in tal senso l'art.1 comma 694 della stessa L.147/13, secondo cui in caso di mancata collaborazione del contribuente o altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può essere effettuato in base a presunzioni semplici di cui all'articolo 2729 del codice civile.

Preme rilevare – sempre in materia probatoria- l'efficacia probatoria (fede privilegiata) del verbale dell'agente accertatore di cui all'art.1 c.179 L.296/06.

Il principio di non contestazione

Determinante -sotto il profilo probatorio- anche il principio di non contestazione, di cui all'art.115 c.p.c.

La "non contestazione" si concretizza in un comportamento processuale omissivo, giuridicamente rilevante, in cui la parte processuale assume un atteggiamento di "inerzia" rispetto all'onere, su di essa incombente, di prendere posizione sui fatti dedotti da controparte, con la conseguenza che il fatto non contestato – per effetto, appunto, della non contestazione - diventa "fatto pacifico" (ossia fatto non controverso) e, quindi, non bisognoso di prova.

Il giudice - in virtù del principio di non contestazione - dovrà così basare su di esso la propria decisione, con tutte le conseguenze del caso.

effetti

Un fatto affermato da una delle parti diventa un elemento soggetto alla decisione del giudice, con conseguente onere - a carico della controparte - della sua contestazione specifica e tempestiva, a seguito della quale lo stesso fatto diventa bisognoso di prova ed in mancanza della quale, invece, il fatto deve dirsi "pacifico" e, quindi, provato.

Solo i fatti affermati da una parte e contestati dall'altra costituiranno oggetto di prova.

Se c'è la contestazione, il giudice valuterà *ex art. 116 Cod. proc. civ.* la prova offerta e giudicherà sulla base di questa valutazione; in mancanza di contestazione il fatto, in quanto non controverso, sarà pacifico ed il giudice dovrà ritenerlo vero senza bisogno di alcuna prova e di alcuna altra valutazione al riguardo. Il giudice, dovendo applicare *l'art. 115 Cod. proc. civ.*, si trova quindi a dover decidere equiparando le prove in senso tecnico ai fatti non contestati.

Oggetto del principio di non contestazione

Il principio di non contestazione dovrebbe riguardare, a rigore, solo i fatti relativi ai diritti disponibili, con esclusione della sua operatività per i fatti conoscibili d'ufficio o comunque relativi a diritti indisponibili. Ciò significa che, ad esempio, in caso di giudizi di rimborso, la prova della tempestività dell'istanza di rimborso non potrà ricavarsi per mancata contestazione *ex art. 115 Cod. proc. civ.* posto che in materia tributaria la decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere è rilevabile anche d'ufficio (Cass. n. 1605/2008; Cass. n. 12386/2009).

Al riguardo, occorre ricordare che, ad oggi, di fatto, residuano due sole ipotesi di eccezione di parte (quella della decadenza dell'ente impositore di esercitare un potere verso il contribuente e quella della nullità dell'atto impositivo per difetto di motivazione) , mentre tutte le altre sono ormai considerate eccezioni rilevabili d'ufficio in relazione alle quali, quindi, non parrebbe potersi dire operativo il principio di non contestazione, se si intende condividere l'opinione secondo cui si tratterebbe di un principio destinato ad operare solo in materia di diritti disponibili.

La non contestazione nel processo tributario

Nel processo tributario, che è processo che si fonda sull'impugnazione di un atto, accade ovviamente che la non contestazione produca effetti processuali diversi a seconda che essa sia imputabile al ricorrente oppure al resistente:

- se a non contestare è il ricorrente, il fatto non assumerà il ruolo di fatto controverso rimanendo fuori dal processo;
- se, invece, a non contestare è l'ufficio, il fatto affermato dal ricorrente e non contestato sarà oggetto della decisione del giudice, ma non oggetto di prova perché appunto automaticamente provato dalla mancata contestazione.

Firma a carattere di stampa

In tema di sottoscrizione ed in aggiunta alle considerazioni già svolte in tema di firme elettroniche vanno richiamate, per completezza, le disposizioni di cui:

1) **all'art.3 c.2 D.Lgs.39/93**, secondo cui nell'ambito delle PA l'immissione, la riproduzione su qualunque supporto e la trasmissione di dati, informazioni e documenti mediante sistemi informatici o telematici, nonché l'emanazione di atti amministrativi mediante i medesimi sistemi devono essere accompagnate dall'indicazione della fonte e del responsabile dell'immissione, riproduzione, trasmissione o emanazione. Se per la validità di tali operazioni e degli atti emessi sia prevista l'apposizione di firma autografa la stessa è sostituita dall'indicazione a stampa, sul documento prodotto dal sistema automatizzato, del nominativo del soggetto responsabile;

2) **all'art.1 c.87 D.Lgs.549/95**, che specificatamente per la materia tributaria dispone la sostituzione della firma autografa (prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali) sugli atti di liquidazione e di accertamento con l'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile; ciò quando gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. A fine il nominativo del funzionario responsabile per l'emanazione degli atti in questione, nonché la fonte dei dati, devono essere indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale.

Notifiche via PEC

Ai sensi dell'art'60 DPR600/73 gli atti impositivi tributari possono essere notificati direttamente tramite PEC.

L'art.60 DRP600/73 ammette – in deroga alle previsioni dell'art.149bis cpc (che richiede l'intermediazione dell'agente notificatore che stila la relata di notifica ex art.148 c.1 cpc sottoscritta digitalmente)- la notifica diretta da parte dell'ente impositore.

Ciò limitatamente alla notifica di atti tributari nei confronti di imprese e professionisti, con PEC all'indirizzo risultante dall'indice nazionale degli indirizzi Pec (Ini-Pec) secondo modalità regolamentate con DPR68/2005.

Vedasi al riguardo anche l'art.2 comma 6 bis del CAD (D.Lgs.82/2005) : Ferma restando l'applicabilita' delle disposizioni del presente decreto agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabiliti le modalita' e i termini di applicazione delle disposizioni del presente Codice alle attivita' e funzioni ispettive e di controllo fiscale.

Art.149bis cpc

Ai sensi dell'art.149bis (Notificazione a mezzo posta elettronica), se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi a mezzo posta elettronica certificata, anche previa estrazione di copia informatica del documento cartaceo.

In tal caso l'ufficiale giudiziario trasmette copia informatica dell'atto sottoscritta con firma digitale all'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario risultante da pubblici elenchi o comunque accessibili alle pubbliche amministrazioni.

Criticità delle notifiche (non solo via PEC...)

In tema di notifiche Pec possono evidenziarsi specifiche criticità, tra cui: il doppio binario per la validità della notifica; l'approccio dei giudici; i destinatari con indirizzi non sempre attivi.

A titolo di piccolo promemoria “difensivo” in materia di notifiche, occorre ricordare che la notifica non è elemento costitutivo dell'atto bensì condizione per la sua efficacia.

Ciò significa che una notifica irrituale, ove abbia palesemente raggiunto il suo scopo (ad esempio perché comunque l'atto è stato impugnato proprio al fine di far valere i vizi relativi alla sua stessa notifica), non determina automaticamente l'invalidità dell'atto notificato (orientamento ormai consolidato, es Cass.ord.n.6079/17).

Viceversa però, se la notifica irrituale di un atto viene opposta in sede di impugnazione dell'atto ad esso consequenziale, la sussistenza del vizio di notifica dell'atto presupposto comporterà la caducazione sia dell'atto impugnato sia del medesimo atto presupposto.

La notifica tramite agenzie di recapito private

La L.124/2017 del 4 agosto 2017 permette alle Agenzie di recapito private di svolgere servizi di notifica a mezzo posta degli atti tributari, sia sostanziali che processuali, oltre che degli atti elativi a violazioni del Codice della Strada.

Viene infatti disposta – dal 10 settembre 2017, ai sensi dell'art.1 commi 57 e 58 della legge n.124/2017- l'abrogazione dell'art.4 c.5 D.Lgs,261/99, che riservava a Poste Italiane in via esclusiva – con conseguente inesistenza delle notifiche non rispettose della suddetta previsione- gli invii delle raccomandate postali per atti giudiziari, non giudiziari e anche per atti relativi a diverse procedure notificatorie (in tal senso l'ormai consolidata giurisprudenza, tra cui ad es. Cass.ord.n.16628/2017).

