

OPERATIVITA' DEL POTERE IMPOSITIVO IN MATERIA DI TRIBUTO LOCALI: MODALITA', LIMITI, PROSPETTIVE

Samantha Zebri

Cagliari, 6 ottobre 2016

Operatività del potere impositivo in materia di tributo locali: modalità, limiti, prospettive

di Samantha Zebri

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a "Cagliari" il "6 ottobre 2016".

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

OPERATIVITA' DEL POTERE IMPOSITIVO IN MATERIA DI TRIBUTO LOCALI: MODALITA', LIMITI, PROSPETTIVE

Samantha Zebri

Cagliari, 6 ottobre 2016

OPERATIVITA' DEL POTERE IMPOSITIVO IN MATERIA DI TRIBUTI LOCALI: MODALITA', LIMITI, PROSPETTIVE.

Relatore: Samantha Zebri,

Indice:

1. Novità in materia di IMU, TASI e TARI
2. Novità in materia di sanzioni tributarie
3. Contraddittorio e accordi
4. Reclamo/mediazione-spese di giudizio-conciliazione
5. Agevolazioni “barattabili”
6. Atto di accertamento, autotutela e ricerca evasione

1. Novità in materia di IMU, TASI e TARI

1.1 Novità IMU 2016

La legge di Stabilità 2016 - approvata con Legge 28/12/2015 n.208 e consistente in un unico articolo di ben 999 commi – introduce per il 2016 alcune significative novità anche in materia di IMU.

In particolare, il Legislatore della L.208/15:

- torna a rivedere la disciplina IMU dei terreni agricoli (dopo gli interventi contraddittori effettuati in materia tra il 2014 ed il 2015);
- introduce un abbattimento di imposta *ex lege* specifico per immobili locati a canone concordato (L.208/15, art.1 comma 53);
- prevede una riduzione del 50% della base imponibile in caso di abitazioni cedute in comodato a parenti a specifiche condizioni (L.208/15, art.1 comma 10 lett.b) ;
- precisa come debba essere quantificata la rendita delle unità immobiliari di categoria D ed E in presenza dei c.d. “imbullonati” (L.208/15, art.1 commi 21-24) ;
- estende l'esclusione da Imu anche alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al richiesto requisito della residenza anagrafica (L.208/15, art.1 comma 15) ;
- anticipa al 14 ottobre – dichiarandolo espressamente perentorio- il termine entro cui le deliberazioni IMU devono essere inserite nel Portale del federalismo fiscale ai fini della loro pubblicazione (entro il 28/10) sul sito

informatico di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, e successive modificazioni (L.208/15, art.1 comma 10 lett.e).

1.1 .1 Terreni agricoli

Ai sensi dell'art.1 comma 13 della L.208/15, dal 1 gennaio 2016 l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica sulla base dei criteri individuati dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993.

Dopo la parentesi 2015, si ritorna, di fatto, al passato con conseguente espressa abrogazione, a decorrere dall'anno 2016, dei commi da 1 a 9-bis dell'articolo 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34.

Il medesimo art.1 comma 13 della Legge di Stabilità 2016 dispone, inoltre, che sono esenti dall'IMU i terreni agricoli:

- a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- b) ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;
- c) a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile.

Tali novità si integrano con le abrogazioni di norme disposte dal medesimo art.1 comma 10 lett.c) e d) della Legge di Stabilità 2016 e relative a previsioni dell'art.13 D.L.201/11 in materia di moltiplicatore IMU e agevolazioni relative a terreni condotti da coltivatori diretti o Imprenditori agricoli professionali, dal 2016 esenti da IMU.

In particolare, dal 1 gennaio 2016 tornano esenti IMU i terreni montani (quindi anche quelli dei comuni semi-montani che nel 2015 erano assoggettati ad IMU quando non posseduti e condotti da coltivatore diretto o Imprenditore Agricolo Professionale) , mentre diventano tutti esenti IMU, a prescindere dalla relativa ubicazione, i terreni posseduti e condotti dai coltivatori professionali (CD e IAP). Quindi dal 01/01/2016 :

- esenzione in senso oggettivo per tutti i terreni della circolare del 1993;-
- esenzione in senso soggettivo per terreni posseduti e condotti da IAP e CD.

Rurali abitativi: sono come normali abitazioni;

Rurali strumentali (se ed in quanto destinati ad attività agricole ex 2135 c.c.: per Cassazione occorre annotazione di fabbricato rurale –dal 2012 si prescinde da categoria catastale): esenti IMU, soggetti a TASI per 1x1000.

1.1.2 Comodato

L'art.1 comma 10 della L.208/15 introduce alcune significative modifiche all'art.13 del D.L.201/11, convertito con modificazioni dalla legge 22/12/2011 n.214. In particolare viene disposta:

- a) la cancellazione della previsione dell'art.13 comma 2, relativa alla possibilità per i Comuni di considerare equiparata ad abitazione principale anche *“l'unita' immobiliare concessa in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che la utilizzano come abitazione principale, prevedendo che l'agevolazione operi o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500 oppure nel solo caso in cui il comodatario appartenga a un nucleo familiare con ISEE non superiore a*

15.000 euro annui.”. Ciò nel contesto della modifica introdotta alla successiva lett.b del medesimo comma 10;

b) l'introduzione – nell'elenco di cui all'art.13 comma 3- di una nuova fattispecie di abbattimento al 50% della base imponibile IMU, destinata alle “*unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale, a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato; il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante oltre all'immobile concesso in comodato possieda nello stesso comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9; ai fini dell'applicazione delle disposizioni della presente lettera, il soggetto passivo attesta il possesso dei suddetti requisiti nel modello di dichiarazione di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23*”.

Dal 1° gennaio 2016, i Comuni si trovano automaticamente ed obbligatoriamente fare i conti con il dimezzamento della base imponibile IMU dell'unità immobiliare (eccetto quelle classificate in categoria A/1, A/8 e A/9) concessa in comodato a parenti in linea retta entro il primo grado che integri tutti i seguenti requisiti:

il comodatario deve utilizzarla come abitazione principale (pur potendo - stante il tenore della norma così come approvata in via definitiva - possedere esso stesso uno o più immobili);

il contratto di comodato deve essere registrato;

il comodante deve possedere (ergo non dovrebbe rilevare la condizione di nudo proprietario) solo un immobile (abitativo, secondo il MEF risoluzione 1DF/2016) in Italia, nonché risiedere anagraficamente e dimorare abitualmente nello stesso Comune in cui è ubicato l'immobile concesso in comodato;

eccezionalmente consentito l'accesso al beneficio anche al comodante che possieda due immobili nello stesso Comune - l'uno concesso in comodato gratuito, l'altro utilizzato come propria abitazione principale - purché non si tratti di immobile classificato in A/1, A/8, A/9.

Questo abbattimento di base imponibile spetta quindi al comodante che utilizzi come propria abitazione principale un immobile in suo possesso o di cui sia detentore (a titolo di locazione o comodato, ad esempio) nel medesimo comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato

Un importante conseguenza del segnalato cambio di prospettiva (da ipotesi di assimilazione ad abitazione principale ad ipotesi di abbattimento della base imponibile) riguarda l'aliquota applicabile ai fini della concreta quantificazione dell'imposta: l'aliquota applicabile in base alla nuova previsione della Legge di Stabilità dovrebbe infatti essere quella ordinaria.

I Comuni che nel 2015 avevano deliberato una specifica aliquota IMU agevolativa (rispetto all'ordinaria) per specifiche ipotesi di comodato a parenti si trovano quindi nel 2016 a dover gestire entrambe le tipologie di agevolazione, che normativamente possono coesistere.

Obbligo dichiarativo da conciliare con le realtà dei singoli comuni. Ad esempio dove vige anche aliquota agevolata la dichiarazione Imu si rende necessaria quando non c'è aliquota ridotta da dichiarare.

Registrazione del contratto: è requisito di accesso al beneficio, ma ciò che

rileva ai fini dell'applicazione del beneficio è la data della stipula del contratto (così il MEF in risoluzione 1DF/2016), che risulta dalla registrazione. Cosa più intuitiva per il comodato scritto, meno per il comodato verbale che effettivamente potrebbe per sua natura essere stato concluso (verbalmente) in epoca antecedente rispetto alla sua formalizzazione, con conseguente tema di retroattività dei relativi effetti rispetto alla data di sottoscrizione del contratto scritto.

1.1.3 Canone concordato

L'art.1 comma 53 della Legge di Stabilità 2016 introduce all'art.13 del D.L.201/11 un nuovo comma 6bis secondo cui per gli immobili locati a canone concordato di cui alla legge 9 dicembre 1998, n. 431, l'imposta IMU determinata applicando l'aliquota stabilita dal comune ai sensi del comma 6, e' ridotta al 75 per cento. Analoga la previsione per la TASI.

Rientrano tra questi contratti quelli di cui all'art.2 c.3° art.5 c.1 e 2 L.431/98.

Se comune ha deliberato nel 2015 un'aliquota agevolata, l'abbattimento si cumula.

Dichiarazione: obbligo dichiarativo NON previsto dalla legge, ma riconosciuto dal MEF perché i comuni non dispongono autonomamente di questo dato.

Tema della locazione a persona giuridica.

1.1.4 Imbullonati

L'art.1 comma 21 della Legge di Stabilità 2016 dispone che a decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, sia effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Al riguardo viene testualmente precisato che sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

Ai fini IMU la questione rileva per gli immobili D, posto che quelli in categoria E non sono soggetti ad imposizione, come specificatamente disposto dall'art.7 comma 1 lett.b)del D.Lgs.504/92.

La relativa procedura è descritta ai commi successivi.

Nella relazione accompagnatoria si precisa che oggetto di modifica dei criteri di determinazione della rendita sono solo i fabbricati D1(opifici) e D7 (immobili per attività industriali).

Secondo l'art.1 comma 244L.190/2014, la determinazione della rendita catastale di unità immobiliari a destinazione speciale e particolare è effettuata a stima diretta secondo le istruzioni della circolare 6/2012 del'AdT. Dovevano essere considerati gli impianti che contribuiscono ordinariamente ad assicurare all'unità immobiliare una specifica autonomia funzionale e reddituale stabile nel tempo (ossia tenendo conto di tutti gli impianti che caratterizzano la destinazione dell'immobile , senza cui la struttura perderebbe le caratteristiche che contribuiscono a definirne la specifica destinazione d'uso .Sono tali ad esempio gli impianti eolici,i pannelli e gli inverter degli impianti fotovoltaici, gli altiforni, gli ascensori,...

