Formazione IFEL per i Comuni

Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali
ANUTEL
Equità Fiscale per il Cittadino

STRUMENTI ALTERNATIVI E DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO

Maurizio Lovisetti

Villafranca di Verona, 20.09.2016

IFEL
Fondazione ANCI

Strumenti alternativi e deflativi del contenzioso

di Maurizio Lovisetti

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Villafranca di Verona, 20 settembre 2016.

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di: ANUTEL.

STRUMENTI ALTERNATIVI E DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO

Maurizio Lovisetti

Villafranca di Verona, 20.09.2016

INDICE

PARTE PRIMA – ISTITUTI SENZA CONTRADDITTORIO

1. L'INTERPELLO

1.1. LINEAMENTI GENERALI
1.2. PRESUPPOSTI
1.3. ISTANZA
1.4. ESAME DELL'ISTANZA
1.5. RISPOSTA

2. IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

2.1. LINEAMENTI GENERALI
2.2. ATTIVITÀ DEL CONTRIBUENTE
2.3. TERMINI E RIDUZIONE DELLA SANZIONE
2.4. IRREGOLARITÀ

3. L'AUTOTUTELA

3.1. GENERALITÀ E PRESUPPOSTI.
3.2. OGGETTO E LIMITI
3.3. COMPETENZA E INIZIATIVA
3.4. FORME
3.5. EFFETTI SUI GIUDIZI PENDENTI
3.6. IL DINIEGO DI AUTOTUTELA

4. LA DEFINIZIONE AGEVOLATA (ACQUIESCENZA)

5. LA RINUNCIA AL RICORSO

PARTE SECONDA – ISTITUTI CON CONTRADDITTORIO

6. L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

6.1. GENERALITÀ
6.2. OGGETTO.
6.3. L'INVITO AL CONTRADDITTORIO
6.4. ISTANZA DEL CONTRIBUENTE
6.5. CONTRADDITTORIO ED ESITO
6.6. PERFEZIONAMENTO
6.7. INADEMPIMENTO SUCCESSIVO

7. IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE

7.1. AMBITO DI APPLICAZIONE
7.2. RECLAMO
7.3. VALUTAZIONE DEL RECLAMO
7.4. MEDIAZIONE
7.5. ESITO NEGATIVO DELLA MEDIAZIONE

8. LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

8.1. CARATTERI GENERALI.
8.2. CONCILIAZIONE FUORI UDIENZA
8.3. CONCILIAZIONE IN UDIENZA.
8.4. EFFETTI DELLA CONCILIAZIONE

PARTE PRIMA – ISTITUTI SENZA CONTRADDITTORIO

In questa prima parte si analizzano gli istituti che operano senza necessità di una fase di contraddittorio tra le parti, prevedendosi piuttosto meccanismi unilaterali o automatici di definizione della controversia attuale o potenziale.

1. L'INTERPELLO

Riferimenti normativi: Art. 11, l. 212/2000; artt. 2-6, d.lgs. 156/2015

1.1. Lineamenti generali.

Prima dell'emanazione dello Statuto del contribuente, per gli enti locali l'interpello era ad *istituzione facoltativa*, come specificava l'art. 50, l. 449/1997. La legge 212/2000 ha poi introdotto una disciplina sostanzialmente completa dell'istituto, rendendo l'interpello certramente operante anche per gli enti locali, senza necessità di recezione con regolamento.
Le disposizioni dell'istituto sono state riscritte dal D.lgs. 156/2015 - emanato in attuazione della l. 23/2914, ed entrato in vigore il 1° gennaio 2016 invero senza significative novità per il c.d. *interpello ordinario*.
L'art. 8, co. 3, d.lgs. 156/2015 prevede che «*Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai princìpi dettati dal presente Titolo I*». La normazione locale

- non impedisce, se assente, la decorrenza della nuova disciplina dall' 1.1.2016
- non può limitare i diritti dei contribuenti, ad es. estendendo le ipotesi di inammissibilità o prolungando il termine per il formarsi del silenzio assenso;
- può introdurre disposizioni di favore per il contribuente, ad es. ammettendo l'interpello successivo o presentato da associazioni di contribuenti;
- può disciplinare l'istituto nei dettagli applicativi e procedurali, quali le modalità di presentazione delle istanze, gli uffici competenti, le modalità di comunicazione;

Disciplina transitoria. Alle istanze di interpello presentate prima del 1.1.2016 restano applicabili le disposizioni previgenti; in sostanza, limitate al termine per la risposta, che resta di 120 giorni

Tipologie di interpello. Il d.lgs. 156/2015 prevede diverse tipologie di interpello, non tutte applicabili ai tributi comunali. Riguardano i tributi comunali:

- *l'interpello ordinario*: è una preventiva richiesta di parere rivolta all'ente locale circa la correttezza del trattamento tributario di una specifica fattispecie, sussistendo condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni normativi applicabili e sulla corretta qualificazione della fattispecie;
- *l'interpello antiabuso*: concerne l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie; appare solo marginalmente applicabile ai tributi comunali (Cass. 25127/2009 aveva applicato l'abuso del diritto in una controversia relativa all'ICI dovuta per un area fabbricabile pertinenziale);

Non sono applicabili ai tributi locali:

- *l'interpello probatorio*, che riguarda la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;
- *l'interpello disapplicativo*: riguarda la disapplicazione di norme che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta se viene fornita la dimostrazione che detti effetti elusivi non potevano verificarsi.

1.2. Presupposti

a) *Anteriorità*. Il contribuente deve proporre l'istanza prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari, comunque prima dell'inizio di attività di controllo note al contribuente.

b) *Specificità*. Il quesito deve riguardare casi *concreti ed personali*, facendo emergere in maniera circostanziata la fattispecie di riferimento.

c) *Incertezza normativa*. Devono sussistere *obiettive condizioni di incertezza* concernenti:
- l'interpretazione (significato) di una norma (legislativa o regolamentare) in relazione alla fattispecie di riferimento;
- la qualificazione giuridica di una determinata fattispecie, ad es. se una certa area possa essere considerata pertinenza di un fabbricato a fini TARI o IMU.

L'interpello **non** è ammesso:
- se l'amministrazione ha già esposto il proprio orientamento interpretativo in circolari o risoluzioni. Al riguardo non rilevano le circolari emesse dall'Agenzia o da MEF in materia di tributi locali, perché l'interpello è diretto all'ente titolare del tributo e non ad altre autorità (Circ. Ag. Entrate n. 50/31.5.2001);
- se la soluzione presuppone accertamenti tecnici, e quindi profili non giuridici, come nel caso di stima di terreni edificabili a fini ICI o sull'estensione delle superfici nella TARI;
- relativamente ad atti non normativi, come circolari e risoluzioni, che hanno natura interpretativa.

1.3. Istanza (artt. 3, d.lgs. 156/2015)

Contenuto: l'istanza, in carta libera, deve contenere:
- i *dati identificativi del contribuente* e il suo domicilio, compreso il codice fiscale; l'istanza può essere presentata anche da un sostituto o responsabile d'imposta, o da un professionista per conto di altro soggetto purché specificamente indicato (Cass. 20421/10), non invece da un professionista o da un'associazione in maniera generica per i suoi clienti o associati;
- l'indicazione della *tipologia di interpello*, ordinario o antiabuso.
- la circostanziata e specifica *descrizione della fattispecie*;
- l'eventuale *documentazione non in possesso del comune*, in particolare i pareri resi da altra amministrazione competente (art. 3, comma 2, d.lgs. 156/2015);
- le *disposizioni* di cui di chiede l'interpretazione o l'applicazione;
- la chiara e univoca esposizione della *soluzione proposta*;
- il *domicilio e i recapiti* anche telematici per la risposta e per ogni comunicazione;
- la *sottoscrizione* del contribuente.