A tal fine le Agenzie di recapito private dovranno però essere titolari di apposita licenza, le cui condizioni di rilascio sono ancora in via di definizione.

sanzione in accertamento per tardivo pagamento (art.13 D.Lgs.471/97)

- 1% (1/15 della sanzione) per ogni giorno di ritardo: in presenza di pagamento entro il 14° giorno dalla relativa scadenza;
- 15% : in presenza di pagamento entro 90 giorni dalla relativa scadenza (sanzione dimezzata da novella di cui all'art.15 lett.o) del DL158/15 che ha riscritto l'art.13);
- 30% : in presenza di pagamento effettuato dopo 90 giorni dalla relativa scadenza;

Art.13 comma 1 D.Lgs.471/97-sanzione per omesso o ritardato pagamento

Art. 13. (Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione).

1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorche' non effettuati, e' soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.

Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo e' ridotta alla meta'.

Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo e' ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

NB. Per questa tipologia di violazione non si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 dell'art.17 e nel comma 3 dell'art.16 del D.Lgs.472/97.

ravvedimento per tardivo versamento (art.13 D.Lgs.472/97)

Abbattimento sanzionatorio	Tipologia di ritardo	Sanzione da ravvedimento	%
1/10 del minimo-art.13 lett.a) D.Lgs.472/97	Pagamento entro 15 gg	1/10 dell'1%=0,1%	0,1
1/10 del minimo-art.13 lett.a) D.Lgs.472/97	Pagamento entro 30 gg	1/10 dell'15%=1,5%	1,5
1/9 del minimo-art.13 lett.abis) D.Lgs.472/97	Pagamento entro 90 gg	1/9 dell'15%=1,67%	1,67
1/8 del minimo-art.13 lett.b) D.Lgs.472/97	Pagamento entro 1 anno	1/8 dell'30%=3,75%	3,75

ravvedimento per infedele dichiarazione

Abbattimento sanzionatorio	Tipologia di ritardo	Sanzione da ravvedimento	%
1/9 del minimo-art.13 lett.abis) D.Lgs.472/97+ art.7 D.lgs.472/97(*vedasi slide successiva)	Dichiarazione entro 30gg dalla presentazione di dich infedele o dalla scadenza del termine dichiarativo (se infedeltà riguarda dich su annualità precedente)	1/9 dell'25%=2,28%	2, 28 (*vedasi slide successiva)
1/9 del minimo-art.13 lett.abis) D.Lgs.472/97	Dichiarazione entro 90gg dalla presentazione di dich infedele o dalla scadenza del termine dichiarativo (se infedeltà riguarda dich su annualità precedente)	1/9 dell'50%=5,56%	5,56
1/8 del minimo-art.13 lett.b) D.Lgs.472/97	Dichiarazione entro 1 anno dalla presentazione di dich infedele o dalla scadenza del termine dichiarativo (se infedeltà riguarda dich su annualità precedente)	1/8 dell'50%=6,25%	6,25

Nota alla tabella precedente* su art.7D.Lgs.472/97

Ad avviso di chi scrive il testo dell'art.7 comma 4bis del D.Lgs.472/97andrebbe interpretato ricomprendendovi anche la dichiarazione infedele, posto che quando si accerta l'infedeltà di una dichiarazione legata ad annualità successive a quella di originaria presentazione viene in realtà contestata di fatto l'omessa presentazione (entro la relativa scadenza) di una dichiarazione fedele .

ravvedimento per omessa dichiarazione

Abbattimento sanzionatorio	Tipologia di ritardo	Sanzione da ravvedimento	%
1/10 del minimo-art.13 lett.c) D.Lgs.472/97+ art.7 D.lgs.472/97	Dichiarazione omessa presentata entro 30 gg	1/10 dell'50%=5%	5
1/10 del minimo-art.13 lett.c) D.Lgs.472/97+ art.7 D.lgs.472/97	Dichiarazione omessa presentata entro 90 gg	1/10 del 100%=10%	10
1/8 del minimo-art.13 lett.b) D.Lgs.472/97 (*vedasi slide successiva)	Dichiarazione omessa presentata entro 1 anno	1/8 del 100%=12,5%	12,5 (*vedasi slide successiva)

Nota alla tabella precedente* su art.13 lett.b) D.Lgs.472/97

La fattispecie della lett.b) è identica a quella della lett.abis), che però trova applicazione solo alla dichiarazione infedele, perchè per l'omessa c'è la più favorevole e specifica precisione della lett.c).

Invece per il periodo tra 91 giorni e l'anno pare logico accordare anche all'omessa l'abbattimento della lett.b) perchè altrimenti non vi sarebbe alcuna specifica % di agevolazione dopo il 91 giorno di ritardo.

Recidiva

Art.7 D.Lgs.472/97.

Ai fini dell'individuazione di “violazioni della stessa indole” occorre rifarsi alla circolare ministeriale 180/98:

- violazioni della stessa disposizione;
- violazioni di diverse disposizioni che per natura dei fatti o modalità presentano profili di sostanziale identità.

Per il MEF l'omesso versamento non sarebbe soggetto a recidiva.

Esecuzione delle sanzioni

Art. 19.D.Lgs.472/93 - Esecuzione delle sanzioni

1. In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non e' prevista riscossione frazionata si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario.

Art.68 D.Lgs.546/92 - riscossione in pendenza di processo

1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui e' prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;

b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;

c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.

c-bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione..

Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto gia' corrisposto.

art.68 commi 2, 3 e 3bis

2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. **In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente puo' richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio e' pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.**

3. Le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione.

3-bis. Il pagamento, in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e dell'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione resta disciplinato dal regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, come riformato dal regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, e dalle altre disposizioni dell'Unione europea in materia.

L'attuale rapporto fisco-contribuente

Sempre più sfuggente la linea di demarcazione tra attività di accertamento dell'ufficio ed adempimento spontaneo del contribuente

Statuto del Contribuente (l.212/2000) e principi di buona fede e leale collaborazione.

Partecipazione del contribuente al procedimento in chiave di efficienza, efficacia ed equità (fiscale e sociale)

Le modifiche delegate dalla L.23/2014 ed attuate con decreti delegati del settembre 2016 (D.Lgs.156, 158 e 159).

Il contraddittorio endo-procedimentale

Previsto dall'art.10bis dello Statuto del Contribuente in caso di “abuso di diritto”.

Previsto inoltre dall'art.12 dello Statuto per ipotesi particolare.

Statuto dei diritti del Contribuente

Esso prevede:

- all'art.5 l'obbligo per l'Ufficio di promuovere la conoscenza delle norme tributarie;
- all'art.6 l'obbligo per l'Ufficio di portare ad effettiva conoscenza del contribuente gli atti impositivi;
- all'art.7 l'obbligo dell'Ufficio di motivare gli atti;
- all'art.10 c.1 i principi di leale collaborazione e buona fede- garanzia di decisione partecipata, ratio dell'art.7 L.241/90.

Dalle norme dello Statuto, secondo Cass.SSUU 19667/14, emerge che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una “decisione partecipata” mediante la promozione di un effettivo contraddittorio -che sostanzia il principio di leale collaborazione- tra ufficio e contribuente (anche) nella fase precontenziosa o endoprocedimentale, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti impositivi. Il diritto al contraddittorio realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino (art.24 Cost) e il buon andamento della PA (art.97 Cost.).

Art.7 Statuto

Art. 7 Chiarezza e motivazione degli atti

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.
2. 2Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:
 - a) l'ufficio presso il quale e' possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
 - b) l'organo o l'autorita' amministrativa presso i quali e' possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
 - c) le modalita', il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorita' amministrativa cui e' possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.
3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.
4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

Art.10 Statuto

Art. 10 Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.
2. Non sono irrogate sanzioni ne' richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorche' successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.
3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta ((; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimita' della norma tributaria.)) Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullita' del contratto.

Art.12 c.7 Statuto

Art. 12 Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo.....

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. ((Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.))

Art.47 Carta dei Diritti UE

Articolo 47 Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale

Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo.

Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.

A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia.

Art.48 Carta dei Diritti UE

Articolo 48 Presunzione di innocenza e diritti della difesa

1. Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata.
2. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato.

Art.41 par.1 e 2 Carta dei Diritti UE

Articolo 41 - Diritto ad una buona amministrazione

1. Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione.

2. Tale diritto comprende in particolare:

- il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio,
- il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale,
- l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. 3

Cass.SSUU n.24823/2015

Le SS.UU. (Cass.SS.UU. 24823/2015) si sono pronunciate a seguito di ordinanza interlocutoria 527/2015, che aveva rimesso alla sua attenzione il tema “se le garanzie (procedimentali) di cui all’art.12 c.7 della L.212/2000 si applichino solo agli accertamenti emessi a seguito di accessi, ispezioni o verifiche fiscali effettuate nei locali di esercizio dell’attività imprenditoriale o professionale del contribuente, oppure anche in ogni altra ipotesi (es. nelle verifiche a tavolino) quale espressione di un principio generale immanente nell’ordinamento”.