Questa norma da 2016 non viene abrogata , ma vengono esclusi dalla determinazione della rendita catastale i macchinari che (essendo normalmente mobili) non erano già oggetto di stima e anche gli impianti funzionali al processo produttivo, come le reti di trasmissione delle merci. Dovrebbero quindi essere

ancora compresi nella rendita catastale gli impianti funzionali all'immobile (riscaldamento, elettrico, climatizzazione) , ma non quelli di produzione industriale.

La relativa procedura è descritta dal successivo comma 22, secondo cui a decorrere dal 1° gennaio 2016, gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 21 possono presentare atti di aggiornamento ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 21.

Il successivo comma 23 consente eccezionalmente di far retroagire al 1/1/2016- limitatamente all'anno di imposizione 2016 ed in deroga all'articolo 13, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 – le rendite catastali rideterminate sulla base degli atti di aggiornamento di cui al comma 22 presentati entro il 15 giugno 2016. Si tratta di revisione (non di rettifica) delle rendite: quindi le rendite rideterminate dopo il 15 giugno 2016 valgono con decorrenza dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello di iscrizione in catasto.

Il comma 24 descrive l'iter con cui verrà quantificato a favore dei comuni il contributo annuo a titolo di minor gettito; stante il tenore della norma, la quantificazione del contributo per il 2017 verrà effettuata sulla base di dati relativi, per ciascuna unità immobiliare, alle rendite proposte nel corso del 2016 ai sensi del comma 22 e a quelle già iscritte in catasto al 1° gennaio 2016....cosa che, se non modificata, penalizzerebbe certamente (ed irragionevolmente) i comuni in cui dette modifiche venissero proposte dagli aventi diritto successivamente al 2016.

1.1.5 studenti universitari e coop a proprietà indivisa

Un'altra modifica all'art.13 del D.L.201/11 è quella introdotta dall'art.1 comma 15 della legge di Stabilità 2016 e riguarda l'integrazione dell'ipotesi di esclusione da IMU prevista dalla lett.a) del suo comma 2 - destinata alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari – che dal 2016 include anche le *“unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al richiesto requisito della residenza anagrafica.”*

Conseguentemente dal 2016 in presenza di soci assegnatari che siano studenti universitari scatterà questa ipotesi di esclusione da IMU, senza alcuna necessità (né possibilità) di adozione di specifica norma regolamentare comunale posto che si tratta di ipotesi di esclusione automatica (ex lege) su cui il Comune non ha alcun potere regolamentare (art.52 D.Lgs.446/97).

1.2 Novità TASI

E' abolita la TASI per abitazioni principali ed assimilate (esclusi A1,A8 e A9) del possessore nonché dell'utilizzatore e del suo nucleo familiare. Si tratta di un'esenzione che opera anche per i detentori (a qualsiasi titolo) di abitazione principale. Per le abitazioni principali dell'utilizzatore resta però dovuta la TASI (nella misura stabilita dal Comune, max 90%) a carico del possessore.

Con modifica alla disciplina TASI (art.1 comma 669 L.147/13) sono chiarite le ipotesi di assimilazione all'abitazione principale; a queste ipotesi se ne aggiunge dal 2016 una nuova (alloggi di proprietà di coop edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche senza residenza anagrafica).

Come per IMU, dal 2016 anche ai fini TASI riduzione del 25% dell'imposta in caso di locazione a canone concordato, considerando l'aliquota deliberata dal Comune.

1.3 Novità TARI

Rinviate al 2018:

- la possibilità di derogare ai coefficienti di produzione di rifiuto di cui al DPR158/99 e di non considerare, per le utenze domestiche (UD), il numero di componenti del nucleo familiare;
- l'obbligatorietà di utilizzare le risultanze dei fabbisogni standard nella quantificazione dei costi da coprire integralmente con il gettito TARI;

La novità di questo secondo semestre 2016 è rappresentata dalle c.d. "agevolazioni antispreco":

- 1) nuova lett.e-bis) dell'art.1 comma 659 L.147/13 (aggiunta dall'art.36 comma 1 L.221/2015;
- 2) nuovo periodo all'art.1 comma 652 L.147/13 introdotto con L.19/08/2016 n.166 pubblicata in G.U. 30/08/2016 ed in vigore dal 14/09/2016.

Art.1 comma 659 L.147/13, in vigore dal 2 febbraio 2016:

"659. Il comune con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, può prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni nel caso di:

- a) abitazioni con unico occupante;*
- b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;*
- c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;*
- d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero;*
- e) fabbricati rurali ad uso abitativo;*

e-bis) attività di prevenzione nella produzione di rifiuti, commisurando le riduzioni tariffarie alla quantità di rifiuti non prodotti."

Art.1 comma 652 L.147/13, in vigore dal 14 settembre 2016:

*"652. Il comune, in alternativa ai criteri di cui al comma 651 e nel rispetto del principio «chi inquina paga», sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti, può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti. Nelle more della revisione del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158, al fine di semplificare l'individuazione dei coefficienti relativi alla graduazione delle tariffe il comune può prevedere, per gli anni 2014, 2015, 2016 e 2017, l'adozione dei coefficienti di cui alle tabelle 2, 3a, 3b, 4a e 4b dell'allegato 1 al citato regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 158 del 1999, inferiori ai minimi o superiori ai massimi ivi indicati del 50 per cento, e può altresì non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1a e 1b del medesimo allegato 1. **Alle utenze non***

domestiche relative ad attività commerciali, industriali, professionali e produttive in genere, che producono o distribuiscono beni alimentari, e che a titolo gratuito cedono, direttamente o indirettamente, tali beni alimentari agli indigenti e alle persone in maggiori condizioni di bisogno ovvero per l'alimentazione animale, il comune può applicare un coefficiente di riduzione della tariffa proporzionale alla quantità, debitamente certificata, dei beni e dei prodotti ritirati dalla vendita e oggetto di donazione.”

Si tratta di una previsione che sembra rientrare, di fatto, tra le facoltà che già erano concesse dalla novella dell'art.1 comma 659: ciò dovrebbe portare ad una lettura combinata dei due commi (la disposizione di cui al comma 652 quale specificazione della più generale disposizione di cui al comma 659, avente il presumibile fine di uniformare/indirizzare a livello nazionale le previsioni regolamentari comunali su questo specifico tipo di prevenzione di rifiuti).

In questo contesto, compito del regolamento comunale – qualora il Comune decida di introdurre questo tipo di scontistica- sarà quello di :

1) ipotizzare requisiti e condizioni di accesso alla scontistica. Ad esempio la previsione di una progettualità preventiva che consenta controlli e agevoli la gestione; l'introduzione di requisiti di accesso in relazione ai mq di superficie, alla tipologia del rifiuto (assimilato) “non prodotto” ;

3) costruire un sistema che riconosca una scontistica (con comunque la previsione di una % massima di sconto) legata al peso totale (a consuntivo) di prodotto donato e quindi non avviato a smaltimento, sulla scorta di una documentazione il più possibile oggettiva e controllabile.

Si tratterà comunque di agevolazioni che, ove previste e regolamentate per tempo, potranno essere applicate non prima del gennaio 2017 in base ai generali principi in materia di norme regolamentari tributarie.

Dovrebbe essere possibile coprire con il gettito del tributo questo tipo di agevolazione in considerazione del fatto che il quantitativo di prodotto donato non diventa rifiuto e non viene quindi conferito al pubblico servizio di raccolta (con conseguente riduzione dei relativi costi).

Da notare che la medesima legge “antispreco” (L.166/16) -che all'art.17 c.1 è intervenuta modificando il sopra richiamato art.1 comma 659 della L.147/13 sulla TARI – ha introdotto modifiche anche al D.Lgs.460/97 e alla legge 133/99:

- nel D.Lgs.460/97 è previsto che ai fini delle imposte dirette non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa le cessioni gratuite di derrate alimentari e prodotti farmaceutici alle ONLUS, mantenendo così in capo al cedente la deducibilità del costo sostenuto per tali prodotti;

- nella L.133/99 è prescritto che i prodotti alimentari non più commercializzati o non idonei alla commercializzazione per carenza o errori di confezionamento, etichettatura, peso o altri motivi simili e per prossimità della data di scadenza si considerano distrutti ai fini IVA (con conseguente possibilità per il cedente di conservarsi il diritto alla detrazione, essendo la cessione considerata fuori campo IVA) se ceduti a certe categorie di soggetti (soggetti di cui all'art.10 num.12 Legge IVA o a enti pubblici associazioni riconosciute e fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, istruzione, studio o ricerca scientifica o alle ONLUS).

La L.166/16 innova su due fronti, uno soggettivo l'altro oggettivo:

1. amplia l'elenco dei soggetti a cui possono essere fatte cessioni gratuite ("donazioni") ricomprendendovi anche enti pubblici ed enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche;

2. oltre ad alimentari e farmaceutici le suddette norme (su imposte dirette ed IVA) diventano applicabili anche ad "altri prodotti" da individuare con apposito provvedimento del MEF;

A livello di adempimenti, le cessioni dovranno essere comunicate telematicamente (e dettagliatamente: data, ora, luogo di inizio trasporto, destinazione finale e ammontare complessivo calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita) alla GdF o all'AdE entro la fine del mese a cui si riferiscono; fanno eccezione le cessioni per importi inferiori a 15000 euro e di prodotti (per singola cessione mensile) e le cessioni di beni alimentari facilmente deperibili. Il beneficiario della donazione dovrà invece predisporre e consegnare al cedente una dichiarazione trimestrale di utilizzo dei beni attestandone l'uso per fini istituzionali.

2. Novità in materia di sanzioni tributarie ex DL158/2015

Il DL158/2015 apporta numerose novità in materia di sanzioni riformando in particolare anche i D.Lgs.471/97 e 472/97.

In base al principio del favor rei (art.3 D.Lgs.472/97) le nuove norme sulle sanzioni valgono anche per violazioni antecedenti, salvo che per accertamenti definitivi.

Novità (indirette) anche in materia di cumulo giuridico: in reclamo, mediazione e conciliazione il cumulo si applica in relazione a ciascun tributo e ciascun anno (ergo non si applica mai per i tributi locali...). Per recente Cassazione il cumulo giuridico è fattispecie peculiare di continuazione perchè vista in relazione ad arco temporale pluriennale.