L'istanza non incide sulle scadenze e sugli adempimenti (art. 11.5, l. 212/2000).

Presentazione:
- mediante consegna diretta, o in plico senza busta raccomandato A.R., o tramite PEC;
- è opportuno prevedere un indirizzo di posta elettronica semplice per i soggetti residenti all'estero (cfr. art. 14, co. 1, L. 212/2000: *Al contribuente residente all'estero sono assicurate agevolazioni relativamente alle modalità di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento delle imposte*).

Rinuncia. Il contribuente può rinunciare all'istanza già presentata in pendenza dei termini per la risposta. La rinuncia, sottoscritta dal contribuente o dal suo rappresentante, va presentata nelle stesse forme dell'istanza e produce l'arresto del procedimento, eliminando ogni effetto dell'istanza, in particolare in ordine all'assenso tacito.

1.4. Esame dell'istanza

Richiesta di regolarizzazione (artt. 3.3 d.lgs. 156/2015).
Il comune invita il contribuente a regolarizzare l'istanza che non contiene:
- la tipologia di interpello
- le disposizioni di cui di chiede l'interpretazione o l'applicazione
- la soluzione proposta
- il domicilio e i recapiti anche telematici dell'istante
- la sottoscrizione.

Non va richiesta la regolarizzazione se l'elemento carente è comunque chiaramente individuabile dall'istanza. La richiesta di regolarizzazione va inviata nel termine indicato dal regolamento (il provv. Direttore Entrate 4.1.2016 indica in 30 giorni dalla ricezione dell'istanza), e va evasa nei 30 giorni successivi alla ricezione. Se tali termini sono rispettati, i termini per la risposta decorrono dalla ricezione dell'istanza regolarizzata e non da quella originaria.

Tardiva richiesta di regolarizzazione: i termini della risposta restano quelli dell'istanza originaria, a prescindere dall'eventuale integrazione.

Tardiva regolarizzazione: l'istanza diviene inammissibile.

Richiesta di integrazione (art. 4 d.lgs. 156/2015). Quando non è possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, l'amministrazione chiede, una sola volta, all'istante di integrare la documentazione presentata. In tal caso il parere su interpelli ordinari è reso entro 60 giorni dalla ricezione della documentazione integrativa.
Se il contribuente non provvede all'integrazione entro *un anno* l'istanza si intende rinunciata, ma può essere ripresentata per adempimento successivi.

Inammissibilità (art. 5, d.lgs. 156/2015)
E' inammissibile l'istanza:
- priva dei dati identificativi dell'istante, compreso il codice fiscale;
- priva della circostanziata e specifica indicazione della fattispecie
- presentata non preventivamente
- concernente questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza
- se non ricorre l'obiettiva incertezza normativa
- che riguardi la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo siano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente
- non tempestivamente regolarizzata
- non riferibile a un soggetto specificamente individuato, ad es. presentata da un'associazione per conto degli associati.

L'istanza inammissibile non produce gli effetti dell'interpello, ma può valere come richiesta di *consulenza giuridica* (contra Circ. 9/E del 2016). Per evitare che il silenzio dell'ente possa essere interpretato come assenso tacito, in relazione al principio di tutela della buona fede e dell'affidamento (art. 10 Stat. Contr.), è opportuno che la dichiarazione di inammissibilità sia comunicata al contribuente entro il medesimo termine per la risposta.

1.5. Risposta (art. 11 stat. Contr.)

Competenza. Spetta al funzionario responsabile del tributo, legittimato a compiere tutti gli atti di gestione del tributo.

Comunicazione. La risposta, scritta e motivata, va *comunicata* all'istante con raccomandata A.R., fax o e-mail.

Pubblicità (art. 11.6 stat. Contr.). L'amministrazione pubblica in forma di circolare o di risoluzione le risposte rese nei casi in cui:
- un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro,
- il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali,
- siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici,
- si ritenga di interesse generale il chiarimento fornito

NB: La pubblicazione non surroga l'onere di comunicazione

Termine. La risposta deve essere *inviata*:
- nell'*interpello ordinario* entro 90 giorni dalla ricezione dell'istanza
- nell'*interpello antiabuso* entro 120 giorni dalla ricezione dell'istanza

Interruzione. Il termine per la risposta è *interrotto* se il Comune richiede:
- la regolarizzazione dell'istanza; il termine per la risposta resta quello originario e riprende a decorrere dalla ricezione della regolarizzazione
- l'integrazione della documentazione; il termine per la risposta è ridotto a 60 giorni e riprende a decorrere dalla ricezione dell'integrazione.

Al termine non si applica la sospensione feriale dall'1 al 31 agosto, relativa ai termini processuali.

Risposta negativa espressa:
- non vincola il contribuente (Cass. S.U. 23031/2007), che, se non si adegua, resta soggetto agli ordinari poteri di accertamento, senza preclusioni o limitazioni sul piano sostanziale o processuale;
- non è impugnabile (art. 6.1 d.lgs. 156/2015; Cons. Stato n. 414/2009; Cass. S.U. 23031/2007; Corte Cost. 191/2007), cosicché i vizi della risposta, in particolare l'omessa o insufficiente motivazione, non hanno pratica rilevanza.

Risposta positiva espressa:
- vincola l'amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente;
- si estende anche a fattispecie future e omogenee relative al medesimo contribuente se riconducibili alla medesima fattispecie oggetto d'interpello;
- rende nulli gli atti impositivi e/o sanzionatori successivamente emanati nei confronti dell'istante in difformità dal parere; la nullità può essere fatta valere in autotutela o mediante ricorso alla CTP;
- non vale a parità di fattispecie nei confronti di *soggetti diversi dall'istante*, ai quali il comune può chiedere il tributo anche in difformità della risposta, ma non interessi e sanzioni (art. 10.2 stat. Contr.)

Risposta omessa: equivale alla risposta positiva espressa.

Rettifica. La *soluzione interpretativa* indicata nella risposta espressa o tacita può essere rettificata, con valore solo per il futuro. Più in dettaglio:
- se il contribuente ha già posto in essere il comportamento assentito, la rettifica vale solo per il futuro;
- se il contribuente non ha già posto in essere il comportamento assentito, l'ente può richiedere il tributo e gli interessi, *ma non le sanzioni in omaggio al principio di tutela dell'affidamento* (Circ. 9/E del 2016).

2. IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Riferimenti normativi: art. 13, d.lgs. 472/1997

2.1. Lineamenti generali.

Il ravvedimento operoso consiste nella spontanea regolarizzazione di violazioni tributarie, con rilevanti riduzioni delle sanzioni amministrative. Deve intervenire:
- entro i termini di legge e comunque
- prima che sia stata constatata la violazione o abbiano avuto inizio accessi, ispezioni o verifiche, ovvero siano iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Regolamento locale. L'istituto è direttamente applicabile anche ai tributi locali, senza necessità di uno specifico regolamento (cfr. art. 16, D. Lgs 473/1997). L'art. 50, l. 449/1997, consente agli Enti Locali di introdurre con regolamento *riduzioni delle sanzioni* in conformità ai principi di cui all'art. 3, comma 133, l. 662/1996, ossia prevedendo circostanze esimenti, attenuanti e aggravanti strutturate, in particolare, in modo da incentivare gli adempimenti tardivi. In via regolamentare l'ente può quindi ampliare i termini per la regolarizzazione delle violazioni, in particolare ricalcando le previsioni che l'art. 13 limita ai tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate.

2.2. Attività del contribuente:

- eliminazione degli errori/omissioni di natura dichiarativa o formale
- versamento del tributo ancora dovuto con gli interessi al *tasso legale*
- versamento della sanzione ridotta
- se il tributo è liquidato dall'ufficio (es. TARI), i versamenti vanno eseguiti entro 60 gg. dalla notificazione di apposito avviso di liquidazione (cfr. art. 13, co.3, d.lgs. 472/1997)

L'art. 13 prevede che "*Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza*". I versamenti possono tuttavia anche essere frazionati, purché avvengano nei termini di legge, non essendo possibile "bloccare" i vantaggi del ravvedimento eseguendo tempestivamente solo una parte dei versamenti (Ris. Ag. Entrate 67/E del 2011).

2.3. Termini e riduzione della sanzione

Illecito	ritardo	Sanzione	Riduzione	Sanzione ridotta
Omesso pagamento	1g - 15g 16g – 30g 31g – 90g 91g – 1 anno	1%/g 15% 15% 30%	1/10 1/10 1/9 1/8	0,10%/g 1,50% 1,67% 3,75%
Omessa dichiarazione	1g - 90g 91 - 1 anno	100%	1/10 1/8	10,00% 12,50%
Denuncia infedele	1g - 90g 91g - 1 anno	50%	1/9 1/8	5,55% 6,25%
Altri errori o omissioni	1g - 90g 91g - 1 anno	50 €	1/9 1/8	6€
NB: la sanzione da ridurre è data dal *cumulo materiale* e non dal cumulo giuridico (Circ. Min. 98/2000 e 28/E/2001).				

2.4. Irregolarità

L'insufficente versamento delle somme dovute, anche per errore materiale, rende inefficace la regolarizzazione, cosicché resta dovuta per intero la sanzione originaria (Cass. 12661/ 2011). Si può peraltro ritenere applicabile il *lieve inadempimento* di cui all'art. 15-ter del DPR 602/1973 (introdotto dall'art. 3, d.lgs. 159/2015 con efficacia dal 22.10.2015), a mente del quale non si decade dal beneficio qualora:

- si verifichi un insufficiente versamento per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro ovvero
- il tardivo versamento non sia superiore a 7 giorni.

3. L'AUTOTUTELA

Riferimenti normativi: art. 21-nonies l. 241/1990; art. 2*quater* d.l. 564/94 (conv. l. 656/1994); D.M. 37/1997

3.1. Generalità e presupposti

L'autotutela è un istituto generale del diritto amministrativo, che trova una specifica disciplina nel settore tributario recata dall'art. 2*quater* d.l. 564/94 e nel D.M. 37/1997. Consiste nel *potere discrezionale* della pubblica amministrazione di riesaminare criticamente, su istanza o d'ufficio, i propri atti e di disporne la caducazione totale o parziale in un tempo ragionevole allorché:

- appaiano *illegittimi* (nella forma) o *infondati* (nella sostanza) e
- sussista un interesse pubblico alla loro eliminazione (giusta imposizione, regolare percezione dei tributi, eliminazione di contenziosi), tenendo conto anche degli interessi dei destinatari.

Valore solo esemplificativo hanno *le ipotesi previste dall'art. 2 D.M. 37/1997 (*errore di persona; evidente errore logico o di calcolo; errore sul presupposto dell'imposta; doppia imposizione; mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, in precedenza negati; errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione)

Regolamento locale. L'autotutela opera anche per i tributi locali, posto che gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono indicare l'organo e l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di *autotutela* (artt. 7, l. 212/2000 e 1, co.162, l. 296/2006). L'autotutela *n*on è dunque subordinata alla regolamentazione locale, che può intervenire solo in ordine a competenze e procedure.

3.2. Oggetto e limiti.

Possono essere rivisti in autotutela tutti gli atti di imposizione o che comunque incidono nella sfera giuridica del contribuente: avvisi di accertamento, di liquidazione, di irrogazione di

sanzioni, ruolo e l'ingiunzione, atti di diniego di agevolazioni fiscali o di rimborso di imposte indebitamente versate, atti della riscossione e di diniego di rateazione; ma nache atti favorevoli al contribuente, quali riconoscimento di esenzioni o agevolazioni.
L'autotutela può intervenire "*anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità*" e quindi per un atto:
- non ancora impugnato;
- per il quale sia stato richiesto l'accertamento con adesione;
- già impugnato (Cass. 3519/2010)
- divenuto definitivo perché non impugnato nei termini o perché il ricorso è stato rigettato con sentenza passata in giudicato
- anche se sono scaduti i termini decadenziali per la sua emissione (Ris. 18.7.1994 n. 4079).

Non è possibile annullare l'atto per vizi, formali o sostanziali, dichiarati insussistenti da una sentenza *passata in giudicato* (Circ. 5.8.1998 n. 198/S). L'annullamento resta così *possibile*:
- per vizi che il giudice non ha esaminato;
- se il ricorso è stato respinto per questioni processuali;
- se la sentenza non è ancora passata in giudicato.

3.3. Competenza e iniziativa

L'autotutela può essere attivata:
- su istanza del contribuente;
- d'ufficio, dandone comunicazione all'interessato (art. 4 D.M. 37/1997).

La competenza spetta al *funzionario responsabile* del tributo. Il regolamento locale potrebbe prescrivere la previa acquisizione di uno specifico parere presso altro organo, ad es. se l'importo cancellato superi un determinato ammontare.
L'autotutela si esercita con *atto motivato* (art. 7, l. 212/2000), da comunicare al contribuente e, se pende ricorso, alla Commissione tributaria investita del giudizio.
E' totalmente privo di competenza il Garante del contribuente, la cui attività riguarda solo atti, prassi e procedimenti dell'Amministrazione fiscale statale (TAR Puglia, Bari, n. 5477/2004).

3.4. Forme

Annullamento totale o parziale dell'atto
- *illegittimo* nel procedimento di formazione o nella forma
- *infondato* nei presupposti della pretesa tributaria

per motivi anche diversi dall'elencazione esemplificativa di cui all'art. 2, DM 37/1997.

Effetti
- l'atto annullato viene privato di effetti sin dall'origine (*ex tunc);*
- si caducano automaticamente gli atti consequenziali, in particolare di riscossione (Cass. 17294/2014; 1643/2013; 15946/2010).
- le somme indebitamente riscosse vanno restituite d'ufficio.