In questa sentenza le SS.UU. ricostruiscono il quadro giurisprudenziale e normativo, per affermare che NON esiste un simile principio immanente nel ns ordinamento, fermo restando che in ipotesi di tributi normalizzati (es. IVA) trova diretta applicazione in materia l’espreso principio di derivazione europea, con relative condizioni ed effetti.

Contraddittorio ed indisponibilità della materia tributaria

- Il contraddittorio diventa la modalità e lo strumento con cui interpretare in chiave moderna il procedimento amministrativo, anche tributario, in funzione soprattutto di garantire il buon andamento dell'azione amministrativa in termini di efficienza, efficacia ed economicità, oltre che di equità e lealtà verso il contribuente.
- In questo nuovo clima legislativo che mira a favorire il contraddittorio in funzione della conclusione di “accordi” occorre fare il punto sul dogma dell'indisponibilità della materia tributaria (art.1 L.212/2000; art.3 D.Lgs.472/97).
- Infatti sempre più norme consentono (e invitano) gli uffici a cercare e trovare degli accordi con il contribuente, individuando a tal fine appositi procedimenti e prevedendo margini di discrezionalità per gli uffici nonostante l'indisponibilità della materia tributaria.

La quantificazione delle sanzioni

Le sanzioni si riducono o si disapplicano in presenza delle previste tassative condizioni, ma non sono mencenteggiabili perché indisponibili.

La loro applicazione è obbligatoria in presenza della violazione della norma tributaria e la loro quantificazione deve rispondere ai criteri di cui al D.Lgs.472/97 senza poter diventare oggetto di accordo tra le parti in termini diversi da quelli prospettati dal Legislatore.

In caso di raggiunto accordo sul tributo controverso è comunque previsto uno sconto di sanzione:

- sanzione ridotta al 35% del minimo edittale per mediazione;
- sanzione ridotta al 40% o 50% del minimo edittale per conciliazione;
- sanzione ridotta ad 1/3 del minimo edittale per accertamento con adesione;

La conclusione di accordi è “stimolata” dal Legislatore anche dalla previsione di speciali “penalizzazioni” applicabili in caso di accordo “tardivo” :es. la minor % di riduzione della sanzione se la conciliazione avviene in 2° grado di giudizio (50%) piuttosto che nel 1° grado (40%), di cui al nuovo art.48ter D.Lgs.546/92 introdotto con D.Lgs.156/15 e vigente dal 01/01/16;

Impatto “punitivo”

Vi sono inoltre norme che puniscono se non si fa buon uso della facoltà di mediare/conciliare : es. la nuova norma sulle spese processuali, art.15 octies D.Lgs.546/92 – introdotto con D.Lgs.156/15 e vigente dal 01/01/16-, che accolla a chi ha rifiutato proposta conciliativa senza giustificato motivo le spese processuali se il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta di conciliazione rifiutata.

La norma sulle spese in materia civile è un po' diversa (rif.art.91 cpc. : il giudice se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa condanna la parte che ha rifiutato senza motivo la proposta al pagamento delle spese processuali maturate dopo la formulazione della proposta, salvo quanto disposto dall'art.92 comma 2 cpc-spesse compensate per soccombenza reciproca o assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto a questioni dirimenti).

Gradi di partecipazione

Vari sono i gradi di partecipazione del contribuente al procedimento:

Il contribuente può :

1. concordare sull'accertamento riconoscendolo corretto e quindi prestando acquiescenza; in tal caso si limita a pagare nei termini beneficiando di sanzioni ridotte;
2. presentare istanza di accertamento con adesione dopo essersi visto notificare un atto di accertamento e definire l'accertamento accordandosi con l'ufficio sugli elementi concordabili; in tal caso partecipa attivamente al procedimento di accertamento e sigla il verbale di accertamento con adesione che si sostituisce all'originario accertamento; deve pagare (almeno la prima rata) entro 20 giorni dal verbale per perfezionare la definizione;
3. impugnare l'accertamento e , se di valore inferiore a 50.000 euro, mediarlo;
4. impugnare l'accertamento ma poi conciliare in corso di giudizio (davanti al giudice o stragiudizialmente): in tal caso la partecipazione del contribuente si esplica in fase contenziosa e trova formalizzazione in un accordo conciliativo stragiudiziale o in un verbale del giudice, con obbligo di pagamento entro i successivi 20 giorni.

Discrezionalità tecnica

Il potere esercitabile dall'ufficio ai fini dell'accordo con il contribuente non è "libero", perché legato a presupposti e confini prestabiliti dalla legge e dalle norme regolamentari ex art.52 D.Lgs.446/97, oltre alla c.d. discrezionalità tecnica.

La materia tributaria non si presta infatti ad accordi "dispositivi".

Sono sperimentabili forme di accordo non sull'AN, bensì sul QUANTUM in tutti i casi in cui vi siano margini di apprezzamento valutativo. Nessun accordo sull'interpretazione delle norme, su cui è possibile esperire invece altri strumenti (es. interpello).

Tipologie di formale accordo

Le principali tipologie di formale accordo con il contribuente sono:

- l'accertamento con adesione: l'accordo (verbale di adesione) sostituisce l'accertamento;
- la mediazione: accordo siglato tra ufficio e contribuente in fase di reclamo (nuovo art.17bis D.Lgs.546/92, di cui al D.Lgs.156/15, in vigore dal 01/01/16); margini di accordabilità per l'ufficio legati ad incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa, principio di economicità dell'azione amministrativa;
- la conciliazione (giudiziale e stragiudiziale): accordo formalizzato nel verbale del giudice o stragiudizialmente tra le parti; relative norme del D.Lgs.546/92 riscritte dal D.Lgs.158/15, in vigore dal 01/01/16.

Deflazione del contenzioso

La ricerca di un consenso/accordo, avendo funzione conciliativa, contribuisce alla deflazione del contenzioso, che si sostanzia nel: garantire efficienza impositiva, evitare spese legati alla coltivazione di contenziosi inutili, sottoporre ad immediata tassazione/imposizione fattispecie in grado di consolidare la base imponibile (garantendo pertanto la continuità della relativa entrata) e cercare un consenso/accordo sull'AN e QUANTUM della pretesa impositiva azionata dall'ente.

Molteplici i livelli di intervento e gli strumenti deflattivi- più o meno direttamente –del contenzioso tra ente impositore e contribuente.

Strumenti deflattivi

Questi i principali strumenti deflattivi applicabili ai tributi locali:

- interpello;
- accertamento con adesione (in presenza di materia concordabile);
- ravvedimento operoso;
- definizione agevolata delle sanzioni (art.16 e 17 D.Lgs.472/97);
- reclamo e mediazione (art.17bis D.Lgs.546/92, per cause di valore inferiore a 50mila euro);
- conciliazione stragiudiziale (e giudiziale);
- disapplicazione delle sanzioni.

Art.50 D.Lgs.449/97

Alcuni strumenti sono normati direttamente dalla legge, altri dalla regolamentazione comunale. Al riguardo l'art.50 D.Lgs.449/97 (Disposizioni in materia di accertamento e definizione dei tributi locali) stabilisce che nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed i comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'articolo 3, comma 133, lettera b, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in quanto compatibili.

Art.52 D.Lgs.446/97

L'art.52 D.Lgs.446/97 , in tema di potestà regolamentare generale dei comuni, prevede che Comuni e Province, in nome della sussidiarietà, ai sensi del citato art.52 possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, a patto che questo potere regolamentare:

- a) non venga esercitato per individuare e definire le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e l'aliquota massima dei singoli tributi;
- b) sia rivolto a disciplinare le entrate nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Per quanto non regolamentato si applicano -a norma dell'ultimo periodo dell'art.52- le disposizioni di legge vigenti.

Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione è legislativamente disciplinato dagli art. 5, 6,7,8,9 e 12 del D.Lgs. n. 218/97 per i tributi erariali, ma applicabile anche ai tributi locali quando appositamente regolamentato ex art.50 del D.Lgs.449/97 ed art.52 D.Lgs.446/97.

Con questo strumento l'ente impositore ed il contribuente pervengono ad una determinazione concordata del tributo in presenza della c.d.materia concordabile, ossia in presenza di valutazioni/estimazioni in relazione alle quali esista un margine di discrezionalità per trovare un punto di convergenza tra le parti (es. tipico è la stima del valore delle aree in caso di accertamenti IMU su aree edificabili; possibile anche in TARI per aree operative e destinazioni d'uso).

Il procedimento di accertamento con adesione può attivarsi su impulso dell'Ufficio (con invito a comparire) o per iniziativa del contribuente.