In materia di "recidiva" si segnala la modifica dell'art.7 del D.Lgs.472/97, modificato da art.16 c.1 lett.c) DL158/15. Dubbio se il triennio possa dirsi già quello 2014/2016 (posizione MEF) o debba essere almeno quello 2016/2018. Odierna obbligatorietà dell'applicazione della recidiva. Favor rei: si applica dopo aver applicato i vari istituti.

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.

2.1 sanzione in accertamento per tardivo pagamento (novellato 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);

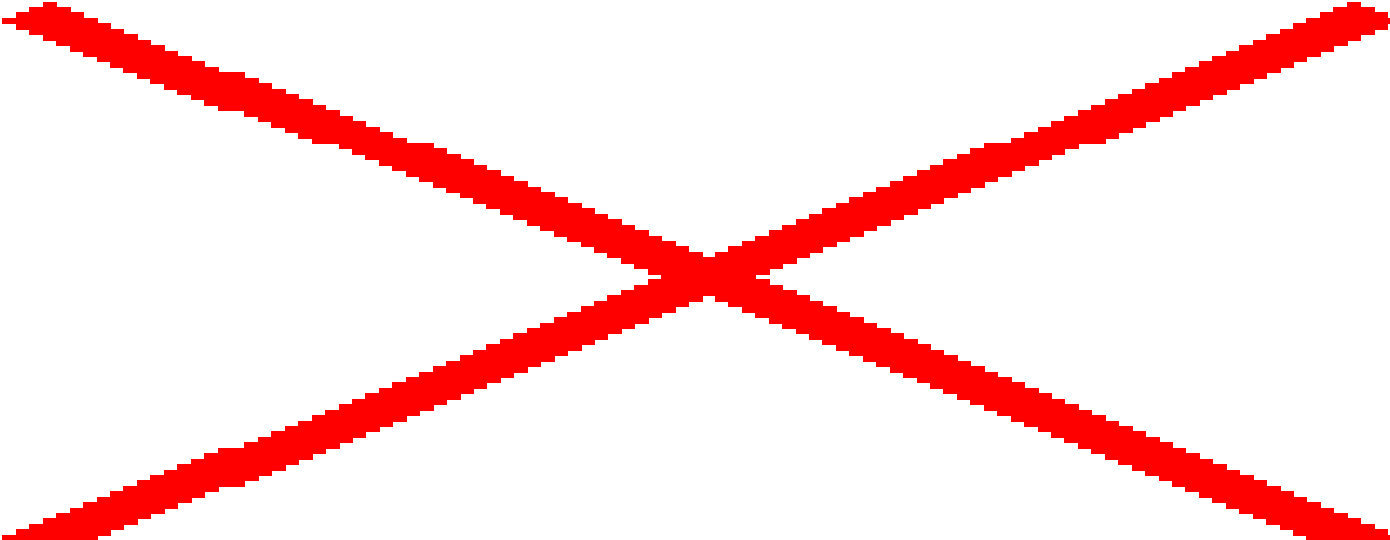
- 30% : in presenza di pagamento effettuato dopo 90 giorni dalla relativa scadenza;

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

2.3 ravvedimento per infedele dichiarazione

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

2.4 ravvedimento per omessa dichiarazione



N.B. 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.

Ai sensi dell'art.52 D.Lgs.446/97 i regolamenti comunali possono inoltre prevedere ipotesi di ravvedimento tardivo oltre l'anno, accordando specifica % di riduzione della sanzione.

3. Contraddittorio ed accordi

3.1 L'attuale rapporto FISCO-CONTRIBUENTE

Oggi si fa sempre più sfuggente la linea di demarcazione tra attività di accertamento dell'ufficio ed adempimento spontaneo (sia pure tardivo) del contribuente, nell'ambito di rapporto fisco-contribuente ipotizzato dallo Statuto dei diritti del contribuente (L.212/2000) ed ispirato a collaborazione e buona fede.

Si tende infatti verso un sistema tributario che garantisca una sempre maggiore partecipazione del contribuente al procedimento, fornendo allo stesso informazioni o chiarimenti sulla propria posizione fiscale e consentendogli di pervenire ad una definizione agevolata della materia del contendere.

In questo contesto acquistano centralità i concetti di "collaborazione" e "buona fede" nell'ottica di garantire EQUITA' FISCALE ed EQUITA' SOCIALE: la riduzione dell'evasione/elusione fiscale determina infatti effetti significativi anche sotto l'aspetto dell'accesso a benefici e servizi (es. asili nido case popolari, contributi per le locazioni, ...) sulla base del valore ISEE.

L'attività impositiva diventa quindi ricerca di equilibri tra le diverse norme, i diversi interessi coinvolti e gli specifici istituti che possono intersecarsi ed è l'ente impositore a doverla governare con COERENZA, RAGIONEVOLEZZA, e SISTEMATICITA' per garantire UGUAGLIANZA ed EQUITA'.

In questa situazione sempre più articolata e complessa, un modo per rendere effettiva la RECIPROCA COLLABORAZIONE nell'ambito di un rapporto basato sulla BUONA FEDE è certamente quello di offrire al contribuente ogni

informazione utile per conoscere e comprendere i suoi diritti ed i suoi obblighi e di semplificare gli adempimenti. Parole d'ordine, a tal fine, sono SEMPLIFICAZIONE, TRASPARENZA, ACCESSIBILITA' e PARTECIPAZIONE.

La legge delega 23/2014 ed i successivi D.Lgs.156, 158 e 159/2015 hanno introdotto modifiche in materia di contenzioso, sanzioni, riscossione.

In particolare, la Legge delega 23/2014 ha indicato:

- 1) all'art.1 lett.b) e c)- tra i propri criteri e principi direttivi generali :
 - b) coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi;
 - c) coerenza e tendenziale uniformita' dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalita' del loro esercizio, anche attraverso la definizione di una disciplina unitaria della struttura, efficacia ed invalidita' degli atti dell'amministrazione finanziaria e dei contribuenti, escludendo comunque la possibilita' di sanatoria per la carenza di motivazione e di integrazione o di modifica della stessa nel corso del giudizio;
- 2) all'art.9 L.23/14 (in tema di rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo):
 - b) prevedere l'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento; prevedere l'effettiva osservanza, nel corso dell'attività di controllo, del principio di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità; rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale;
- 3) all'art.10 L.23/14 (in materia di revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali):
 - terzietà del giudice ed efficienza della riscossione;
 - rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità;

Conoscenza e consapevolezza sono alla base della sostanziale ed effettiva partecipazione del contribuente al procedimento e della possibilità di maggior condivisione delle ragioni sottese all'attività impositiva dell'ente (contraddittorio, leale collaborazione): un'adeguata informazione ed un'efficace comunicazione sono funzionali ad una maggior consapevolezza dei propri obblighi da parte del contribuente.

Il contraddittorio è e resta strumento finalizzato sia alla difesa del contribuente che al buon andamento dell'attività amministrativa.

E' un dato di fatto il sempre maggiore il coinvolgimento del contribuente nell'attività impositiva. Ciò sulla base – oltre degli altri già ricordati strumenti deflattivi- di una "collaborazione volontaria" non più di carattere estemporaneo e finalizzata alla risoluzione di un contenzioso insorgente o già insorto, ma quale ordinario modus operandi nel rapporto ente-contribuente.

Resta comunque necessario che l'ente impositore non arrivi ad abdicare al proprio potere-dovere di svolgere autonoma attività di controllo. La collaborazione e l'accordo con il contribuente sono utili per ricercare maggior condivisione in materia di effettiva capacità contributiva, ma non devono essere sostitutivi di tutta quella serie di attività ispettive e di verifica necessarie a garantire uniformità ed equità nell'imposizione fiscale.

3.2 Contraddittorio endo-procedimentale

Il contraddittorio previsto dall'art.10bis dello Statuto del Contribuente riguarda le ipotesi di elusione, ossia quando l'indebito vantaggio fiscale non dipenda dalla violazione di norme tributarie (abuso del diritto, D.Lgs.n.128/15, dal 01/10/15); Secondo la Suprema Corte (C.Cass.SSUU sent.n.19667/2014) deve ritenersi immanente il principio del contraddittorio endoprocedimentale quando l'ente impositore adotti atti significativamente lesivi di diritti o interessi del contribuente (nel caso di specie si trattava di ipoteca) e impone, laddove non previsto, un termine di 30 giorni entro cui il contribuente può partecipare al procedimento fornendo chiarimenti.

La questione sul contraddittorio endoprocedimentale, con ordinanza 527/14, è stata rimessa alle SS.UU. della Cassazione, che si sono infine pronunciate con sentenza n.24823 del 9/12/2015.

Secondo Cass.SSUU n.19667/14, la L.241/90 esclude (all'art.13 c.2) i procedimenti tributari, rinviando per essi a regime speciale (ossia allo Statuto del Contribuente).

Dal canto suo, lo Statuto del Contribuente (l.212/2000) 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.).

Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. sentenze: 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Ramino International Logistics; 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropè; 12.12.02, causa C-395/00, Soc. Distillerie Cipriani; 21.9.00, in causa C-462/98 P, Mediocurso c. Commissione; 4.10.96, in causa C-32/95 c. Lisrestat) emerge che il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce - quale esplicitazione del diritto alla difesa - principio fondamentale dell'ordinamento Europeo, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicchè il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione

intende fondare la propria decisione (cfr., in particolare, la decisione 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropè, punti 36 e 37).

A livello di normazione europea si segnalano gli articoli 47 e 48 della Carta dei Diritti fondamentali UE, in materia di diritto di difesa e diritto ad equo processo; inoltre l'art. 41 paragrafo 2 della medesima Carta prevede il diritto ad una buona amministrazione come diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

I destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere posti in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi su cui la PA intende fondare la sua decisione, mediante previa comunicazione dell'adottando provvedimento con fissazione di un termine per difese o osservazioni.

Il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale non è, tuttavia, assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in termini assoluti e puramente formali: anche i diritti fondamentali, quali il diritto di difesa, non danno vita a prerogative incondizionate, potendo soggiacere a restrizioni, che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, ad obiettivi di interesse generale (cfr. Corte giust. 3.7.2014, in cause C-129 e C-130/13, Ramino International Logistics; 26.9.2013, in C-418/11, Texdata Software).