Autotutela sostitutiva (convalida). E' possibile convalidare un provvedimento annullabile mantenendone fermi gli effetti (art. 21nonies, comma 2, l. 241/1990; art. 1-quater, co. 1-quinqiues). E' al riguardo necessario (Cass. 4372/2011; 24620/2006; SS.UU., 1333/1989):
- che l'atto da convalidare sia *viziato nella forma* (l'infondatezza è invece insanabile)
- che l'atto da convalidare venga formalmente annullato
- che la convalida sia emessa nelle forme e nei termini dell'atto da convalidare

Annullamento di atto favorevole al contribuente. è legittimo anche l'annullamento di un atto favorevole al contribuente, come ad es. l'assenso a un'esenzione o a un rimborso (Cass. 6398/2014), purché l'annullamento intervenga non oltre diciotto mesi dall'atto precedente (art. 21-nonies, l. 241/1990).

Annullamento di annullamento. Può essere annullato anche l'annullamento di un atto impositivo. L'atto già annullato però non rivive ed è quindi necessario riemetterlo nel rispetto delle forme e dei termini di quello originario (Cass. 22827/2013).

Sospensione degli effetti, in particolare la riscossione (art. 1-quater, co. 1bis). L'atto sospeso riprende i suoi effetti (art. 1-quater, co.1quater e 1-quinquies):
- per revoca della sospensione da parte dell'ufficio che l'ha disposta;
- se viene notificato un nuovo atto confermativo o modificativo dell'atto sospeso;
- quando viene depositata la sentenza che decide la controversia.

3.5. Effetti sui giudizi pendenti

Annullamento totale: provoca l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere (Cass. 8387/2014; 2519/2010). Salvo diverso accordo tra le parti le spese di giudizio sono addebitate all'ente in relazione al principio della soccombenza virtuale (Cass. 1230/2007; Cass. 21380/2006).

Annullamento parziale: non cessa la materia del contendere e il processo prosegue.
Il contribuente può avvalersi della definizione agevolata delle sanzioni con riduzione delle sanzioni a 1/3, purché rinunci al ricorso. In tal caso, le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute (art. 1-quater. co. 1-sexies). Non è invece possibile la definizione agevolata delle sole sanzioni (art. 1-quater, co. 1-septies).
L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente (art. 1-quater, co. 1-octies).

Appello/Cassazione. L'autotutela può anche assumere le seguenti forme:
- l'ente soccombente omette di impugnare;
- l'ente annulla l'atto impugnato e il giudizio si estingue per cessata materia del contendere;
- l'ente che ha proposto impugnazione rinuncia al ricorso; salva diversa pattuizione, le spese di causa sono a suo carico (art. 44, d.lgs. 546/1992).

3.6. Il diniego di autotutela

Giurisdizione: il rifiuto di autotutela appartiene alla giurisdizione delle Commissioni in riferimento all'art. 2, d.lgs. 546/1992 (Cass. 14243/2015; Cass. S.U. 2870/2009; Cass. S.U. 7388/2007).

Impugnabilità del diniego:
- l'autotutela non è un *dovere*, ma un *potere* discrezionale a tutela dell'interesse generale e non del contribuente (è esperibile anche d'ufficio) (Cass. S.U. 2870/2009; Cass. S.U. 3698/2009; Cass. S.U. 7388/2007; Cass. 1547/2002; Cass. 13412/2000);
- attraverso l'impugnazione del diniego, espresso o tacito, di autotutela non è possibile ovviare alla mancata presentazione del ricorso contro atto autonomamente impugnabile ormai consolidato, cosicché non esiste alcun rimedio giudiziale se l'amministrazione finanziaria si rifiuti di annullarlo (Cass. S.U. 2870/2009);
- poiché ogni atto è impugnabile solo per "vizi propri" (art. 19, d.lgs. 546/1992), il ricorso avverso il diniego di autotutela non consente di sindacare la fondatezza della pretesa tributaria, ma al più di valutare la legittimità in sé del rifiuto (Cass. 12930/2013; Cass. 19740/2012; Cass. S.U. 15451/2010; Cass. S.U. 2870/2009; Cass. S.U. 7388/2007; Cass. 9669/2009), con conseguenze applicative che si fatica a ravvisare;
- è eccezionalmente possibile impugnare il diniego di autotutela qualora emergano *vizi sopravvenuti*, ad es. a seguiti di leggi di condono successive, che richiedano una nuova istruttoria (Cass. 3608/2006).

Diniego di autotutela e danni. Il diniego di annullare l'atto in autotutela può fondare un'azione di risarcimento dei danni ex art. 2043 c.c. avanti il giudice ordinario (e non alla commissione tributaria), nel caso in cui l'atto sia stato annullato in sede giurisdizionale (Cass. 6283/2012; 5120/2011; 698/2010; S.U. 15/2007).

4. LA DEFINIZIONE AGEVOLATA (ACQUIESCENZA)

Riferimenti normativi: comma 699, l. 147/2013; art. 23, comma 3, d.lgs. 507/1993; art. 53, comma 3, d.lgs. 507/1993; art. 14, comma 4, d.lgs. 504/1992

Nella IUC "*Le sanzioni di cui ai commi 696* (omessa dichiarazione), *697* (infedele dichiarazione) e *698* (mancata, incompleta o infedele risposta al questionario) *sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi*" (comma 699, l. 147/2013). Norme analoghe valgono nell'imposta sulla pubblicità (art. 23, comma 3, d.lgs. 507/1993); nella TOSAP (art. 53, comma 3, d.lgs. 507/1993) e nell'ICI (art. 14, comma 4, d.lgs. 504/1992).

Tali norme subordinano espressamente la riduzione della sanzione:
- all'*acquiescenza all'atto*, ossia alla sua formale accettazione con rinuncia al ricorso;
- all'*integrale pagamento* di tributo, interessi e sanzione ridotta entro il termine per ricorrere; il regolamento locale può comunque prevedere che il contribuente possa richiedere, motivandone le ragioni, la rateazione delle somme dovute.

Nei tributi locali non opera dunque la definizione agevolata delle sole sanzioni, prevista in via generale dall'art. 17, comma 2, d.lgs. 472/1997, che consente al contribuente di versare, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo e di impugnare il tributo.

La riduzione della sanzione opera sulla *sanzione irrogata* nell'atto e non sul minimo edittale.

5. LA RINUNCIA AL RICORSO

Riferimenti normativi: art. 44 D.lgs. 546/1992

Rinuncia al ricorso in primo grado. Può provenire solo dal contribuente-ricorrente e produce l'estinzione del processo se è accettata dalle parti *costituite* che abbiano *effettivo* (e obiettivo) *interesse* alla prosecuzione del processo (art. 44, comma 3, d.lgs. 546/1992). Di regola, non è quindi necessaria l'accettazione dell'ente locale (Cass. 3040/2008), salvo che si tratti di ricorso contro il diniego tacito di rimborso, giacché in tal caso - potendo il contribuente riproporre il giudizio - l'ente ha interesse ad una pronuncia che neghi il diritto al rimborso.

La rinuncia all'appello. Comporta l'acquiescenza alla sentenza impugnata ed è pertanto richiesta l'accettazione solo se l'altra parte ha proposto *appello incidentale tardivo*, che sarebbe travolto dall'estinzione dell'appello principale (art. 334 c.p.c.). Non occorre quindi accettazione se la controparte: a) si è limitata a richiedere la conferma della sentenza impugnata; b) ha presentato appello incidentale tempestivo, che resiste all'estinzione dell'appello principale.