Caratteristiche dello strumento

Il medesimo procedimento si perfeziona con il pagamento delle somme concordate nei venti giorni successivi, previa concessione di una riduzione delle sanzioni (1/3 del minimo edittale).

Ai fini dell'accertamento con adesione occorre vi sia “materia concordabile”, ossia devono ricorrere elementi suscettibili di apprezzamento valutativo.

Non sono materia concordabile le questioni di diritto e le fattispecie in cui l'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi;

La definizione in contraddittorio con il contribuente è limitata agli accertamenti diversi da quelli relativi alla mera liquidazione delle dichiarazioni.

L'ufficio deve valutare attentamente il rapporto costo-benefici, tenendo conto della fondatezza degli elementi alla base dell'accertamento nonché degli oneri e del rischio di soccombenza in un eventuale ricorso.

Accertamento con adesione e autotutela

Resta fermo il potere-dovere di rimuovere in autotutela atti di accertamento rilevatisi infondati o illegittimi. I

n caso di rimozione parziale : atti non autonomamente impugnabili (nuovo comma octies dell'art.2 quater D.Lgs.564/94 in materia di autotutela, modificato dall'art.11 D.Lgs.159/15);

Accertamento su iniziativa d'ufficio

Si può avere accertamento con adesione ad attivazione d'ufficio in presenza di situazioni che ad avviso dell'ente rendono opportuno un contraddittorio preventivo ad accertamento formato ma prima della sua notifica.

A fine l'ufficio invia al contribuente un invito a comparire a giorno e orario fissato, con indicazione della fattispecie tributaria suscettibile di accertamento; le richieste di informazioni, inviti ad esibire documenti, questionari, ecc...non costituiscono invito a comparire.

L'invito a comparire non ha carattere obbligatorio: l'attivazione del procedimento da parte dell'ufficio non è obbligatoria; la partecipazione del contribuente al procedimento, nonostante l'invito, non è obbligatoria. **I termini per la conclusione del procedimento in tale ipotesi non sono previsti dalla legge, ma è ipotizzabile un termine di 90 giorni per analogia con il procedimento ad avio su istanza di parte**

La mancata attivazione del procedimento da parte dell'ufficio lascia aperta al contribuente la possibilità di presentare istanza di accertamento con adesione –dopo la notifica dell'atto – se riscontra aspetti suscettibili di portare ad un ridimensionamento della pretesa impositiva dell'ufficio.

Accertamento su iniziativa di parte

Il contribuente cui sia stato notificato atto di accertamento senza previo invito a comparire può infatti- in presenza di materia concordabile-formulare istanza di accertamento con adesione (aprendo un procedimento di accertamento con adesione su iniziativa di parte) motivando adeguatamente in ordine alla sussistenza di materia concordabile e agli aspetti passibili di definizione.

Detta istanza deve essere presentata entro i 60 giorni dalla notifica dell'atto ed è incompatibile con la proposizione di ricorso al giudice tributario.

E' istanza da presentare in carta libera, non occorre raccomandata AR ed è sufficiente sia spedita entro i 60 giorni (anche se l'ufficio la riceve dopo: rif. C.Cass. sent.17314/2014).

Entro 15 giorni dal ricevimento dell'istanza l'ufficio formula l'invito a comparire, laddove ritenga utilmente presentata l'istanza.

La presentazione di istanza di adesione sospende il termine per ricorrere ma non rende inefficace l'atto di accertamento, che in caso di mancata definizione e mancata impugnazione diventa definitivo anche se il contribuente non è stato preventivamente invitato a comparire (C.Cass.sent.n.21991/14).

La previa convocazione

La previa convocazione non è obbligo, ma mera facoltà dell'ufficio, che deve discrezionalmente valutare:

- a) il carattere di decisività degli elementi alla base dell'accertamento;
- b) l'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria.

La stessa C.Cass. osserva che la sanzione di nullità per mancata convocazione non è prevista da alcuna norma.

Sospensione dei termini

La presentazione dell'istanza sospende per 90 giorni –decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza- sia i termini per il ricorso, sia i termini di pagamento.

In regolamento, ex art.50 D.Lgs.449/97 ed art. 52 del D.Lgs.446/97, può essere previsto che nessun effetto sospensivo è prodotto da un'istanza di adesione in mancanza di materia concordabile, onde evitare indebite strumentalizzazioni meramente dilatorie.

Non opera la sospensione feriale in caso di accertamento con adesione: C.Cassaz. con ord.n.11632/2015 consolida l'inversione del precedente contrario orientamento (C.Cass.sent.n.2682/2011). I 90 giorni servono a garantire il concreto spazio deliberandi in vista dell'accertamento con adesione e va riferito al relativo procedimento, che ha natura amministrativa. Superata quindi anche la prassi di cui alla risoluzione MEF 159/E del 1999.

Rinuncia e mancato accordo

La mancata comparizione nel giorno indicato nell'invito comporta rinuncia alla definizione. Eventuali motivate richieste di differimento devono essere presentate entro tale data.

Delle operazioni compiute, delle comunicazioni effettuate, della mancata comparizione e dell'esito negativo viene dato atto in apposito verbale.

La Cassazione (tra le altre, Cass.sent.n.5972 del 25/03/2015) ha escluso l'equiparabilità del verbale di constatazione del mancato accordo (che è mera presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo ad una certa data) ad una rinuncia (anche tacita) al procedimento di accertamento con adesione manifestata con la proposizione di ricorso giurisdizionale. Ne consegue che il suddetto verbale negativo non è atto idoneo ad interrompere il termine di sospensione di 90 giorni connesso all'istanza di accertamento con adesione

Verbale di adesione e pagamento

A seguito di contraddittorio quando l'accertamento viene concordato con il contribuente l'ufficio redige in duplice copia il verbale di accertamento con adesione.

In esso sono indicati gli elementi e la motivazione su cui è basata la definizione, con conteggio di tributo, interessi e sanzioni dovute alla luce della definizione.

La procedura di accertamento con adesione si perfeziona con il pagamento -entro 20 giorni dalla sottoscrizione del verbale di adesione- delle somme indicate nel verbale con le modalità ivi indicate (norma di riferimento per la regolamentazione comunale è l'art.9 del D.Lgs.218/97).

Può essere previsto pagamento rateale, nel qual caso è la prima rata a dover essere pagata entro 20 giorni. L'accertamento si perfeziona con il pagamento della prima rata, stando al disposto dell'art.9 del D.Lgs.218/97.

Inadempimento dei pagamenti rateali

Così dispone l'art.15ter, inserito nel DPR602/73 dall'art.3 comma 1 del D.Lgs.159/15, applicabile all'accertamento con adesione per espressa previsione dell'art.8 comma 4 D.Lgs.218/97: in caso di inadempimento dei pagamenti rateali si decade da rateazione se si omette di versare una delle rate diverse dalla prima entro il termine per versare quella successiva.

Sempre ai sensi della stessa norma , in conseguenza di decadenza da rateazione sono riscossi coattivamente i residui importi dovuti per imposta (non più la sanzione intera: ciò significa che una volta concluso il procedimento di accertamento con adesione si apre un problema di riscossione senza che venga più intaccato lo sconto sanzionatorio), sanzioni ed interessi, ed è irrogata la sanzione prevista dall'art.13 D.Lgs.471/97 aumentata della metà (prima era il doppio: regime punitivo mitigato) e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta .

Lieve inadempimento e ravvedimento

Trova applicazione anche l'art.15ter comma 3 del DPR 602/73, secondo cui è esclusa decadenza per "lieve inadempimento" dovuto a:

- insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro;
- tardivo versamento della prima rata, non superiore a 7 giorni;

In caso di "lieve inadempimento" si procede ai sensi dell'art.15ter comma 5: riscossione coattiva dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'art.13 D.Lgs.471/97 (commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo) e dei relativi interessi.

Nessuna riscossione coattiva se, però, il contribuente - ai sensi dell'art.15ter comma 6- si avvale del ravvedimento operoso di cui all'art.13 D.Lgs.472/97 entro il termine di pagamento della rata successiva, ovvero (in caso di versamento in unica soluzione o ultima rata) entro 90 giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento.

Art.8 D.Lgs.218/97

L'art.8 D.Lgs.218/97 - novellato dal D.Lgs.158/15- così dispone:

- 1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione e' eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7.*
- 2. 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. L'importo della prima rata e' versato entro il termine indicato nel comma 1. 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.*
- 3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.*
- 4. Per le modalita' di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.*

Procedimento a formazione progressiva

L'accertamento con adesione può essere ricondotto allo schema del procedimento a formazione progressiva: i relativi adempimenti devono essere effettuati, ai fini del perfezionamento della procedura, entro i termini perentoriamente previsti.