Al riguardo, si è, infatti, puntualizzato - con specifico riferimento a procedimento tributario- che l'obbligo del contraddittorio non investe l'attività d'indagine e di acquisizione di elementi probatori anche testimoniali svolta dall'Amministrazione fiscale, essendosi specificamente affermato che "l'Amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista" (Corte giust. 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou: punto 41)

E' stato, inoltre, riconosciuto (da Corte giust. 3 luglio 2014, cause C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics, punto 55, nonché 26.9.2013, in C-418/11, Texdata Software, punto 85) - con ciò già ripudiandosi una lettura meramente formalistica del principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale) - che la possibilità di un'audizione successiva, effettuata in esito ad impugnazione di provvedimento sfavorevole, può essere idoneo a garantire il rispetto del diritto ad essere sentiti, seppur alla condizione che la normativa nazionale consenta all'interessato non previamente sentito, di ottenere in via automatica la sospensione dell'esecuzione del provvedimento fino alla sua eventuale riforma.

Si è, soprattutto, affermato che - avendo il giudice nazionale, in ogni caso, l'obbligo di garantire la piena effettività del diritto dell'Unione - il riscontro di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto ad essere sentiti prima dell'adozione di provvedimento lesivo, determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (cfr.: Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C-130/13, Ramino International Logistics, punti 78 - 82 e la precedente giurisprudenza ivi richiamata).

La questione dell'immanenza, nel ns ordinamento giuridico nazionale, del principio del contraddittorio endoprocedimentale è stata rinviata alle SS.UU. con ordinanza n.527 del 14/1/2015.

In questa ordinanza la Cassazione dà atto di due diversi orientamenti al riguardo; in quello pro-immanenza il contraddittorio si configurerebbe come un

adempimento a pena nullità dell'atto, ragion per cui la sua omissione determinerebbe di per sé una causa di invalidità dell'atto impositivo.

Questi i riscontrati elementi pro-immanenza sono:

- varie sentenze della Commissione di Giustizia Europea: i destinatari dei provvedimenti che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere sentiti: l'atto è nullo solo se il contribuente dimostra che se fosse stato sentito gli effetti sarebbero stati diversi (deve trattarsi di ragioni non pretestuose, serie, ma non necessariamente tali da determinare l'annullamento dell'atto);
- L.241/90- Statuto del Contribuente: decisione partecipata a formazione procedimentale;
- Art.24 e 97 Cost. :contraddittorio come realizzazione del diritto inalienabile di difesa del cittadino e del principio di buon andamento della PA.

Questi invece i coesistenti elementi contro l'immanenza:

- il fatto che la legge delega 23/14: la *L. n. 23 del 2014* - di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale- inserisca tra i principi e criteri direttivi della delega la "previsione di forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi" (cfr. l'art. 1, comma 1, lett. b), nonché il rafforzamento del "contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale" (v. l'art. 9, comma 1, lett. b);
- la presenza di specifiche ipotesi di contraddittorio endoprocedimentale per specifiche ipotesi avvalorata l'idea che ove il Legislatore l'abbia voluto l'abbia previsto espressamente;
- il principio comunitario in base al quale (sent.C276/12)l'Amministrazione quando procede alla raccolta di informazioni non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscerne il punto di vista.

In tale contesto emerge un vuoto normativo: nell'ordinanza 527/15 i giudici evidenziano infatti che -anche a voler ipotizzare l'immanenza di un generale principio del contraddittorio endoprocedimentale- occorrerebbe comunque chiarire in tali casi:

-quali dovrebbero esserne le MODALITA';

-uali le CONSEGUENZE – se nullità in ogni caso (rif. Cass.SS.UU.19667/14) o solo se la violazione ha prodotto effetti diversi da quelli che altrimenti avrebbe avuto (in linea con quanto applicato in sede di U.E.).

Le SS.UU. (Cass.SS.UU. 24823/2015) si sono pronunciate a seguito dell'ordinanza interlocutoria 527/2015, che aveva rimesso alla sua attenzione l'esame di questione di massima di particolare importanza avente ad oggetto "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 viene ricostruito 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'espresso principio di derivazione europea, con relative condizioni ed effetti.

Secondo i giudici delle SS.UU.24823/2015, nelle decisioni 19667/14 e 19668/14 il tema del contraddittorio risulta approfondito in relazione alle iscrizioni ipotecarie *D.P.R. n. 602 del 1973*, ex art. 77, ossia in relazione ad atti per i quali (a differenza di quanto avviene per gli avvisi di accertamento, pur se adottati "a tavolino"), pur impugnabili, erano adottabili ed efficaci (anche in senso pregiudizievole per il destinatario) nella più totale inconsapevolezza del contribuente, ed è in ragione di ciò che in esse viene appunto stigmatizzata l'indebita compressione della stessa garanzia della difesa giurisdizionale di cui *all'art. 24 Cost*

In caso di tributi armonizzati è stata ritenuta operante - Cass. 16036/15, 6232/15, 5632/15, 992/15, 961/15, in materia di IVA (tributo "armonizzato") - la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, quale principio immanente nell'ordinamento Europeo (con riferimento alla sua accezione "sostanzialisticamente restrittiva", di cui alla più recente giurisprudenza della Corte di giustizia).

Con riferimento al quadro normativo ricostruito dalle SS.UU.24823/2015 tutti i parametri normativi di riferimento portano recisamente ad escludere che, sulla base della normativa nazionale, possa, in via interpretativa, postularsi l'esistenza di un principio generale, per il quale l'Amministrazione finanziaria, anche in assenza di specifica disposizione, sia tenuta ad attivare, pena la nullità dell'atto, il contraddittorio endo-procedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

A siffatta interpretazione osterebbe, altresì, la circostanza che, ove vi accedesse, l'interprete - attesa anche l'eterogeneità della disciplina predisposta per le varie ipotesi di contraddittorio tipizzate - non potrebbe sottrarsi al compito (non congeniale alla funzione) di ricostruire, per le ipotesi non specificamente regolate (e, dunque, mute sul punto), le modalità di concreto esercizio del diritto scaturente dal principio affermato e delle conseguenze della relativa violazione. Importante notare come la disciplina europea e quella nazionale non coincidano: la prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda, lo delinea, invece, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto - non, generalizzatamente, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente - ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorchè molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato.

L'indicata divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, e di quelli c.d. "armonizzati" (in particolare: l'iva), in detta sfera rientranti.

Per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge. Ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, il diritto Europeo. I principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano, infatti, in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma (v. anche l'art. 5 2, T.U.E.) non trovano applicazione al di fuori di esse. Coerentemente, in base alla previsione del relativo art. 51, le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea si applicano agli Stati membri (a decorrere dall'1.12.2009) esclusivamente ai fini dell'attuazione del

diritto dell'Unione, atteso che la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle sue competenze, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati.

Nel campo dei tributi "armonizzati" (che, inerendo alle competenze dell'Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto) l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato.

In tale ambito - al di fuori delle specifiche ipotesi, per le quali l'obbligo del contraddittorio è espressamente sancito dal diritto nazionale nel rispetto dei principi di "equivalenza" e di "effettività" (v. Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Ramino International Logistics, punto 82) - opera, infatti, la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria (v. prec. cap. V), sanzionata, in caso di violazione, con la nullità del conclusivo atto impositivo. Nell'uno e nell'altro caso tuttavia (non potendo le indicazioni della giurisprudenza comunitaria ricevere attuazione che nella complessità delle relative articolazioni), sempre che, in mancanza di violazione dell'obbligo, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (con riferimento a rettifiche iva "a tavolino", in tal senso, Cass. 16036/15, 6232/15, 5632/15, 992/15, 961/15; v. sopra sub 2[^] - 4.2)

Necessario definire il limite di rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in tema di accertamenti relativi a tributi "armonizzati"= definire la concreta portata del principio, secondo cui la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione fiscale determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso".

La nullità (parziale o totale) dell'accertamento non è limitata alle sole ipotesi in cui il contribuente fornisca in giudizio prova del fatto che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere circostanze e ragionamenti idonei ad attestare altri eventuali profili d'illegittimità o l'infondatezza (totale o parziale) della pretesa fiscale.

Infatti:

- in caso contrario la violazione del contraddittorio, quale vizio del procedimento amministrativo, risulterebbe privato di ogni rilevanza, venendo tutto rimesso - non diversamente da quanto avverrebbe in assenza della prescrizione dell'obbligo correlativo- alla capacità del contribuente di comprovare, in sede di confronto giudiziale, l'illegittimità per altri profili della pretesa fiscale o la sua infondatezza=precetto senza sanzione);
- ai fini considerati non può obbligarsi l'interessato "a dimostrare che la decisione... avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto... avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale". (cfr.: Corte giust. 1 ottobre 2009, in C-141/08, Foshan Shunde Yongjian Housewares, punto 94; 2 ottobre 2003, in C-194/99, Thyssen Stani/Commissione, punto 31; 8 luglio 1999, causa C-51/92, Hercules Chemicals/Commissione, punto 81).

La limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio, all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo deve essere intesa nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorchè, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale (se vi fosse stato) avrebbe consentito al

contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali.

In relazione ai tributi "armonizzati", affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (cfr. Cass. 11453/14, 25054/13, ss.uu. 20935/09), e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto (Cass., ss.uu., 9935/15, 23726/07; Cass. 1271/14, 22502/13).

Il superamento della duplicità del regime giuridico dei tributi "armonizzati" e di quelli "non armonizzati" in tema di contraddittorio endoprocedimentale non può essere realizzato in via interpretativa.

Ferma restando l'innegabile influenza del diritto dell'Unione sull'interpretazione del diritto nazionale, altro è la diretta applicazione dei principi del diritto comunitario altro è l'interpretazione del diritto nazionale secondo criteri comunitariamente orientati.

L'assimilazione in via ermeneutica del trattamento di rapporti sottratti all'operatività del diritto comunitario (tributi "non armonizzati") al trattamento di rapporti analoghi ad esso assoggettati (tributi "armonizzati") è preclusa in presenza di un quadro normativo nazionale univocamente interpretabile nel senso opposto: nella specie, nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale.

Questo il principio di diritto di cui alla sentenza SS.UU.24823/15:

"Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

3.3. 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.

Le sanzioni si riducono o si disapplicano in presenza delle previste tassative condizioni, ma non sono mercanteggiabili 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;

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- spese compensate per soccombenza reciproca o assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto a questioni dirimenti).