Legittimazione. Il potere di rinunciare al giudizio e di accettare la rinuncia va espressamente indicato nella procura al difensore (art. 84, comma 2, c.p.c.). Tale potere rientra invece tra i poteri del funzionario che rappresenta l'ente in giudizio (Cass. 3519/2010; Cass. 305/2006).

Procedimento. L'estinzione del processo è dichiarata, previa verifica della regolarità della rinuncia e dell'accettazione (ove necessaria):
- se non è stata fissata l'udienza, dal presidente della sezione con *decreto* (art. 27, comma 2, d.lgs. 546/1992), reclamabile ai sensi dell'art. 28 d.lgs. 546/1992;
- se è già stata fissata l'udienza, dalla commissione con sentenza.

Spese di giudizio. Salvo diverso accordo, il rinunciante deve rimborsare le spese di giudizio alle altre parti, nella misura stabilita dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile.

PARTE SECONDA - ISTITUTI CON CONTRADDITTORIO

In questa seconda parte si analizzano gli istituti nei quali la legge prevede espressamente una formale fase di contraddittorio tra le parti, volta alla determinazione concordata del tributo, con conseguenze automatiche e premiali sulle sanzioni.

Responsabilità del funzionario. Ai sensi degli art.39, co. 10, d.l. 98/2011 (conv. l. 1111/2011) e dell'art. 29, comma 7, d.l. 78/2010 (conv. 122/2010), la responsabilità del funzionario che conclude una procedura di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale e di mediazione è limitata ai fatti e alle omissioni compiute con *dolo*, e quindi con la deliberata volontà di pregiudicare l'ente.

6. L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Riferimenti normativi: art. 50, l. 449/1997;

6.1. Generalità.

L'accertamento con adesione è *strumento* di *imposizione concordata,* volto a evitare l'insorgere del contenzioso in sede giurisdizionale. L'art. 50, l. 449/1997, chiarisce che l'istituto è volto a "*semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale".*

Regolamento locale. Ai sensi dell'art. 50, l. 449/1997, "*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 D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218*".
Nei tributi locali l'accertamento con adesione, dunque, *non opera automaticamente*, ma solo in forza di un'esplicita opzione regolamentare da parte dell'ente (Ris. 8.4.1998 n. 25), che può:

- limitarsi ad attivare l'istituto, rinviando alla normazione statale;
- attivare l'istituto modificando la normativa statale, in particolare: a) limitando i tributi e le tipologie di controversie; b) modificando la disciplina procedimentale.

Se manca il regolamento sull'accertamento con adesione:

- l'eventuale accordo è invalido;
- le somme versate in esecuzione dell'accordo vanno restituito e il rifiuto è impugnabile;
- le eventuali rate ancora versate non sono dovute;

6.2. Oggetto.

L'accertamento con adesione può riguardare qualsiasi tributo e ogni tipologia di controversia, ad esclusione:

- delle questioni attinenti solo l'omesso, insufficiente o ritardato pagamento
- della correzione di errori materiali
- delle questioni di puro diritto
- della determinazione del tributo in base a elementi certi e incontrovertibili
- dei rimborsi;
- delle sanzioni, perché il legislatore già ne prevede la riduzione a una frazione del minimo.

E' opinione comune, peraltro, che l'accertamento con adesione sia ristretto alle sole controversie che involgono *questioni estimative* e quindi in sostanza:

- nell'IMU il valore venale delle aree fabbricabili
- nella TARI l'utilizzo e la tassabilità delle superfici;
- nella TOSAP il periodo e la superficie nelle occupazioni abusive.

6.3. L'invito al contraddittorio

L'art. 5, D. Lgs. 218/1997, prevede che, al fine di attivare l'accertamento con adesione, l'ente *può* inviare al contribuente un *invito a comparire*, nel quale sono indicati:

- i periodi di imposta suscettibili di accertamento;
- i tributi, gli interessi e le sanzioni dovute in caso di definizione agevolata*;*
- i motivi della pretesa tributaria;
- il giorno e il luogo della comparizione per tentare un accordo

La formulazione dell'invito *non è peraltro obbligatoria,* cosicché*;* l'ente può ometterlo senza invalidare l'accertamento se ritenga che non vi sia spazio per una definizione concordata, anche per prossimità del termine decadenziale per l'accertamento (Cass. 28051/2009).

6.4. Istanza del contribuente

Legittimazione. L'accertamento con adesione può essere attivato dal contribuente:
- che ha subito accessi, ispezioni o verifiche (solo nella TARSU), o
- a cui è stato notificato un avviso di accertamento non preceduto da invito al contraddittorio.

Preclusioni:
- omessa comparizione all'invito
- notificazione del ricorso alla CTP; l'impugnazione dell'avviso presentata dopo l'istanza la rende invece inefficace.

Modalità. L'istanza è presentata dal contribuente in carta libera:
- entro i termini per proporre impugnazione davanti alla CTP
- non è necessario il difensore tecnico, qualsiasi sia il valore della controversia
- il regolamento locale potrebbe prevedere il contenuto minimo dell'istanza, in particolare che sia motivata e specifichi gli elementi probatori;
- non si applicano le formalità del ricorso, e così la presentazione può avvenire in qualsiasi maniera idonea, come consegna diretta, fax, PEC, raccomandata anche semplice (Cass. 17341/2014); il regolamento locale potrebbe peraltro prevedere le modalità al riguardo.

Effetti. Dal giorno di presentazione (= di spedizione: Circ. 16/2002; Cass. 17314/2014), l'istanza sospende per 90 giorni:
- i termini per impugnare
- i termini per la riscossione provvisoria.

La sospensione non opera se l'istanza è inammissibile, in quanto tardiva o relativa a materia non concordabile. Nel caso di coobbligati, l'istanza presentata da uno giova a tutti.
Il termine di sospensione ha natura processuale e pertanto:
- non è modificabile dall'ente locale (Cass. 5838/2012)
- è sospeso nel periodo feriale (Cass. 10360/2015; 11403/2015; contra Cass. 11632/2015)
- si interrompe se il contribuente *rinuncia espressamente* all'adesione, non invece nel caso di fallimento dell'accordo, potendo le parti comunque riprendere le trattative (Corte Cost. 141/2011; Cass. 13247/2015; Cass. 5972/2015; Cass. 15170/2006; Circ. 65/2001).

Invito. Ricevuta l'istanza, l'ufficio ***può*** invitare il contribuente a comparire entro 15 giorni (termine ordinatorio). L'invito è infatti una *facoltà* per l'ente, da esercitare valutandone l'opportunità in relazione agli elementi disponibili e all'opportunità di evitare la contestazione giudiziale, cosicché il mancato invio non determina la nullità del successivo avviso di accertamento (Cass. S.U. 28051/2009, Cass. 11348/2016; Cass. 444/2015; Cass. 29127/2011; Cass. 21991/2014).

6.5. Contraddittorio ed esito

L'ente e il contribuente, anche mediante rappresentante munito di procura speciale conferita per iscritto e con sottoscrizione autenticata (art. 10, l. 383/2001), espongono e valutano gli elementi rilevanti per la tassazione e l'opportunità a definire l'accertamento. Di ciascun incontro va redatto sintetico verbale, che dà atto delle motivazioni addotte e della documentazione prodotta.