Riguardo al rispetto dei tempi la giurisprudenza ha comunque fatto dei distinguo, in considerazione della specifica finalità dei termini.

Ad esempio: sulla previsione di consegna all'ufficio della quietanza del pagamento della prima rata (entro 10 giorni dal pagamento) - termine previsto dall'art.8 c.3 del D.Lgs.218/97- i giudici (C.Cass. Sent.n.22510/13) hanno avuto modo di chiarire che non si tratta di un termine a pena invalidità, evidenziando che per la validità della procedura è sufficiente che la quietanza pervenga entro il termine di pagamento della 2° rata, così da consentire all'ufficio il controllo della regolarità dei pagamenti.

Il perfezionamento dell'atto di adesione comporta la definizione del rapporto tributario oggetto del procedimento.

Effetti dell'adesione

L'accertamento oggetto di adesione non è impugnabile dal contribuente, né integrabile o modificabile dall'ufficio; l'intervenuta definizione non esclude, tuttavia, ulteriori accertamenti integrativi (unico caso di accertamento integrativo concesso agli enti locali) nel caso di sopravvenuta conoscenza di nuova materia imponibile sconosciuta alla data del precedente accertamento e non rilevabile né dal contenuto della dichiarazione né dagli atti in possesso dell'ufficio a quella data. Proprio questo aspetto suggerisce- operativamente- di prestare la massima cura nella verbalizzazione durante l'intero procedimento di adesione.

Il verbale di adesione si sostituisce all'atto di accertamento che perde efficacia dal momento del perfezionamento dell'adesione.

A seguito della definizione le sanzioni per le violazioni contestate nell'accertamento sono irrogate nella misura di 1/3 del minimo edittale.

Reclamo-ricorso

Il nuovo art.17bis del D.Lgs.546/92,così come da ultimo novellato, prevede l'applicazione della procedura di reclamo e mediazione alle cause di valore inferiore a 50000 euro.

Il ricorso vale come reclamo e può contenere eventuale proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa; resta improcedibile per i 90 giorni successivi alla sua notifica all'ufficio.

Si applica anche la sospensione feriale dei termini(1-31 agosto).

Scaduti i 90 giorni decorrono i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente.

Se il ricorrente si costituisce prima, il giudice rinvia la fissazione d'udienza così da far sì che l'ufficio disponga di tutti i 90giorni per l'esame del reclamo.

Reclamo e mediazione - art.17bis D.Lgs.546/92

1. Per le controversie di valore non superiore a ((cinquantamila euro)), il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e puo' contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente e' determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.

1-bis. Sono esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014)).

2. Il ricorso non e' procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione e' avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

Procedimento di reclamo-mediazione

5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilita' della pretesa e al principio di economicita' dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile e' riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalita' di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Sanzioni in caso di mediazione

7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. 10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.

Valore della lite

Come espressamente previsto dallo stesso art.17bis comma 1 del D.Lgs.546/92, il valore della controversia deve essere determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2, secondo cui per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Questa regola va ovviamente coniugata con le molteplici concrete casistiche operative, che contemplano, ad esempio, la possibilità -soprattutto in materia di tributi locali- di accertare allo stesso tempo più annualità di tributo.

Eventuale atto unico per più annualità di tributo

L'ente locale può optare – ad esempio- per la notifica di tanti distinti atti di accertamento ciascuno relativo ad una singola annualità, oppure può procedere ad accertare tutte le annualità in un unico atto:

- ricorso cumulativo oggettivo: in caso di più atti di accertamento relativi a singole diverse annualità, il valore della lite può ritenersi legato alla scelta del contribuente di impugnarli tutti contestualmente con unico ricorso piuttosto che con ricorsi separati?
- unico atto per più annualità: quale invece il valore della lite nell'ipotesi di un ricorso (magari parziale) avverso un unico atto di accertamento relativo a più annualità di tributo?

Ricorso cumulativo oggettivo

In tale ipotesi la Corte Costituzionale, ai fini del pagamento del tributo unificato di cui all'art.14 c.3bis del T.U.S.G., ha riconosciuto (con sentenza n.78 del 07/04/2016) la legittimità costituzionale del suddetto art.14c.3 bis, sulla cui base nel giudizio tributario il contributo unificato deve trovare applicazione- in caso di ricorso cumulativo oggettivo- con riferimento al valore di ogni singolo atto impugnato.

Tuttavia la norma sul contributo unificato prevede che il valore della lite debba, a tal fine, essere determinato sulla base dei criteri di cui all'art.12 comma 2 D.Lgs.546/92 precisando espressamente come detta quantificazione del valore debba avvenire “per ciascun atto impugnato”.

Una simile precisazione non è contenuta nell'art.12 comma 2 del D.Lgs.546/92, che invece è la norma richiamata (senza nessun'altra specificazione o integrazione) dall'art.17bis del medesimo D.Lgs.546/92.

Il valore della lite ai fini dell'obbligatorietà o meno della fase di reclamo/mediazione è infatti formalmente legato alle sole previsioni di cui all'art.12 comma 2, che di per sé non sembrerebbero poter escludere la possibilità di quantificare il valore della causa (ai fini del reclamo/mediazione) sulla base della somma dei tributi oggetto degli atti cumulativamente impugnati.

Tuttavia appare poco ignorabile come il relativo valore ai fini del contributo unificato sia espressamente ancorato alla valutazione atto per atto; così come evidente è il favor del Legislatore per la più ampia applicazione della fase di reclamo-mediazione, facilmente eludibile in caso di ricorso cumulativo...ammesso che il contribuente abbia realmente interesse a bypassare la fase di reclamo-mediazione.

Unico atto di accertamento per più annualità

Stante il tenore letterale dell'art.12 comma 2, il valore della lite dovrebbe essere ricondotto all'importo del tributo (anche relativo a più annualità) unitariamente accertato nell'atto oggetto di ricorso.

Sarà eventualmente il giudice a dichiarare improcedibile il ricorso e ad invitare le parti ad esperire la fase di reclamo-mediazione, qualora ravvisi la necessità di considerare il valore della lite separatamente per ciascun anno d'imposta (anche laddove unitariamente accertati) in virtù dell'autonomia di ogni periodo d'imposta e nell'ottica di favorire la più ampia applicazione della fase di reclamo-mediazione.

Valore dell'atto e valore del tributo

Il valore della lite è da ricondursi sempre al valore dell'atto (o degli atti) - e non al valore del tributo che diventi oggetto di materia del contendere - anche nell'eventualità in cui il contribuente contesti solo parzialmente la pretesa impositiva azionata con l'atto impugnato individuando, sulla base dei motivi di impugnazione esposti con il proprio ricorso ed alla luce del principio di non contestazione di cui all'art.115 c.1 c.p.c., una minor materia del contendere rispetto all'intera pretesa impositiva azionata dall'ente.

Il valore della lite (finalizzato, in contesti diversi da quello tributario, anche a radicare la competenza del giudice) deve rappresentare un criterio immediatamente ed oggettivamente apprezzabile, anche in funzione del compito al riguardo spettante alle stesse segreterie delle Commissioni Tributarie Provinciali all'atto della ricezione ed iscrizione dei ricorsi depositati.

Valore della lite e materia del contendere

Il concetto di materia del contendere non coincide con quello del valore della lite, essendo finalizzato ad assolvere ad una importantissima ma diversa funzione: la corretta devoluzione al giudice del potere di conoscere e giudicare in ordine al rapporto tributario sotteso all'atto, tant'è che il giudice che si esprima al di fuori dei suoi confini commette un fatale errore ricorribile fino in Cassazione (il cosiddetto vizio di “ultrapetizione”).

Quanto sopra appare del resto coerente con la stessa natura impugnatoria e con il carattere dispositivo del processo tributario (avente ad oggetto uno degli atti di cui all'art.19 del D.Lgs.546/92) pur consentendo al giudice di valutare -oltre all'atto- anche il rapporto tributario sottostante.

Procedura di reclamo

Dal punto di vista procedurale (e, indirettamente, organizzativo) il reclamo dovrebbe essere esaminato – in caso di enti locali è solo una facoltà, per AdE è obbligo!- da operatori diversi da quelli che hanno seguito l'istruttoria dell'atto impugnato: il fine è intuitivamente quello di oggettivizzare (per quanto possibile) la rivalutazione della pretesa impositiva.