Vari sono i gradi di partecipazione del contribuente al procedimento:

Il contribuente può:

- concordare sull'accertamento riconoscendolo corretto e quindi prestando acquiescenza; in tal caso si limita a pagare nei termini beneficiando di sanzioni ridotte;
- 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;

- impugnare l'accertamento e , se di valore inferiore a 20.000 euro, mediarlo;
- 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.

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.

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).

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.

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.

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 20mila euro);
- conciliazione stragiudiziale (e giudiziale);
- disapplicazione delle sanzioni.

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.

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.

3.4 Accertamento con adesione:

L'accertamento con adesione è 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.

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.

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.

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

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.

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.

Il contribuente cui sia stato notificato atto di accertamento senza previo invito a comparire può- 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 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.

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.

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 (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.

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.

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, 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.

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.

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.

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.

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 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.

4. Reclamo e mediazione – spese di giudizio - conciliazione

4.1 La fase di reclamo e mediazione

Il nuovo art.17bis del D.Lgs.546/92, novellato dal D.Lgs.156/15 e vigente dal 01/01/2016, innova (anche introducendola in materia di tributi locali) la procedura di "reclamo" ante ricorso.

La nuova procedura di reclamo e mediazione si applica alle cause di valore inferiore a 20000 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 90 giorni per l'esame del reclamo.

In pratica ad oggi il "reclamo" rappresenta uno strumento obbligatorio (per liti di valore inferiore a 20.000 euro) finalizzato all'esame preventivo della fondatezza dei motivi del ricorso e della legittimità della pretesa tributaria, nell'ottica di evitare, anche mediante il raggiungimento di un accordo di mediazione, che la controversia prosegua davanti al giudice.

Per quanto concerne gli atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione (ad esempio, gli atti di accertamento catastale o gli atti di altri enti impositori), la nuova disciplina trova applicazione con riferimento ai ricorsi notificati dal contribuente a decorrere dal 1° gennaio 2016 (così la Circ.38 AdE del 29/12/15).

Il comma 7 dell'articolo 17-bis ridetermina, in senso più favorevole per il contribuente, il beneficio della riduzione delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione, nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge" (in precedenza la percentuale era fissata al 40% in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione).

Per AdE (circ.38/15) i 90 giorni per mediazione/reclamo decorrono dalla ricezione del ricorso, analogamente al termine per la costituzione in giudizio (ma questo orientamento pare superato da Cass.18125/2015 che lo fa decorrere dalla spedizione del ricorso).

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.

Infatti 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? 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 la recentissima 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. Preme al riguardo evidenziare tuttavia che 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 del-

la 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 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? Prudenzialmente – data la novità del caso, inusuale per l'AdE e quindi ad oggi ancora inesplorato dai giudici tributari- il valore della lite dovrebbe essere ricondotto all'importo del tributo (anche relativo a più annualità) unitariamente accertato nell'atto oggetto di ricorso, stante il tenore letterale dell'art.12 comma 2 ; 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.

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.

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 margini di valutazione dell'ufficio in caso di reclamo mediazione.

Dal punto di vista procedurale 8e, 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.

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).

4.2 Spese di giudizio-nuovo art.15 D.Lgs.546/92

L'articolo 10, comma 1, lettera b), n. 10 della legge n. 23 del 2014 ha demandato al legislatore delegato l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini della condanna al rimborso delle spese del giudizio.

In attuazione del predetto mandato, l'articolo 9, comma 1, lettera f) del decreto di riforma (D.Lgs.156/15) ha modificato l'articolo 15 del decreto n. 546 in materia di spese di giudizio.

In particolare, è stato ribadito 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".

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 per cui, 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);

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.

La nozione di soccombenza 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).

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).

“Singolare” la scelta di dettare ai fini del processo tributario una norma specifica già superata- nel processo civile- da una diversa previsione (applicabile anche al processo tributario per espressa previsione dell’art.15 del D.Lgs.546/92 nella versione vigente dalla sua introduzione- con- fino al 31/12/2015); ancora più singolare il fatto che la norma voluta dal Legislatore delegato in attuazione della volontà del Legislatore delegante sia la stessa vigente nel momento in cui il Legislatore delegante ha invitato ad intervenire per modificare il sistema...

Dal 1° di gennaio 2016 non sarà più necessario - ai fini della compensazione delle spese in mancanza di soccombenza reciproca – ricadere in ipotesi di assoluta novità della questione trattata e di mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti. Basterà poter addurre ragioni gravi ed eccezionali, che come tali vengano prospettate dai giudici nella motivazione della sentenza (e come tali, ovviamente, possibile oggetto di specifico motivo di impugnazione della sentenza).

Il Legislatore della Legge delega n.23 dell’11/03/2014 ha delegato l’individuazione di criteri di maggior rigore nell’applicazione del principio di soccombenza, per limitare il potere discrezionale del giudice nel disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca.

Il Legislatore delegato del D.Lgs.156/15 di fatto ripropone a settembre 2015 – esclusivamente per il processo tributario, dettando apposita norma speciale che va quindi a differenziarlo da quello civile di cui al precedentemente richiamato art.92 comma 2 cpc - la stessa formulazione dell’art.92 comma 2 cpc recentemente sostituita (dall’11/11/2014) da quella oggi vigente e sopra illustrata.

Infatti prima della novella di cui al DL132/14, convertito con modificazioni dalla legge 162/14 del 10/11/2014, ai sensi dell’allora vigente art.92 comma 2 cpc il giudice poteva disporre la compensazione (totale o parziale) in caso di soccombenza reciproca o se concorrevano altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione. Quindi fino al 10/11/2014 - grazie al rinvio dell’art.15 D.Lgs.546/92 all’art.92 comma 2 cpc -nel processo tributario vigeva già una previsione identica a quella oggi reintrodotta nell’art.15 comma 2 così come novellato dal D.Lgs.156/15.

Questo significa che, quando il Legislatore della legge delega 23/14 (datata 11 marzo 2014) ha dettato i principi sulla cui base rivedere il margine di discrezionalità dei giudici tributari nel compensare le spese, nel processo tributario era già vigente una previsione identica a quella che il Legislatore del D.Lgs.156/15, in attuazione di quella delega, ha deciso di proporre nel nuovo comma 2 dell’art.15 del D.Lgs.546/92.

Dall'11/11/2014 il comma 92 comma 2 cpc ha mutato formulazione, vincolando la possibilità del giudice di compensare le spese processuali ad una puntuale e rigorosa specificazione delle casistiche ("assoluta" novità della questione trattata e mutamento della giurisprudenza rispetto alle "questioni dirimenti"), piuttosto che al riscontro di "gravi ed eccezionali ragioni" da motivare in sentenza. E questa norma del cpc ha trovato applicazione nel processo tributario dal novembre 2014 fino al 31/12/2015, grazie al rinvio di cui al "vecchio" art.15.

Questo significa che dal 1/1/2016 è nuovamente CAMBIATA la norma di riferimento per la compensazione delle spese nel processo tributario.

E' il terzo cambiamento in poco più di 2 anni:

- fino al 10/11/2014 in base alla "vecchia " versione dell'art.92 comma 2 cpc;
- dall'11/11/2014 al 31/12/2015 in base all'art.92 comma 2 cpc novellato;
- dal 1/1/2016 in base alla nuova previsione dell'art.15 comma 2 D.Lgs.546/92 (che, come evidenziato, ricalca la disposizione che aveva trovato applicazione fino al 10/11/2014).

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".

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).

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).

Con le disposizioni dei commi 2-septies e 2-octies dell'art.15 D.Lgs.546/92, il legislatore ha disciplinato le spese riferite alle controversie oggetto di reclamo/mediazione e di conciliazione giudiziale, con l'intento di incentivare l'utilizzo dei due istituti, potenziandone l'effetto deflattivo.

Nel comma 2-septies è stata riportata la disposizione già contenuta nel precedente testo dell'articolo 17-bis, comma 10, del decreto n. 546, secondo cui, nel caso di controversie proposte avverso atti reclamabili, le spese di giudizio liquidate in sentenza sono maggiorate del 50 per cento. La disposizione ha riguardo alle spese di giudizio di cui al comma 1 dell'articolo 15 in commento, ossia alle spese di lite che sono poste a carico della parte interamente soccombente, "con la duplice finalità di incentivare la mediazione, oggi estesa a tutti gli enti impositori, e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria ante causam" (cfr. relazione illustrativa al decreto di riforma).

Non è stato, invece, riprodotto il secondo periodo del comma 10 del precedente articolo 17-bis, che, ai fini della compensazione delle spese, faceva riferimento ai "giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione".

Restano comunque applicabili le disposizioni di cui all'art.15 comma 2 D.Lgs.546/92: fuori dai casi di soccombenza reciproca, la compensazione delle spese (comprese quelle della fase di reclamo/mediazione) può essere disposta solo qualora sussistano e siano espressamente dedotte in motivazione specifiche circostanze o aspetti della controversia, assistite dai requisiti della gravità e della eccezionalità, tra le quali potranno rilevare anche considerazioni in ordine ai motivi che abbiano indotto la parte soccombente a disattendere una eventuale proposta di mediazione.

Da segnalare l'addebito spese in caso di rifiuto di conciliazione, previsto dal comma 2-octies dell'art.15 D.Lgs.546/92 :le spese del processo sono interamente addebitate alla parte che ha rifiutato la proposta di conciliazione, ove il riconoscimento delle pretese risulti inferiore al contenuto dell'accordo proposto.

4.3 Accordi giudiziali e stragiudiziali: la conciliazione

Anche in materia di conciliazione sono state introdotte varie novità in materia di conciliazione (art.12 del D.Lgs.156/15, vigente dal 01/01/16).

È stata infatti riscritta la norma sulla conciliazione (sia fuori udienza che in udienza) contenuta nel D.Lgs.546/92, con conseguenti nuovi articoli 48 e 48bis del D.Lgs.546/92.

Queste le novità più salienti in materia di conciliazione:

- anticipato il momento della conclusione della conciliazione (prima era il pagamento entro 20giorni, ora è l'accordo);

- applicazione estesa anche ai rimborsi;
- distinzione tra procedure in e fuori udienza;
- applicabile anche in secondo grado di giudizio.

Il nuovo 48ter del emdesimo D.Lgs.546/92 modula conseguentemente l'abbattimento delle sanzioni a seconda che la conciliazione arrivi in 1° grado (sanzione ridotta al 40% del minimo) o in 2° grado di giudizio (sanzione ridotta al 50% del minimo).