Ritiro in autotutela della pretesa. Se il ritiro è parziale, il contribuente può prestare acquiescenza, fruendo della riduzione a 1/3 della sanzione irrogata. L'ente può così "offrire" al contribuente una riduzione della sanzione più consistente rispetto all'accertamento con adesione, in quanto può irrogare la sanzione ridotta alla metà del minimo, sussistendo le circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione (art. 7, d.lgs. 472/1997) e/o applicare il cumulo giuridico ex art. 12, comma 4, d.lgs. 472/1997, non consentito nell'accertamento con adesione.

Mancato accordo. L'ente notifica l'avviso di accertamento; l'accertamento con adesione non è più esperibile.

Accordo sull'accertamento. Va redatto atto scritto di adesione, in duplice copia, che indica:
- le parti e i loro rappresentanti
- gli elementi e i documenti proposti dal contribuente;
- la *motivazione specifica* che ha condotto alla revisione dell'originaria pretesa;
- le somme dovute per tributo e interessi;
- le sanzioni, ridotte a 1/3 del minimo edittale; nel caso di violazioni pluriennali non opera il cumulo giuridico ma il cumulo materiale (art. 12, comma 8, d.lgs. 472/1997) ([1]);
- le modalità di pagamento: in unica soluzione o in rate trimestrali gravate di interessi al saggio legale; le rate sono fino a 8 se le somme dovute non superano € 50.000 o fino a 16 per importi superiori; gli interessi sono calcolati su ogni rata dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione alla scadenza della rata stessa
- la sottoscrizione delle parti.

L'accordo privo dei predetti elementi è *nullo e* totalmente inefficace (cfr. Cass. 14945/2006).

L'accordo sull'imposizione:
- non è impugnabile dal contribuente e non consente il rimborso (Cass. 9847/2016; Cass. 20732/10, 29587/2011), salvo che l'accordo sia dichiarato invalido per gravi vizi formali.
- non è integrabile o modificabile dall'ente
- può essere corretto se presenta errori materiali o di computo (Cass. 5138/206; 9542/2015).

Ultrattività. L'accordo riguarda solo le annualità oggetto di controversia e non i successivi periodi d'imposta. Nei tributi locali, dove la dichiarazione e gli accertamenti divenuti definitivi hanno efficacia c.d. permanente, l'individuazione della materia imponibile operata con la conciliazione si estende di regola anche alle annualità successive, salvo ovviamente le modifiche che dovessero intervenire e che fossero regolarmente dichiarate o accertate.

6.6. Perfezionamento

L'accertamento con adesione si perfeziona se il contribuente versa entro *venti* giorni dalla sottoscrizione la prima o unica rata.
Entro dieci giorni dal versamento va poi presentata la ricevuta di pagamento, ma tale adempimento non incide sull'accordo, ma è solo condizione per il rilascio al contribuente della copia dell'accertamento con adesione (art. 8, d.lgs. 218/1997).

Mancato pefezionamento. In caso di inadempimento degli obblighi di primo pagamento l'accordo *non si perfeziona* (Cass. 26681/2009; Circ. 65/2001) e quindi:
- l'atto di adesione sottoscritto diviene inefficace
- l'ente emette l'avviso di accertamento se non già notificato o pone in riscossione le somme indicate nell'avviso di accertamento già notificato, che perde efficacia solo dopo il "perfezionamento" (art. 6, comma 4, d.lgs. 218/1997)
- il contribuente può presentare ricorso, sempre che non sia decaduto.

Lieve inadempimento (art. 15-ter DPR 602/1973). Non è impedito il perfezionamento:
- se l'insufficiente versamento non supera il 3% e, in ogni caso, 10.000 euro ovvero
- se il ritardo nel versamento non supera i 7 giorni.

In tali casi il Comune pone in riscossione la frazione non pagata con i relativi interessi, oltre alla sanzione per omesso pagamento ex art. 13 d.lgs. 471/1997 commisurata all'importo omesso o tardivo. Prima della notifica della cartella il contribuente può fruire del ravvedimento operoso.

6.7. Inadempimento successivo

Se il contribuente non versa una o più rate successive:
- l'accertamento con adesione non perde efficacia;
- decade la rateazione e tutte le somme residue sono poste immediatamente in riscossione coattiva a titolo definitivo
- sulle somme dovute a titolo di tributo si applica la sanzione del 45% (art. 15ter, comma 2, DPR 602/1973); resta possibile il ravvedimento operoso.

[1] Nel caso di omessa o infedele dichiarazione il minimo non è sempre pari a 50 €, ma al 100% o al 50% del tributo accertato con il minimo di 50 €; quindi la riduzione è al 35% o al 17,50%, con un minimo di € 17.

7. IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE

Riferimenti normativi: art. 17-bis, d.lgs. 546/1992.

7.1. Ambito di applicazione

Il d.lgs. 156/2015 ha esteso la procedura di reclamo e mediazione anche agli atti emessi dagli enti locali e dai loro ausiliari, con effetto dall'1 gennaio 2016 (art. 12, comma 1, d.lgs. 156/2015). In base al principio processuale "*tempus regit actum",* l'istituto riguarda i ricorsi notificati (= inviati) da quella data, anche se relativi ad atti impositivi formati in precedenza.

Disciplina locale. L'istituto è operativo ex lege e non richiede alcuna regolamentazione locale. L'ente locale non può ridurre, né ampliare le questioni "mediabili", trattandosi di profili processuali, riservati alla legge statale (art. 117 Cost.).

L'istituto riguarda le controversie di valore non superiore a 20.000 €, a prescindere dal loro l'oggetto, non operando i limiti relativi all'accertamento con adesione.

Il valore è determinato in base all'articolo 12.2 d.lgs. 546/1992;
- si computa l'intero importo del tributo accertato, anche se ne è contestata solo una parte, al netto di interessi e sanzioni;
- nelle controversie concernenti *solo sanzioni* rileva invece il valore di queste.
- resta irrilevante la riduzione in autotutela e in corso di causa della pretesa sotto i 20.000 € (Circ. 33/E/2012);

Sono escluse le controversie di valore indeterminabile, ad eccezione delle controversie catastali individuali.

Pluralità di atti e annualità (Circ. Agenzia Entrate 19.03.2012 n. 9/E):
- atto relativo a più tributi (TARI e addiz.le prov.le): il valore è dato dal totale delle imposte;
- impugnazione cumulativa avverso più atti: il valore è dato da ciascun atto impugnato (autonomia di ogni annualità d'imposta); la procedura in esame riguarderà così le sole annualità non superiori a 20.000 €;
- rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi: il valore è dato dal tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori; se l'istanza riguarda più periodi d'imposta, rileva il tributo richiesto per singolo periodo d'imposta.