Se l'ufficio non intende accogliere il reclamo e l'eventuale proposta di mediazione formula una propria proposta valutando:

- a) l'eventuale incertezza delle questioni controverse;
- b) il grado di sostenibilità della pretesa;
- c) i principi di economicità dell'azione amministrativa.

Perfezionamento

- In caso di controversie aventi ad oggetto un atto di accertamento o di riscossione, la procedura si perfeziona con pagamento entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo.
- Per controversie aventi ad oggetto un rimborso, la procedura si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, che costituisce titolo per il pagamento delle somme da rimborsare.
- Per la mediazione l'art.17bis richiama le norme, anche sanzionatorie, sull'accertamento con adesione (D.Lgs.218/97).

Sanzione e periodo di operatività del termine utile di 90 giorni

- beneficio della riduzione delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione: 35% del minimo previsto dalla legge.
- Decorrenza dei 90 giorni utili a fini di mediazione/reclamo: dal ricevimento del ricorso, secondo le indicazioni dell'AdE ma c'è anche giurisprudenza che ricollega tale decorrenza alla data di spedizione dell'atto.

Disciplina delle spese processuali

Vige il principio secondo cui le spese del giudizio tributario seguono la soccombenza, mentre la possibilità per la commissione tributaria di compensare in tutto o in parte le medesime spese – è consentita solo “in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate”.

soccombente

Al fine di porre le spese a carico della parte soccombente, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che “Il soccombente deve individuarsi facendo ricorso al principio di causalità: obbligata a rimborsare le spese processuali è la parte che, con il comportamento tenuto fuori dal processo, ovvero dandovi inizio o resistendo con modi e forme non previste dal diritto, abbia dato causa al processo ovvero abbia contribuito al suo protrarsi” (Cass. 13 gennaio 2015, n. 373);

Casi di compensazione delle spese

In deroga alla predetta regola generale, il giudice può disporre la compensazione delle spese del giudizio qualora alternativamente:

-vi sia stata la soccombenza reciproca;

-sussistano, nel caso concreto, gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate dal giudice nel dispositivo sulle spese.

Soccombienza reciproca

La nozione di soccombienza reciproca, come precisato dalla Suprema Corte, “sottende - anche in relazione al principio di causalità - una pluralità di domande contrapposte, accolte o rigettate e che si siano trovate in cumulo nel medesimo processo fra le stesse parti, ovvero anche l'accoglimento parziale dell'unica domanda proposta, allorché essa sia stata articolata in più capi e ne siano stati accolti uno od alcuni e rigettati gli altri, ovvero quando la parzialità dell'accoglimento sia meramente quantitativa e riguardi una domanda articolata in un unico capo (così Cass. ord. n. 22381/09 e n. 21684/13)” (Cass. 30 settembre 2015, n. 19520).

Gravi ed eccezionali ragioni

In ordine alla sussistenza delle gravi ed eccezionali ragioni, la Corte di cassazione ha chiarito che gli elementi apprezzati dal giudice di merito a sostegno del decisum devono riguardare specifiche circostanze o aspetti della controversia decisa (Cass. 13 luglio 2015, n. 14546; Cass. 11 luglio 2014, n. 16037) e devono essere soppesati “alla luce degli imposti criteri della gravità (in relazione alle ripercussioni sull’esito del processo o sul suo svolgimento) ed eccezionalità (che, diversamente, rimanda ad una situazione tutt’altro che ordinaria in quanto caratterizzata da circostanze assolutamente peculiari)” (Cass. 17 settembre 2015, n. 18276).

Non può, pertanto, ritenersi soddisfatto l’obbligo motivazionale quando il giudice abbia compensato le spese “per motivi di equità”, non altrimenti specificati (Cass. 13 luglio 2015, n. 14546; Cass. 20 ottobre 2010, n. 21521), né quando le argomentazioni del decidente si riferiscono genericamente alla “peculiarità” della vicenda o alla “qualità delle parti” o anche alla “natura della controversia” (cfr. anche Cass. 17 settembre 2015, n. 18276).

art.15 D.Lgs.546/92- spese di giudizio

1. La parte soccombente e' condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza.

2. Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate. 2-bis. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 96, commi primo e terzo, del codice di procedura civile.

2-septies. Nelle controversie di cui all'articolo 17-bis le spese di giudizio di cui al comma 1 sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.

2-octies. Qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se e' intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

Cessazione della materia del contendere

Art. 46. D.Lgs.546/92 Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere

1. Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere.
2. La cessazione della materia del contendere e' dichiarata ((...)), con decreto del presidente o con sentenza della commissione. Il provvedimento presidenziale e' reclamabile a norma dell'art. 28.
3. Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.

Responsabilità aggravata di cui agli art.96c.1 e 3 cpc

Con l'introduzione nel corpo dell'articolo 15 del nuovo comma 2-bis, il Legislatore, al fine di scoraggiare le c.d. liti temerarie, richiama espressamente l'applicabilità dell'articolo 96, primo e terzo comma, c.p.c., in tema di condanna al risarcimento del danno per responsabilità aggravata, che si aggiunge alla condanna alla rifusione delle spese di lite.

Art.96 comma 1 cpc: “Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza”;

Art.96 c.3 cpc: “In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata”.

Danno e temerarietà

Oltre alla soccombenza totale e non parziale, la condanna per responsabilità aggravata postula che l'istante deduca e dimostri la concreta ed effettiva esistenza di un danno in conseguenza del comportamento processuale della controparte, nonché la ricorrenza, in detto comportamento, del dolo o della colpa grave” (Cass. 5 marzo 2015, n. 4443).

Per consentire al giudice l'accertamento complessivo della soccombenza, l'istanza di condanna ai sensi dell'articolo 96 c.p.c. deve contenere una prospettazione della temerarietà della lite riferita a tutti i motivi del ricorso (cfr. Cass. 13 luglio 2015, n. 14611).

Relativamente all'elemento soggettivo, il ricorso può considerarsi temerario “solo allorquando, oltre ad essere erroneo in diritto, sia tale da palesare la consapevolezza della non spettanza del diritto fatto valere, o evidenzi un grado di imprudenza, imperizia o negligenza accentuatamente anormali” (Cass. 13 luglio 2015, n. 14611).

Danno risarcibile

In merito al danno risarcibile, la Suprema Corte ha più volte ritenuto inammissibile la domanda di risarcimento dei danni cagionati nei pregressi gradi di giudizio, dovendo essa farsi “valere nel giudizio in cui i danni dedotti sono stati causati e non in sede di ricorso per cassazione, rientrando il relativo potere nella competenza funzionale ed inderogabile di quel giudice” (Cass. 4 febbraio 2015, n. 1952).

Analoghe considerazioni della C.Cassazione anche in ordine ai requisiti che integrano la responsabilità aggravata dell'art.96 comma 3 c.p.c.: il danno risarcibile è, anche in questo caso, limitato al grado di giudizio considerato (Cass. 4 febbraio 2015, n. 1952; Cass., SS.UU., 3 giugno 2013, n. 13899).

La mala fede o la colpa grave sono altresì richieste nelle ipotesi di cui all'articolo 96, terzo comma, c.p.c. “non solo perché sono inserite in un articolo destinato a disciplinare la responsabilità aggravata, ma anche perché agire in giudizio per far valere una pretesa che alla fine si rileva infondata non costituisce condotta di per sé rimproverabile (Cass. 30/11/2012 n. 21570 Ord.) e, a maggior ragione, quella di cui al comma 3 attesa la sua natura sanzionatoria” (Cass. 12 maggio 2015, n. 9581; Cass. 11 febbraio 2014, n. 3003).

Conciliazione : tipologie

Due le tipologie di accordo in pendenza di giudizio:

- a) **conciliazione fuori udienza (art.48 D.Lgs.546/92)**: può trattarsi di conciliazione parziale o totale; le parti che abbiano trovato un accordo fuori udienza presentano istanza congiunta al giudice; la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, in cui sono indicati importi, modalità e termini di pagamento; terzietà del giudice. L'accordo è titolo per la riscossione delle somme dovute all'ufficio e per il pagamento delle somme dovute al contribuente;
- b) **conciliazione in udienza (art.48bis D.Lgs.546/92)**: su istanza, anche unilaterale, di conciliazione parziale o totale; il giudice invita le parti alla conciliazione e, nel caso, per favorire l'accordo rinvia la trattazione; la conciliazione giudiziale si perfeziona con la redazione del processo verbale contenente somme dovute, modalità e termini di pagamento.

Il verbale di conciliazione in udienza è titolo per la riscossione/pagamento.

Nella conciliazione il pagamento di tutto (o della 1° rata) deve essere effettuato entro 20 giorni (da accordo o da verbale) in entrambe le ipotesi (in udienza o fuori udienza).