Due le tipologie di accordo in pendenza di giudizio:

a) conciliazione fuori udienza (art.48 D.Lgs.546/92, novellato dal 01/01/16): 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, novellato dal 01/01/16): 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).

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 riscuotete 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.

La recente normativa (D.Lgs.156/15) prevede espressamente che 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.

Per quanto concerne le spese processuali nell'ambito di una procedura di conciliazione:

- se 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.

Preme infine segnalare- sebbene abbia valenza più generale rispetto al tema in esame- anche quanto chiarito nella Circolare 29/E dell'AdE a proposito di intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi in caso di pagamento rateale delle somme dovute in base agli istituti definitivi dell'accertamento o deflattivi del contenzioso.

Ex art.8 D.Lgs.472/97 l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

Cosa accade in caso di decesso del contribuente prima che sia completato il pagamento dilazionato delle somme dovute in base ad un accertamento definito mediante uno degli istituti definitivi dell'accertamento (acquiescenza, accertamento con adesione,..) o degli istituti deflattivi del contenzioso (reclamo-mediazione e conciliazione) circa le sanzioni consolidate nel piano di ammortamento? Analogamente, cosa accade alle sanzioni irrogate al de cuius in caso sia incorso, prima del decesso, nelle violazioni di ritardato pagamento della rata e di decadenza dalla rateazione?

Per AdE il principio dell'art.8 D.Lgs.472/97 ha carattere generale quale corollario del carattere personale della responsabilità (in tal senso anche Cassaz, sent.n.12754/2014, secondo cui la trasmissibilità opera solo per le sanzioni civili, quale principio generale in materia di obbligazioni).

In base a tale principio secondo AdE è indubbio che agli eredi non possa essere richiesto il pagamento delle sanzioni, sia con riferimento alle violazioni commesse dal de cuius ed alla base degli atti di acquiescenza, adesione, reclamo-mediazione, conciliazione giudiziale, sia con riferimento alle somme dovute a titolo di sanzione per il ritardo nel pagamento delle rate ovvero in caso di decadenza dal beneficio del piano di rateazione.

Diversamente, saranno dovute dagli eredi le sanzioni relative alle rate scadute e non pagate dopo la morte del de cuius.

Già la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, nel commentare il citato articolo 8 del decreto legislativo n. 472/1997, chiariva che l'intrasmissibilità della sanzione agli eredi opera indipendentemente dal fatto che la stessa sia stata già irrogata con provvedimento definitivo.

Tale precisazione conferma la tesi secondo cui l'intrasmissibilità agli eredi opera anche con riguardo alle sanzioni irrogate in base ad un accertamento reso definitivo a seguito dei richiamati istituti definitivi della pretesa tributaria e partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento, offerti dal decreto legislativo n. 218 del 1997, ovvero nel caso in cui l'autore della violazione deceda prima del totale pagamento della sanzione ed incorra pertanto in ulteriori sanzioni.

Ciò in linea con la lettera dell'art. 7 del decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218 ai sensi del quale "Nell'atto [di accertamento con adesione, ndr.] sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui

la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, della sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale". Peraltro, ad avviso dell'AdE, una diversa soluzione interpretativa determinerebbe una disparità di trattamento tra i contribuenti in funzione della scelta operata dal de cuius di accedere ad un istituto definitorio, invece di instaurare un contenzioso avverso l'atto impositivo e sanzionatorio.

Le medesime considerazioni valgono con riguardo agli istituti deflativi del contenzioso previsti dal decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546.

In linea con tale conclusione, **qualora nel corso di una rateazione si verifichi il decesso del contribuente, in relazione alle residue rate ancora da versare, la competente struttura non potrà chiedere agli eredi il pagamento delle somme ancora dovute a titolo di sanzione; è altresì escluso il versamento delle somme dovute a titolo di sanzione per il ritardo nel pagamento delle rate ovvero in caso di decadenza dal beneficio del piano di rateazione.**

Sempre nella circolare 29/E del 2015 l'AdE evidenzia come la regola generale di cui all'articolo 65 del decreto del 29 settembre 1973, n. 600- n merito alla proroga di sei mesi in favore degli eredi di tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa- possa trovare applicazione anche in relazione ai termini di pagamento delle rate scadenti successivamente al decesso del contribuente, che, per quanto sopra precisato, dovranno includere solo gli importi dovuti a titolo di imposta e interessi.

Quindi:

- 1) l'ufficio, acquisita notizia del decesso del debitore direttamente o su comunicazione degli eredi, provvederà a predisporre e comunicare alla/e parte/i interessata/e il computo dei nuovi importi delle rate dovute al netto delle sanzioni gravanti sul de cuius; resta comunque ferma, per gli eredi, la facoltà di estinguere il debito tributario residuo in unica soluzione;
- 2) nel caso in cui l'erede non effettui il pagamento della rata entro il termine previsto, anche nel caso lo stesso sia prorogato per effetto del citato articolo 65, troveranno applicazione le sanzioni previste in caso di ritardato pagamento o di decadenza dalla rateazione, qualora ne ricorrano i presupposti.

5. Agevolazioni “barattabili”

5.1 L'art.24 D.L.133/14 e l'art.190 D.Lgs.50/16

Di baratto amministrativo si è iniziato a parlare dopo l'approvazione dell'art. 24 del D.L. n. 133/2014, convertito dalla L.164/2014, rubricato “Misure di agevolazione della partecipazione di comunità locali in materia di tutela e valorizzazione del territorio” e prevede per i Comuni la possibilità di definire, con apposita delibera, i criteri e le condizioni per la realizzazione di interventi su progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione al territorio da riqualificare.

La norma precisa che, in relazione alla tipologia dei predetti interventi, i Comuni possono deliberare riduzioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere. L'esenzione è concessa per un periodo limitato e definito, per specifici tributi e per attività individuate dai Comuni in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere. Tali riduzioni sono concesse prioritariamente a comunità di cittadini, costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute.

L'art.24 del D.L.133/14 è in realtà norma che - senza far alcun espresso riferimento a tale terminologia- appare ispirata alla promozione della

cittadinanza attiva quale modalità di realizzazione del principio costituzionale di sussidiarietà.

In quest'ottica promozionale la norma individua requisiti e condizioni per la (facoltativa) previsione (da parte dei Comuni) di agevolazioni ed esenzioni tributarie, oggetto di due note interpretative IFEL (la seconda- del 22 ottobre 2015- sostitutiva della prima, datata 16 ottobre 2015) e di alcuni specifici pareri della Corte dei Conti (es. quello della Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna: deliberazione n.27/2016 del 9 marzo 2016, depositata il 23 marzo 2016), che ha evidenziato i limiti dell'art.24 in esame nel legittimare agevolazioni consistenti -in realtà- nel baratto tra debiti verso il Comune ed attività sussidiarie prestate dal cittadino debitore.

Variegate, fino ad oggi, le esperienze applicative dello strumento di cui al suddetto art.24, tra cui anche:

- ipotesi di “baratto amministrativo” finalizzate ad accordare al contribuente la possibilità di saldare i propri debiti in cambio di ore lavorative o servizi offerte all'ente locale;
- ipotesi di “baratto amministrativo” in cui ad esempio una Fondazione bancaria si offre di “regalare” al Comune il rifacimento di una strada;

Problematici al riguardo si prospettano anche gli aspetti relativi al rispetto della normativa in materia di personale degli enti locali o di affidamento di lavori pubblici.

Ferma restando la norma di cui all'art.24, nel 2016 è entrata in vigore una nuova norma (l'art.190 D.Lgs.50/16) che prevede espressamente il “baratto amministrativo” nell'ambito della disciplina del Codice degli Appalti.

In base al suddetto art.190 (rubricato appunto “baratto amministrativo”) gli enti territoriali possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale, sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale. I contratti possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze o strade, ovvero la loro valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere, interventi di decoro urbano, di recupero e riuso con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati. In relazione alla tipologia degli interventi, gli enti territoriali individuano riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dalla associazione ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa.

Con l'introduzione del baratto amministrativo di cui all'art.190 del D.Lgs.50/2016 si compie una svolta nell'ambito dello sviluppo dei concetti di cittadinanza attiva e sussidiarietà orizzontale.

Disposizioni tributarie concernenti interventi di recupero del patrimonio edilizio erano ad esempio già contenute dell'art.1 del D.Lgs.n. 449/97, ma è nell'art.43 commi 1, 2 e 3 del medesimo D.Lgs.(Contratti di sponsorizzazione ed accordi di collaborazione, convenzioni con soggetti pubblici o privati, contributi dell'utenza per i servizi pubblici non essenziali e misure di incentivazione della produttività) che cominciava a farsi strada la promozione della collaborazione con i cittadini in funzione dell'innovazione organizzativa della PA.

Nel relativo art.43, ad esempio, si riconosceva alle pubbliche amministrazioni - al fine di favorire l'innovazione dell'organizzazione amministrativa e di realizzare maggiori economie, nonché una migliore qualità dei servizi prestati- la facoltà di stipulare contratti di sponsorizzazione ed accordi di collaborazione con

soggetti privati ed associazioni, senza fini di lucro, costituite con atto notarile; ciò per iniziative che dovevano essere dirette al perseguimento di interessi pubblici, escludere forme di conflitto di interesse tra l'attività pubblica e quella privata e comportare risparmi di spesa rispetto agli stanziamenti disposti.

La promozione della sussidiarietà - ai sensi dell'art. 118 comma 2 Cost.- mediante apposite agevolazioni tributarie ha fatto capolino più di recente nell'art.11 (al comma 2 lett.f) del D.Lgs.23/2011, in materia di Imposta Municipale Secondaria; si tratta però di una norma che non ha mai trovato applicazione e che oggi risulta definitivamente abrogata.

Di "baratto amministrativo" si è invece iniziato a parlare in sede di applicazione dell'art.24 del D.L.133/2014, convertito con modificazioni dalla L.164/2014.

Si tratta in realtà di una norma che - senza far alcun espresso riferimento a tale terminologia- appare ispirata alla promozione della cittadinanza attiva quale modalità di realizzazione del principio costituzionale di sussidiarietà. Norma che prevede requisiti e condizioni per la previsione di agevolazioni ed esenzioni tributarie, oggetto di due note interpretative IFEL (la seconda- del 22 ottobre 2015- sostitutiva della prima, datata 16 ottobre 2015) e di un recentissimo parere della Corte dei Conti-Sezione Regionale Emilia-Romagna (con deliberazione n.27/2016 del 9 marzo 2016, depositata il 23 marzo 2016), che ne ha evidenziato i limiti nel legittimare agevolazioni consistenti -in realtà- nel baratto tra debiti verso il Comune ed attività sussidiarie prestate dal cittadino debitore .