7.2. Reclamo

La procedura di reclamo:
- è instaurata con la *notifica del ricorso*, che dovrà pertanto contenere tutti i requisiti prescritti dall'art. 18, d.lgs. 546/1992, e dovrà essere notificato con le *modalità* e nei *termini* di legge;
- non richiede alcuna particolare menzione nel ricorso, né specifici contenuti dello stesso, anche perché la proposta di mediazione è puramente facoltativa;
- non comporta il pagamento del contributo unificato, che sarà versato solo all'atto dell'eventuale costituzione in giudizio;
- *sospende per 90 giorni la riscossione e il pagamento delle somme dovute* in base all'atto oggetto di reclamo; non si deve invece ritenere inibita la richiesta e la concessione di provvedimenti cautelari a tutela del credito dell'ente;
- rende *temporaneamente improcedibile* il ricorso giurisdizionale per 90 giorni dalla data di notifica del ricorso, termine da riferire alla ricezione dello stesso da parte dell'ente impositore (così si ritiene per la decorrenza del termine di costituzione del ricorrente) e soggetto alla sospensione feriale dall'1 al 31 agosto

Il contribuente può peraltro costituirsi per chiedere alla CTP la sospensione cautelare dell'atto sino alla sentenza, che il reclamo limita invece a 90 giorni (cfr. art. 669-quater, co. 2, c.p.c.).
Altri atti compiuti prima dello spirare del termine di improcedibilità non sono nulli, ma i loro effetti sono posticipati in modo da garantire l'esame del reclamo. In particolare, se la CTP fissasse l'udienza in anticipo (ossia prima di 90 + 60 + 30 = 180 giorni), l'ente può chiederne la posticipazione e, qualora non concessa, appellare per violazione dell'art. 17-bis.

7.3. Valutazione del reclamo

Ricevuto il reclamo l'ente impositore:

- valuta l'*ammissibilità* e la *completezza del ricorso* e se valga valga anche come *reclamo*;
- valuta la fondatezza dei *motivi di reclamo* e l'eventuale *proposta di mediazione*;
- può formulare d'ufficio una *propria proposta*;
- può attivare il contraddittorio e richiedere la produzione di atti e documenti.

Nella valutazione del reclamo l'ente locale considera i seguenti elementi, che rappresentano anche il contenuto minimo della motivazione del provvedimento finale.

- *L'incertezza delle questioni controverse,* tenendo conto della giurisprudenza soprattutto di legittimità. Per i tributi locali le indicazioni offerte in documenti di prassi amministrativa provenienti dall'Agenzia delle Entrate o dal MEF, non sono vincolanti né per gli enti locali, né per i contribuenti, né tanto meno per il giudice.
- *Il grado di sostenibilità della pretesa*, ossia la capacità dell'ente di provare e documentare la propria pretesa, anche in relazione agli orientamenti giurisprudenziali formatisi al riguardo.
- *Il principio di economicità dell'azione amministrativa,* mirando in particolare a evitare oneri inutili e dispendiosi e di realizzare una rapida ed efficiente conclusione dell'attività amministrativa.

Competenza. L'esame del reclamo e della proposta di mediazione è svolta, come precisa il comma 4, da apposite strutture delle Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli, diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori, tali previsioni si applicano compatibilmente con la propria struttura organizzativa, senza quindi che la coincidenza tra organo accertatore e organo "esaminatore" possa viziare la procedura. Negli enti di minori dimensioni tale compito sarà svolto di regola dal funzionario responsabile del tributo, evitando se possibile coloro che hanno curato l'istruttoria dell'atto, ovvero da altro funzionario o anche dal segretario comunale.

Esito della procedura: va *comunicato* (non notificato) al contribuente entro 90 giorni dalla notifica del ricorso:

- *accoglimento integrale del reclamo*: cessa la materia del contendere e il processo si estingue
- *accoglimento parziale del reclamo*: non cessa la materia del contendere.

In entrambi i casi l'ente opera *in autotutela*, cosicché il contribuente, rinunciando al ricorso, può fruire della definizione agevolata delle sanzioni, ridotte a un terzo dell'irrogato (art. 2-quater, comma 1-sexies, d.l. 564/1994).
NB: la formulazione di una *proposta dell'ente* non equivale ad accoglimento parziale. La proposta infatti non incide sull'atto, ma può sfociare nella mediazione solo se è accettata dal contribuente, con la corrispondente riduzione della sanzione (al 35% del minimo).

Mancata comunicazione nel termine: attesta comunque la non conclusione della mediazione e il contribuente può costituirsi in giudizio nei successivi 30 giorni.

7.4. Mediazione

La mediazione si sostanzia in un accordo sulla materia impositiva a seguito della proposizione del reclamo.

a) *Controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione*:

- le somme dovute possono essere rateizzate come nell'accertamento con adesione e quindi sino a 8 rate trimestrali uguali elevabili a 16 se le somme dovute superano i 50.000 €
- le sanzioni amministrative si riducono al 35% del *minimo edittale*, da applicare in caso di accertamento pluriannuale con il cumulo materiale (art. 12, comma 8, d.lgs. 472/1997)
- è possibile anche una mediazione senza riduzione del tributo e con effetto sulle sole sanzioni, non però in caso di accertamento per omesso pagamento perché altrimenti si otterrebbe un risultato migliore rispetto all'acquiescenza (Circ. 9/E del 2010)
- la mediazione si perfeziona con il versamento, entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, dell'unica o della prima rata; se la mediazione si perfeziona l'atto impositivo è sostituito dall'accordo in mediazione e il processo si estingue per cessazione della materia del contendere; se la mediazione non si perfeziona l'accordo si caduca, l'atto impositivo resta valido e il processo può proseguire;
- il mancato pagamento delle rate successive non risolve l'accordo; si applicano le disposizioni previste per l'accertamento con adesione: il contribuente decade dalla

rateazione e l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione per omesso pagamento ex art. 13 d.lgs. 471/1997, aumentata della metà (45%) e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta;
- si applica la disciplina del lieve inadempimento di cui all'art. 15-ter DPR 602/1973
- le spese di giudizio sono compensate tra le parti.

Ultrattività. La mediazione riguarda solo le annualità oggetto di controversia e non i successivi periodi d'imposta. Nei tributi locali, dove la dichiarazione e gli accertamenti divenuti definitivi hanno efficacia c.d. *permanente*, l'individuazione della materia imponibile operata con la conciliazione si estende di regola anche alle annualità successive, salvo ovviamente le modifiche che dovessero intervenire e che fossero regolarmente dichiarate o accertate.

b) *Controversie di rimborso*:
- la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, che indica le somme dovute con i termini (180 giorni dall'istanza: comma 164, l. 296/2006) e le modalità di pagamento;
- l'accordo è *titolo* per il pagamento delle somme dovute al contribuente, cosicché, in caso di inadempienza, il contribuente può iniziare l'azione esecutiva ordinaria contro l'ente inadempiente, non esperire il giudizio di ottemperanza
- le spese di giudizio sono compensate tra le parti.

Tardiva positiva comunicazione:
- esito negativo: il processo prosegue;
- esito positivo: il contribuente potrà aderirvi e fruire comunque della riduzione delle sanzioni al 35% del minimo edittale; il processo si estingue per cessata materia del contendere.

7.5. Esito negativo della mediazione

La procedura può avere esito negativo:
- se non si trova un accordo per la definizione della controversa;
- se l'ente ritiene che il ricorso sia inammissibile, ad es. perché tardivo.