Mancato pagamento

In caso di mancato pagamento (anche della prima rata): riscossione coattiva di tributo, interessi e sanzioni + sanzione del 45% (sanzione dell'art.13 del D.Lgs.472/97 aumentata della metà) da applicare sull'importo del tributo residuo dovuto.

Il mancato pagamento comporta la riscossione coattiva dell'importo risultante dall'accordo o dal verbale, che diventano quindi titolo anche per l'eventuale ingiunzione/ruolo.

Ai sensi dell'art.17bis comma 6 D.Lgs.546/92, per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (uniformate le regole su pagamento di accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione).

E' possibile che occorra dover riscuotere coattivamente anche importi risultanti da accordo conciliativo fuori udienza, da verbale di conciliazione in udienza o sulla base di accordi, come l'accertamento con adesione e la mediazione

Inadempienza del comune

Quando è il comune a risultare inadempiente al rimborso oggetto di accordo in sede di mediazione o conciliazione, l'accordo è già titolo sufficiente al contribuente per agire coattivamente contro l'ufficio.

Spese processuali in caso di conciliazione

Se la procedura si conclude la conciliazione, le spese vengono compensate, salvo diverso accordo tra le parti.

In caso di mancata conciliazione:

- 1) se una parte risulta totalmente soccombente, le sono addebitate le spese di lite, salvo il caso in cui sussistano gravi ed eccezionali ragioni;
- 2) se c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare inferiore al contenuto della proposta conciliativa, rifiutata da una delle parti per un giustificato motivo, le spese del processo sono compensate;
- 3) se c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare inferiore al contenuto della proposta, rifiutata da una delle parti senza un giustificato motivo, il giudice pone le spese dell'intero processo a suo carico;
- 4) se c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare uguale o superiore al contenuto della proposta, il giudice dispone la compensazione delle spese.

Autotutela tributaria

L'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 disciplina l'autotutela tributaria, che si sostanzia nel potere di annullamento d'ufficio o di revoca - anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità - degli atti illegittimi o infondati.

Si tratta di un potere - comprensivo della facoltà di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato - esercitabile sulla base di specifici criteri che, per quanto concerne l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Agenzia delle entrate, sono stati positivizzati nel D.M. n. 37/1997 (Regolamento cui si sono poi ispirati gli enti impositori locali nel disciplinare le modalità operative di questo strumento nei propri regolamenti ex art. 52 D.Lgs. n. 446/1997).

L'art. 11 del D.L. n. 159/2015 ha introdotto tre nuovi commi (1-sexies, 1-septies e 1-octies) all'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 che introducono alcune importanti precisazioni e previsioni.

Caratteristiche

L'istituto dell'autotutela, normativamente disciplinato dall'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 novembre 1994, n. 656) e dal D.M. n. 37/1997, costituisce un rimedio generale di diritto amministrativo a mezzo del quale la Pubblica Amministrazione tutela da sé l'interesse pubblico di cui è portatrice annullando o correggendo i propri atti illegittimi in ossequio ai principi costituzionali di legalità, buon andamento, imparzialità e capacità contributiva.

L'annullamento può dipendere da illegittimità dell'atto (se adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza, come previsto, a livello generale, dall'art. 21-*octies* della Legge n. 241/1990) o dell'imposizione (in caso di pretesa impositiva infondata, con conseguente infondatezza dell'atto).

Si tratta di un rimedio esperibile tutte le volte in cui un atto risulti viziato e nel contempo sussista l'interesse pubblico alla sua rimozione – totale o parziale- per evitare d'incidere negativamente nella sfera giuridico-patrimoniale del contribuente in violazione degli art. 23 (riserva di legge per l'imposizione di prestazioni personali o patrimoniali) e 53 (capacità contributiva) della Costituzione.

Annullamento e revoca in autotutela

Un atto può essere **annullato** in via di autotutela, sia integralmente che parzialmente; gli effetti dell'annullamento decorrono dalla data dell'atto oggetto di annullamento (effetto *ex tunc*).

La **revoca** in autotutela riguarda invece normalmente atti ad efficacia durevole (rif. art. 21-*quinquies*, Legge n. 241/1990), ha effetto *ex nunc* (ossia dal momento in cui viene disposta la revoca) e in materia tributaria trova applicazione soprattutto in caso di agevolazioni.

D.M.37/1997- casistiche tipo

Ai sensi del D.M. n. 37/1997 l'Amministrazione (finanziaria) può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento senza necessità di istanza di parte ed anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità; ciò quando sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

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

Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

Non solo per vizi di forma

La Cassazione al riguardo ha avuto modo di precisare - in tema di accertamento tributario - che l'esercizio del potere di autotutela non presuppone necessariamente che l'atto ritirato sia affetto da vizi di forma, avendo l'Amministrazione, in virtù ed in forza dell'imperatività che ne connota l'agire, il potere di sostituire un precedente atto impositivo illegittimo con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, solo conseguentemente, da quelle dichiarazioni argomentative che, connettendo oggetto e contenuto, formano la motivazione del provvedimento (in tal senso Cass. sent. n. 4272/2010).

Funzionalizzazione del potere

Il potere di autotutela deve essere esercitato al fine di assicurare l'imparzialità ed il buon andamento della Pubblica Amministrazione: non può costituire strumento utilizzabile per vanificare l'azione del contribuente limitandone l'efficacia; il malgoverno del potere di autotutela comporta la condanna alla rifusione delle spese di giudizio in danno dell'ente impositore (Cass. sent. n. 21530/2007).

Contro-atto o riforma

Cass., ordinanza n. 12661 del 17 giugno 2016 : in materia tributaria il ritiro di un precedente atto - quale espressione del potere della Pubblica Amministrazione di provvedere in via di autotutela all'“annullamento d'ufficio” o alla “revoca” - può avvenire in due diverse forme: quella del “contro-atto” (atto di secondo grado che assume l'identica struttura di quello precedente, salvo che per il suo dispositivo di segno contrario con cui si dispone l'annullamento, la revoca o l'abrogazione del primo) o quella della “riforma” (l'atto di secondo grado che non nega il contenuto di quello precedente, ma lo sostituisce con un contenuto diverso).

Entrambi sono caratterizzati dal fatto che l'effetto del rapporto giuridico controverso resta identico.

Limiti al potere di sostituzione

Il potere di sostituzione dell'atto impositivo incontra i soli limiti del termine decadenziale, previsto per la notifica degli avvisi di accertamento, e del divieto od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato (Cass. n. 11114/2003; Id. n. 24620/2006) nonché del diritto di difesa del contribuente (Cass. n. 7335/2010).

Autotutela totale o parziale

In sede di autotutela un atto può:

a) essere semplicemente annullato, ragion per cui ad esso non è più collegata alcuna pretesa impositiva, salvo notifica di nuovo diverso atto;

oppure

b) essere annullato solo parzialmente, con conseguente riduzione della pretesa impositiva originariamente azionata; in tal caso non occorrono forma o motivazione particolari perché l'atto di intervento in autotutela non integra una “nuova” pretesa tributaria, ma soltanto una pretesa “minore” (in tal senso Cass. n. 12814/2000; Cass. n. 22019/2014; Cass. n. 22240/2015).

Autotutela ed accertamento

L'autotutela esercitabile con riferimento ad un atto di accertamento tributario può essere:

- **negativa**, ossia può sostanziarsi in attività di annullamento totale o parziale dell'atto impositivo. In caso di annullamento totale l'atto impositivo viene cancellato integralmente; nell'annullamento parziale l'atto impositivo viene modificato solo in parte con un atto che accede al precedente quale sua parte integrante e sostanziale (quindi una parte dell'atto impositivo oggetto di annullamento parziale resta valida);
- **sostitutiva**, quando con un atto impositivo successivo si annulla e sostituisce integralmente l'atto impositivo precedentemente notificato;
- **integrativa**, quando con successivo atto impositivo e sulla base di nuovi elementi l'Ufficio integra la pretesa già azionata con un precedente atto impositivo. Questa tipologia di autotutela non trova applicazione in materia di Enti Locali, che non gestiscono tributi per i quali sia normativamente prevista un'attività di accertamento di tipo integrativo.

Diniego di autotutela

In materia invece di diniego di autotutela, il contribuente - che richieda all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo - deve (secondo costante giurisprudenza : tra le altre C.Cass. Ord..n.10020/2012) prospettare l'esistenza di "un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione" alla rimozione dell'atto, in funzione del fatto che il potere di autotutela mira a tutelare la legittimità dell'azione amministrativa senza con ciò assurgere a strumento di difesa del contribuente.

Conseguentemente in caso di diniego di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009).