5. 2 Le agevolazioni tributarie deliberabili ai sensi dell'art.24 D.L.133/14

In materia di agevolazioni l'art.24 D.L.133/14 prevede espressamente una serie di requisiti, sia formali che sostanziali.

Oltre al requisito formale della (preventiva) deliberazione regolamentare del Consiglio Comunale ex art. 52 D.Lgs. n. 446/1997 occorre rispettare i requisiti sostanziali, alcuni dei quali espliciti ed altri impliciti.

Questi i limiti previsti dallo stesso art. 24 e, come sopra visto, da interpretarsi restrittivamente :

- 1) deve trattarsi di agevolazioni o esenzioni da deliberare - "preventivamente", secondo i suddetti Magistrati - in relazione alla tipologia degli interventi individuati dalla norma;
- 2) tali agevolazioni o esenzioni di tributi devono essere "strettamente" (sempre secondo la Corte conti ER) inerenti al tipo di attività posta in essere;
- 3) l'esenzione può essere concessa per un periodo limitato e definito, per specifici tributi e per attività individuate dai Comuni, in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere;
- 4) tali riduzioni sono concesse prioritariamente a comunità di cittadini, costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute.

Il vincolo di cui al punto 1) vale sia per le agevolazioni che per le esenzioni. Qualunque agevolazione o esenzione tributaria il Comune voglia prevedere per promuovere la cittadinanza attiva deve essere disciplinata in relazione alla tipologia dei seguenti interventi ammessi dalla norma: pulizia, manutenzione, abbellimento di aree verdi, piazze, strade; interventi di decoro urbano, di recupero e riuso, con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati; valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano. Elencazione da considerarsi tassativa e relativa ad attività da effettuarsi in via "sostitutiva e alternativa", quanto meno secondo la prima nota IFEL del 16 ottobre 2015 (sulle cui posizioni sembra essersi in gran parte attestata anche la Sezione Regionale ER della Corte dei conti).

Il concetto di "inerenza" declinato al punto 2) impone al Comune di individuare agevolazioni o esenzioni di tributi che siano "strettamente" inerenti al tipo di atti-

vità posta in essere nell'ambito dell'esecuzione dell'intervento progettato, con esclusione dell'agevolabilità o esentabilità di fattispecie impositive che rientrino nella mera sfera privata dei singoli cittadini attivi (es. TASI o TARI per le rispettive abitazioni). Sul concetto di "inerenza", sul suo dover essere una "stretta inerente" e sulla centralità di questo requisito si è appunto significativamente espressa la stessa Corte conti nel parere sopra esaminato.

Anche il requisito di priorità stabilito al punto 4) riguarda sia le agevolazioni che le esenzioni: in entrambi i casi i Comuni devono concedere le riduzioni, prioritariamente, a comunità di cittadini organizzate in modo formale e stabile (la norma fa riferimento al mondo delle associazioni giuridicamente riconosciute, a cui il legislatore dell'art. 24 attribuisce preferenza nell'accesso alle riduzioni), ferma restando l'accessibilità a dette riduzioni anche dei cittadini singolarmente (anche su questo punto, come già visto, si è soffermata la citata Corte dei conti).

I limiti di cui al punto 3) risultano invece legislativamente imposti solo alle ipotesi di esenzione, che come noto esulano dall'autonomo potere regolamentare comunale di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997.

Ne consegue che le ipotesi di esenzione deliberabili dai Comuni a promozione delle attività legate alla realizzazione di progetti di cittadinanza attiva - oltre a dover riguardare tributi inerenti all'attività posta in essere (necessariamente rientrante tra quelle espressamente indicate dallo stesso art. 24) ed essere destinate prioritariamente a comunità di cittadini, costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute - devono essere disciplinate nel rispetto della loro effettiva temporaneità (periodo di tempo limitato e definito), della loro specificità rispetto ai singoli tributi e della loro riconducibilità alle attività appositamente individuate dai Comuni, in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere.

È infatti in tale esercizio sussidiario dell'attività che un trattamento di esenzione trova la propria ragion d'essere e il proprio limite funzionale, quale forma di promozione e riconoscimento del valore e dell'utilità della collaborazione attiva offerta dai cittadini "attivi" coinvolti nella realizzazione del progetto.

In aggiunta ai limiti sopra evidenziati, nell'ipotizzare le agevolazioni ed esenzioni tributarie di cui all'art. 24 appare poi doveroso valutarne la coerenza con i principi disciplinanti il tributo cui afferiscono (limiti "impliciti").

Ciò vale soprattutto per un tributo come la TARI, il cui gettito deve coprire integralmente il costo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani ed assimilati: introdurre, infatti, un'esenzione TARI comporta - ove non eterofinanziata - l'accollarne il "costo" a tutti gli altri contribuenti TARI.

Ecco quindi che nel valutare, ad esempio, la previsione di un'esenzione TARI ai sensi dell'art. 24 del D.L. n. 133/2014 appare necessario verificare attentamente non solo l'"inerente" tra attività sussidiaria ed agevolazione della tassa, ma anche la "coerenza" di una simile agevolazione rispetto alla natura ed ai principi di base della stessa tassa, soppesandone la ragionevolezza e l'opportunità anche sotto questo tipo di aspetto e di ricaduta.

Il tributo probabilmente più "sfruttabile" a questi fini (per "inerente" e coerenza) appare la TOSAP, posto che l'occupazione di suolo pubblico è spesso tecnicamente necessaria per lo svolgimento degli interventi di cittadinanza attiva, quando non essa stessa addirittura oggetto dell'intervento stesso. Un'analoga agevolazione o esenzione - ispirata all'art. 24 in esame - appare disciplinabile anche ai fini COSAP, sebbene non si tratti tecnicamente di un tributo: al riguardo nulla ha, peraltro, avuto da obiettare la stessa Corte dei conti in commento, considerato che il richiedente Comune -nel porre il proprio quesito - ha espressamente ammesso e documentato di aver regolamentato ed applicato questo tipo di agevolazione.

Potenzialmente inerente e coerente (in parallelo con le suddette ipotesi TO-

SAP/COSAP) anche un'agevolazione o esenzione per la TARI giornaliera, che si versa unitamente alla TOSAP/COSAP. Ai fini della TARI giornaliera non osta il ragionamento sopra evidenziato con riguardo alla TARI annuale, perché il tema della copertura del costo si pone solo in modo indiretto e marginale, con margini di operatività più ampi per i Comuni. Anche a questo riguardo la Corte dei conti in commento non ha opposto obiezioni, nonostante il richiedente Comune - nel porre il proprio quesito - avesse espressamente ammesso e documentato di aver regolamentato ed applicato questo tipo di agevolazione.

L'IFEL - nel tentativo di fornire indicazioni chiare ed univoche ai fini di una corretta e coerente interpretazione della norma in oggetto - è espressamente intervenuta pubblicando due note di approfondimento (la seconda in rettifica della prima) sull'istituto del "baratto amministrativo", aventi ad oggetto le agevolazioni deliberabili dai Comuni ai sensi dell'art. 24 del D.L. n. 133/2014, come modificato dalla relativa legge di conversione.

La prima nota è stata pubblicata il 16 ottobre 2015, per poi essere sostituita da una nuova nota - in sostanziale rettifica della precedente, soprattutto con riferimento alla c.d. barattabilità dei debiti verso il Comune - in data 22 ottobre 2015. Questo il quadro ivi delineato nella nota IFEL del 16 ottobre 2015:

1. potenziali beneficiari delle agevolazioni: in presenza di associazioni di cittadini, la riduzione o l'esenzione potrà essere accordata in via del tutto prioritaria con riferimento ad obbligazioni tributarie di cui è soggetto passivo l'associazione stessa. In caso di "incapienza" - cioè di scostamento negativo tra valorizzazione dell'attività di pubblico interesse posta in essere e agevolazione attribuibile al soggetto associativo - il beneficio può estendersi ai soggetti componenti l'associazione;

2. attività oggetto del "baratto": l'intervento dei cittadini deve tassativamente riguardare un territorio da qualificare, ed in particolare i progetti presentati devono riguardare "la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze, strade ovvero interventi di decoro urbano, di recupero e riuso, con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati, e in genere la valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano".

A tal fine l'intervento dei cittadini - singoli e associati - deve essere alternativo e sostitutivo rispetto a quello del Comune;

3. tributi rispetto ai quali può essere deliberata la riduzione o l'esenzione: a fronte dell'intervento sussidiario dei cittadini, il Comune può disporre deliberazioni di riduzione o esenzione di tributi "inerenti il tipo di attività posta in essere". Il rapporto di "inerenza" tra tributo da agevolare e attività sussidiaria del cittadino va valutato attentamente in sede di predisposizione della delibera di agevolazione e ricondotto a criteri di ragionevolezza e corrispondenza tra beneficio reso ed agevolazione concessa. Non si profilano pertanto, in quest'ottica, particolari limitazioni ai tributi per i quali possono essere previste agevolazioni, purché adeguatamente giustificate e legate ai presupposti impositivi propri di ciascun tributo;

4. quantificazione dell'agevolazione: in assenza di criteri oggettivi di corrispondenza economica univoci sul territorio nazionale, appare opportuno e necessario giustificare la scelta compiuta con elementi ispirati a responsabilità e ragionevolezza nella quantificazione del trattamento agevolativo. La necessità di quantificare *a priori* le agevolazioni a fronte di determinate attività, trova poi un ulteriore elemento rafforzativo nel rendere più agevole il controllo da parte del Comune: il riconoscimento di qualsiasi agevolazione non deve essere solo legittimo, ma anche controllabile;

5. esclusa la "barattabilità" dei debiti tributari: non è ritenuta coerente con la *ratio* della norma la possibilità di prevedere riduzioni o esenzioni anche con riferimento ad eventuali debiti tributari del contribuente, anche considerando il principio di indisponibilità e di irrinunciabilità al credito tributario cui soggiacciono

tutte le entrate tributarie comunali.