Non è necessario (anche se è opportuno) che l'ente emani un atto formale di rigetto, giacché il fallimento della mediazione emerge dall'esaurimento del termine di novanta giorni dalla notificazione del ricorso, dopo di che il processo riprende. In particolare;
- il ricorrente dovrà costituirsi in giudizio entro i trenta giorni successivi (art. 22, d.lgs. 546/1992), versando il contributo unificato;
- il ricorso depositato alla CTP non potrà essere diverso, a pena di improcedibilità, da quello presentato come reclamo, salvo sia possibile l'integrazione dei motivi ex art. 24 d.lgs. 546/1992;
- l'ente impositore dovrà costituirsi nei successivi 60 giorni (art. 23, d.lgs. 546/1992);
- resta possibile la conciliazione giudiziale
- sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta anche nel periodo di novanta giorni per la mediazione.
- le spese di giudizio sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento (art. 15, comma 2-septies, d.lgs. 546/1992);
- se 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 (art. 15, comma 2-septies, d.lgs. 546/1992).

8. LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Riferimenti normativi: artt. 48-48-ter, d.lgs. 546/1992

8.1. Caratteri generali.

La conciliazione giudiziale rappresenta una definizione concordata della controversia tributaria attuata in sede giudiziale, con riduzione premiale delle sanzioni. La conciliazione giudiziale opera ex lege, non restando spazi per la regolamentazione locale, se non con rilevanza meramente interna, trattandosi di materia processuale, riservanta alla legislazione statale (art. 117 Cost.).

Ambito di applicazione:

- può riguardare *tutti i tipi di controversie,* anche di riscossione e rimborso;
- può riguardare questioni *di fatto o di diritto*, a prescindere dalla natura e dalla complessità delle tematiche coinvolte, purché emergano *obiettivi profili di incertezza* e quindi si possano individuare *soluzioni di compromesso* (ad es. la categoria tariffaria in cui inserire una certa attività a fini TARI; il valore di un'area fabbricabile a fini IMU);
- presuppone la *pendenza della lite,* nonché *la ritualità e l'ammissibilità* del ricorso (Cass. 21325/2006; Cass. 12314/2001);
- può essere *totale* o *parziale*, e così riguardare tutte o parte delle questioni controverse;
- si ammette anche una conciliazione senza riduzione del tributo, per beneficiare della riduzione delle sanzioni

Ultrattività. La concilizione riguarda solo le annualità oggetto di controversia e non si estende ad altri periodi d'imposta (Cass. 14300/2009). Nei tributi locali la dichiarazione e gli accertamenti divenuti definitivi hanno efficacia c.d. *permanente*, cosicché la materia imponibile indicata nella conciliazione varrà *di regola* anche per le annualità successive, salve le modifiche che dovessero intervenire e che fossero regolarmente dichiarate o accertate.

8.2. Conciliazione fuori udienza

"*Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia*" (art. 48, comma 1, d.lgs. 546/1992).

La proposta preconcordata deve indicare (Circ. min. 23.4.1996, n. 98/E):

- la commissione tributaria adita
- i dati identificativi dell'ente locale e del ricorrente
- l'esatta indicazione degli elementi oggetto della proposta ed i relativi termini economici
- le ragioni che hanno indotto l'ente a proporre la conciliazione
- le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento
- la sottoscrizione del rappresentante dell'ente locale e del ricorrente.

Versamento rateale: si applicano le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8, d.lgs. 218/1997 (art. 48-ter, comma 4):

- le somme dovute possono essere rateizzate fino a 8 rate trimestrali di pari importo se le somme dovute non superano 50.000 €, o se superiori, sino a 16 rate;
- sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

Se al momento in cui l'istanza è depositata nella segreteria della Commissione adita:

- *è già stata fissata la data di trattazione*: la commissione, verificate le condizioni di ammissibilità, pronuncia con *sentenza* la cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con *ordinanza* la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa
- *non è già stata fissata la data di trattazione*: ai medesimi adempimenti provvede il presidente della sezione con *decreto*.

La *verifica di ammissibilità* della conciliazione concerne:

- *l'ammissibilità del ricorso*, e quindi la sua rituale proposizione, la presenza degli elementi essenziali del ricorso, la tempestività della costituzione del ricorrente, ecc.
- *la conciliabilità della controversia*
- *la completezza formale e sostanziale* dell'atto di conciliazione, NON il *merito* della

conciliazione, in particolare sulla congruità della somma conciliata (Circ. min. 23.4.1996 n. 98/E; Corte Cost. 433/2000 e Cass. 21325/2006).

Perfezionamento. La conciliazione si perfeziona con la sola sottoscrizione dell'accordo conciliativo (art. 48, comma 4); l'adempimento del contribuente non integra quindi la conciliazione, cosicché l'estinzione del giudizio è pronunciata dalla Commissione (o dal Presidente) dopo la formalizzazione dell'accordo.

8.3. Conciliazione in udienza.

"*Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32 comma 2* [10 giorni liberi prima dell'udienza] *può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia"* (art. 48-bis, co. 1, d.lgs. 546/1992). La proposta:

- deve essere *articolata,* non basta una mera disponibilità a conciliare;
- deve essere *firmata personalmente* dalla parte o dal rappresentante dell'ente locale o dell'agente della riscossione o di altro ausiliario dell'ente; la sottoscrizione può anche essere apposta dal difensore tecnico, se ha specificamente ricevuto il potere di conciliare (art. 84, comma 2, c.p.c.);
- può essere presentata nelle forme previste per l'istanza di udienza pubblica, ossia tramite *notificazione* alle altre parti costituite e successivo *deposito* in segreteria almeno dieci giorni liberi prima dell'udienza (art. 33 d.lgs. 546/1992), oppure essere formulata anche direttamente alla prima udienza.

L'iniziativa *può* venire anche dalla commissione, che esperisce un tentativo di conciliazione all'udienza pubblica, anche invitando le parti a formulare un'ipotesi di accordo, rinviando la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

Se la conciliazione riesce e il collegio la ritiene ammissibile:

- è redatto *processo verbale,* sottoscritto dal presidente del collegio e dalle parti, che indica le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento;
- il collegio dichiara con *sentenza* l'estinzione del giudizio;
- il *processo verbale* è titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente

Se la conciliazione non riesce, la causa verrà discussa, rammentando che l'ingiustificato rifiuto della conciliazione può incidere sulle spese. "*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.* (art. 12, comma 2-octies, d.lgs. 546/1992).

8.4. Effetti della conciliazione (art. 48-bis, d.lgs. 546/1992)

Abbattimento delle sanzioni:

- in primo grado le sanzioni si riducono al 40% del minimo edittale
- in appello le sanzioni si riducono al 50% del minimo edittale
- nella conciliazione per più annualità si applica il cumulo materiale (art. 12.8, d.lgs. 472/1997)

Versamenti. Il contribuente deve eseguire il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata, entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo conciliativo o dalla redazione del processo verbale.

Inadempimento dell'accordo conciliativo:

- resta valido ed efficace l'accordo conciliativo;
- *il contribuente decade dalla rateazione*: l'ufficio pone in riscossione coattiva e definitiva le somme ancora dovute in base all'accordo conciliativo;
- sul tributo residuo è applicata la *sanzione per omesso pagamento* aumentata della metà (45%).

Controversa di rimborso, l'accordo conciliativo o il processo verbale costituiscono "*titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente*". Nel caso di inadempimento dell'ente impositore il contribuente non può ricorrere al giudizio di ottemperanza, utilizzabile solo per dare esecuzione alle sentenze delle commissioni tributarie, ma fruirà degli ordinari strumenti offerti dal codice di procedura civile, in particolare passando direttamente all'azione esecutiva previa notificazione dell'atto di precetto.