Autotutela in malam partem

A conferma della legittimità della c.d. autotutela in *malam partem* la Suprema Corte ha affermato che “in materia tributaria, il potere di autotutela è funzionale al soddisfacimento dell’interesse pubblico a reperire le entrate fiscali legalmente accertate, sicché è legittimo l’annullamento, in tale sede, di un atto favorevole al contribuente, non essendone preclusa l’adozione dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, art. 1 recando quest’ultimo un’elencazione non esaustiva delle ipotesi in cui l’Amministrazione finanziaria può procedere all’annullamento in autotutela” (cfr. Cass. n. 6398/2014 ed, in termini, Cass. n. 22827/2013; Cass. n. 2531/2002 e n. 3951/2002).

Integrazione o modificazione- in diminuzione o in aumento

L'esercizio del potere di autotutela, dunque, può condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico del precedente atto o alla sua eliminazione e alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato.

Tuttavia:

1) l'integrazione o la modificazione in aumento dell'accertamento originario devono necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di accertamento (specificamente motivato a garanzia del contribuente che ne è destinatario) che si aggiunge a quello originario ovvero lo sostituisce;

2) l'integrazione o la modificazione in diminuzione non necessitano neppure di una forma o di una motivazione particolari perché non integrano una "nuova" pretesa tributaria, ma soltanto una pretesa "minore" (Cass. n. 12814/2000; Cass. n. 22019/2014; Cass. n. 22240/2015).

Diniego di autotutela

In materia invece di diniego di autotutela, secondo i giudici di legittimità (tra le altre, Cass. civ., Sez. VI - 5 ordinanza, 18 giugno 2012, n. 10020) il ricorso contro il diniego di annullamento di un avviso di accertamento - divenuto definitivo per mancata impugnazione nei termini- è legittimo solo quando il ricorrente dimostri un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto stesso; in caso contrario, si darebbe ingresso a una controversia sulla legittimità di un documento impositivo ormai non suscettibile, nella sua sostanza, di annullamento.

È infatti consolidato l'orientamento della Corte secondo cui il contribuente - che richieda all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo - deve prospettare l'esistenza di "un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione" alla rimozione dell'atto. Ciò perché in effetti il potere di autotutela non rappresenta uno strumento di difesa del contribuente, bensì un presidio della legittimità dell'azione amministrativa.

Rimedi al diniego

Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009): l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo - stante la relativa discrezionalità - non è infatti suscettibile di essere impugnato innanzi alle Commissioni tributarie (rif. Cass. SS.UU. sent. n. 3698/2009).

Novità in materia di autotutela

L'art. 11 comma 1 lett. a) del D.L. n. 159/2015 ha introdotto tre nuovi commi all'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994: *sexies*, *septies* e *octies*.

Il nuovo comma 1-*sexies* dispone che 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.

Il successivo nuovo comma 1-*septies* precisa poi che le disposizioni del comma 1-*sexies* non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'art. 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997.

Possibile riduzione delle sanzioni ed esclusione di autonoma impugnabilità

Ad oggi pertanto, alla luce di quanto sopra, il contribuente che veda annullato o revocato parzialmente un atto impositivo è di fatto rimesso in termini per beneficiare dell'abbattimento sanzionatorio collegato alla definizione agevolata delle sanzioni: si tratta dell'abbattimento delle sanzioni ad 1/3 applicabile in caso di pagamento entro il termine di impugnazione.

Questo significa che dalla notifica dell'atto di annullamento parziale dovrà essere fatto decorrere *ex novo* il termine per definire in via agevolata le sanzioni mediante il loro tempestivo pagamento (presumibilmente 60 giorni dalla notifica dell'atto di annullamento parziale); **termine in tal caso però privo di qualsiasi rilevanza ai fini dell'impugnazione dell'atto di annullamento parziale, come previsto espressamente dal nuovo comma 1-octies secondo cui l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente.**

Ambito di applicazione

Ciò dovrebbe poter valere non solo in pendenza di contenzioso tributario relativo all'atto impositivo oggetto dell'autotutela parziale, ma anche quando, anziché presentare ricorso, il contribuente - sempre nei previsti 60 giorni utili - abbia depositato istanza di riesame dell'atto impositivo in autotutela per ottenere un riesame dell'atto impositivo originariamente notificato al fine di farne rilevare la parziale illegittimità/infondatezza (possibilità di definizione agevolata delle sanzioni che spetta a prescindere dal fatto che l'Ufficio adotti l'atto di parziale annullamento in autotutela antecedentemente o successivamente allo spirare dei termini per la definizione agevolata) .

Le conferme del nuovo comma *octies*

Infine, la previsione del nuovo comma *octies* non fa che confermare e positivizzare un concetto già emerso in dottrina e giurisprudenza: quando si interviene ad annullare parzialmente un atto non si determina una novazione della pretesa tributaria, bensì solo un suo ridimensionamento.

In tal caso:

- la pretesa residua (il *quantum* dovuto) è la differenza tra quanto accertato e quanto parzialmente annullato;
- la motivazione della pretesa impositiva resta quella offerta dall'atto impositivo originario, sebbene di fatto (ed indirettamente) integrata dalla motivazione sottesa all'atto di annullamento parziale in autotutela relativamente all'*an* ed al *quantum* di tributo che - nonostante l'intervento in autotutela - l'ente impositore continua a ritenere dovuto.

L'esclusione dell'autonoma impugnabilità dell'atto di annullamento o revoca parziale è coerente con il vigente sistema secondo cui in tali ipotesi l'intervento in autotutela non acquista autonoma rilevanza, limitandosi a ridurre una pretesa già azionata con un diverso atto caducato solo in parte: fonte della pretesa impositiva dell'ente (e quindi atto contro cui ricorrere) è l'atto di accertamento che sopravvive all'annullamento parziale.

Riflessi operativi del tempo dell'annullamento – entro 60 gg

Il tempo dell'annullamento è elemento che modifica il quadro e le conseguenze dello stesso intervento.

Ad esempio, in caso di atto di accertamento di tributo si possono ipotizzare più scenari caratterizzati dal diverso momento in cui sia stata posta in essere l'attività in autotutela:

a) **annullamento entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo**: quando si tratta di annullamento parziale l'atto di annullamento “accede” all'atto oggetto di autotutela, con conseguente esclusione di autonoma impugnabilità dell'atto di annullamento parziale (oggi ai sensi dell'espressa previsione di cui all'art. 2-*quater*, comma 1-*octies*, del D.L. n. 564/1994) e possibile definizione agevolata (abbattimento ad 1/3) delle residue sanzioni ai sensi del nuovo comma 1 *septies* del medesimo art. 2-*quater*,

Riflessi operativi del tempo dell'annullamento – post 60 gg con giudizio pendente

b) **annullamento successivo ai 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo ma in pendenza di giudizio:** in caso di autotutela parziale è possibile la definizione agevolata delle sanzioni (abbattimento ad 1/3) ai sensi del nuovo comma 1-*octies* dell'art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994;

Riflessi operativi del tempo dell'annullamento – ad atto definitivo

c) **annullamento successivo ai 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo senza pendenza di giudizio** (atto di accertamento divenuto definitivo): avverso l'atto di annullamento parziale non è esperibile il ricorso, né è accessibile la definizione agevolata delle sanzioni (rif. art. 2-*quater* sopra citato, commi 1-*sexies* e 1-*octies*).

In queste ipotesi lo strumento dell'autotutela è generalmente utilizzabile entro il termine decadenziale (5 anni) in cui è esercitabile il potere di accertamento del tributo, di cui - in materia di tributi locali - all'art. 1, comma 161, Legge n. 296/2006. Ciò anche laddove oggetto di ricorso o di istanza di autotutela sia un'ingiunzione relativa ad un accertamento correttamente notificato ma mai impugnato.

Appare possibile procedere - nonostante la scadenza del suddetto termine decadenziale - ad annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo solo in presenza di doppia imposizione (quindi quando il tributo accertato o ingiunto risulti effettivamente già corrisposto da altri) o di vizi di notifica dell'atto impositivo, quando essi siano stati tali da precludere al contribuente la conoscibilità della pretesa impositiva.

Nessun potere di autotutela

Non è esercitabile alcun potere di annullamento in autotutela (né parziale, né integrale) relativamente ad atto impositivo coperto da giudicato sostanziale (secondo i principi espressi al riguardo nel D.M. n. 37/1997 e nella Circolare n. 198/1998).

Samantha Zebri

Samantha.zebri@comune.bologna.it

I materiali didattici saranno disponibili su
www.fondazioneifel.it/formazione



Twitter



Facebook



YouTube