Viene anche precisato che le entrate patrimoniali - che rispetto ai tributi sono caratterizzate da maggior disponibilità - non appaiono riconducibili all'ambito di applicazione dell'art. 24, che richiama solo i tributi comunali;

6. delibera di approvazione delle agevolazioni: opportuno che le deliberazioni vengano adottate sulla base dei poteri di natura regolamentare, trattandosi di integrazioni alla disciplina tributaria.

Questo invece il quadro risultante dalla medesima nota rettificata da IFEL il 22 ottobre 2015:

1. potenziali beneficiari delle agevolazioni: secondo la nuova versione della nota i singoli associati (ed anche gli eventuali partecipanti al progetto, sebbene non associati) possono essere beneficiari a prescindere dall'incapienza a cui accennava la precedente nota;

2. attività oggetto del "baratto" amministrativo: l'elencazione delle tipologie di attività fatta dalla norma in commento non è da considerarsi tassativa. Rivisti quindi anche i limiti (ipotizzati nella precedente versione della nota) in relazione alla possibile sfera di intervento dei cittadini nei diversi campi d'azione dell'Ente Locale: possibilità di agevolare anche interventi di cittadini in ambiti diversi da quelli elencati dalla norma, purché considerabili come sussidiari.

A tal fine l'intervento dei cittadini - singoli e associati - deve essere sostitutivo o chiaramente integrativo rispetto all'erogazione di servizi normalmente resi dal Comune.

Opportuno rilevare che secondo la precedente versione della medesima nota (quella datata 16 ottobre 2015) erano da considerarsi "attività sussidiarie" solo quelle rientranti nell'elenco di cui all'art. 24 se ed in quanto "alternative e sostitutive" rispetto all'intervento del Comune (con conseguente implicita esclusione di quelle "integrative");

3. tributi rispetto ai quali può essere deliberata la riduzione o l'esenzione: confermata anche nella seconda versione della nota IFEL l'assenza di particolari limitazioni ai tributi per i quali possono essere previste agevolazioni, purché adeguatamente giustificate e legate ai presupposti impositivi propri di ciascun tributo;

4. quantificazione dell'agevolazione: al riguardo la nota IFEL rettificata non si discosta dalla precedente nota del 16 ottobre 2015;

5. ammessa la "barattabilità" dei debiti tributari: "con riferimento alla possibilità di prevedere riduzioni od esenzioni relative a debiti pregressi del contribuente, appare ammissibile estendere il riferimento al 'periodo limitato e definito' delle agevolazioni, al fine di comprendere la compensazione di debiti tributari pregressi attraverso gli interventi previsti dalla norma, con particolare riguardo a situazioni di disagio economico-sociale. Tale estensione terrà comunque fermi i criteri di determinatezza e controllabilità dei benefici concessi a fronte dell'intervento attivato".

Inoltre IFEL ora apre alla possibilità di ipotizzare agevolazioni anche relative ad entrate patrimoniali, precisando al riguardo che - sebbene l'ambito di applicazione dell'art. 24 si riferisca esplicitamente al campo dei tributi comunali - "istituti analoghi possono comunque essere attivati con riferimento alle entrate patrimoniali (non tributarie), in relazione alle quali l'Ente Locale può ancor più flessibilmente disporre modalità alternative di adempimento anche sotto il profilo dei pagamenti";

6. delibera di approvazione delle agevolazioni: IFEL non la ritiene più necessariamente riservata al Consiglio Comunale (nel silenzio della norma che al riguardo non richiama neppure i poteri regolamentari di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997).

La recente deliberazione della Sezione Regionale di Controllo della Corte dei conti dell'Emilia-Romagna ha dissipato i primi dubbi sull'operatività dell'art. 24 del D.L. n. 133/2014 negando che l'adempimento di tributi locali - anche di esercizi finanziari passati confluendo nella massa dei residui attivi dell'ente stesso - possa realizzarsi sotto forma di "*datio in solutum*" ex art. 1197 Cod. civ. da parte del cittadino debitore che baratti il tributo dovuto con lo svolgimento di una delle attività di cura o valorizzazione del territorio comunale previste dalla norma.

Ciò sia perché tale ipotesi non rientra nell'ambito di applicazione della norma per mancanza di inerenza tra agevolazione tributaria ed attività svolta, sia perché può determinare effetti pregiudizievoli sugli equilibri di bilancio, considerato che i debiti tributari del cittadino sono iscritti tra i residui attivi dell'ente.

Il concetto di "inerenza" previsto dalla norma impone al Comune di individuare agevolazioni o esenzioni di tributi che siano "strettamente" inerenti al tipo di attività posta in essere nell'ambito dell'esecuzione dell'intervento progettato, con esclusione dell'agevolabilità o esentabilità di fattispecie impositive che rientrino nella mera sfera privata dei singoli cittadini attivi (es. TASI o TARI per le rispettive abitazioni).

Le ipotesi di esenzione deliberabili dai Comuni a promozione delle attività legate alla realizzazione di progetti di cittadinanza attiva - oltre a dover riguardare tributi inerenti all'attività posta in essere (necessariamente rientrante tra quelle espressamente indicate dallo stesso art. 24) ed essere destinate prioritariamente a comunità di cittadini, costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute - devono essere disciplinate nel rispetto della loro effettiva temporaneità (periodo di tempo limitato e definito), della loro specificità rispetto ai singoli tributi e della loro riconducibilità alle attività appositamente individuate dai Comuni, in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere.

Un aspetto interessante - rimasto forse un po' più in ombra, ma che emerge chiaramente dal raffronto tra le due citate note IFEL - riguarda la declinazione del concetto di "sussidiarietà" con riferimento al fatto che debba trattarsi di attività "alternative e sostitutive" (prima nota IFEL) o di un intervento "sostitutivo o chiaramente integrativo" rispetto all'erogazione di servizi normalmente resi dal Comune. È indubbio infatti che nel secondo caso l'ambito si allarghi notevolmente, aprendo a nuove possibilità ma anche ad ulteriori criticità.

La citata Corte dei conti ER al riguardo non pare prendere alcuna espressa posizione, ma a ben vedere la posizione su cui risulta essersi sostanzialmente attestata appare quella espressa da IFEL nella propria prima (e più rigorosa) nota interpretativa/applicativa sull'art. 24; solo marginalmente (ad esempio sul tema dei potenziali beneficiari, nel riconoscere che anche i singoli cittadini possano accedere al beneficio e nel non fare al riguardo alcun rinvio al concetto di "incompianza" al riguardo richiamato invece dall'IFEL nella sua prima nota.) la Corte sembra più vicina alla posizione della seconda nota IFEL.

5.3 Il "baratto amministrativo" ed il partenariato sociale

L'art. 190 del D.Lgs.50/2016, in vigore dal 19/04/2016, consacra formalmente l'istituto del "baratto amministrativo" nell'ambito della disciplina del Codice sugli Appalti distinguendolo (con un ripensamento dell'ultima ora) dagli "interventi di sussidiarietà orizzontale" (in bozza elencati nello stesso art.190 ed ora invece ufficialmente disciplinati all'art.189).

L'art.190 è inserito nella parte IV del D.Lgs.50/16, denominata "Partenariato pubblico privato e contraente generale", al titolo I "partenariato pubblico privato"¹, ed è intitolato "Baratto amministrativo".

Lo strumento introdotto dall'art.190 ha aspetti del tutto innovativi, rispetto a quello dell'art.24 del D.L.133/14, che resta comunque norma tuttora vigente: diventa strumento per tutti gli enti territoriali (l'art. 24 del D.L. n. 133/2014 lo prevedeva per i Comuni) e si "contrattualizza", acquisendo autonomia dal principio di sussidiarietà orizzontale a cui restano invece legati gli "interventi" ora disciplinati dall'art.189.

In particolare, in base al comma 1 dell'art. 190 del D.Lgs. 50/2016 gli enti territoriali possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale, sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale che -a differenza che nell'ipotesi di cui all'art.24 del D.L.133/14- non occorre necessiti di riqualificazione.

In base al comma 1 dell'art. 190 del D.Lgs. 50/2016 gli enti territoriali possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale, sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale che -a differenza che nell'ipotesi di cui all'art.24 del D.L.133/14- non occorre necessiti di riqualificazione.

Gli enti territoriali hanno quindi facoltà di definire- discrezionalmente, con apposita delibera- criteri e condizioni sulla cui base concludere contratti di partenariato sociale².

La definizione del "contratto di partenariato pubblico privato" è contenuta nell'art. 3 lett. eee) del medesimo D.Lgs., secondo cui ha forma scritta e titolo oneroso. In particolare, il contratto di partenariato sociale di cui all'art.190 dovrà rispettare i criteri e le condizioni stabilite (o, per meglio dire, pre-stabilite) dall'ente territoriale nell'apposita deliberazione con cui il Comune può decidere di ricorrere a questo tipo di contratti fissandone – con ampio margine di discrezionalità- modalità e requisiti di realizzazione.

1

Il suddetto titolo I si apre con l'art.180 sul partenariato pubblico privato, definito contratto a titolo oneroso disciplinato dall'art.3 comma 1 lett.eee).

Seguono gli articoli 181 (procedure di affidamento), 182 (finanziamento del progetto), 183 (finanza di progetto), 184 (società di progetto), 185 (sull'emissione di obbligazioni e titoli da parte della società di progetto), 186 (privilegio sui crediti), 187 (locazione finanziaria di opere pubbliche o di pubblica utilità), 188 (contratto di disponibilità). L'art.189 tratta di "interventi di sussidiarietà orizzontale", tra cui l'affidamento in gestione (per la manutenzione) di aree riservate al verde pubblico urbano e gli immobili di origine rurale riservati alle attività collettive sociali culturali di quartiere (con esclusione degli immobili ad uso scolastico e sportivo), ceduti al Comune nell'ambito delle convenzioni e delle norme previste negli strumenti urbanistici attuativi, comunque denominati; ai sensi di questa norma dette aree o immobili possono essere infatti essere affidate in gestione, con dritto di prelazione, ai cittadini residenti nei comprensori su cui insistono i suddetti beni o aree, nel rispetto dei principi di non discriminazione, trasparenza e parità di trattamento. Oggetto dei successivi commi è, invece, la realizzazione di opere di interesse locale da parte di gruppi di cittadini organizzati, che possono formulare all'ente territoriale competente proposte operative di pronta realizzabilità indicandone i mezzi di finanziamento e senza oneri per l'ente. Dette opere vengono acquisite a titolo originario al patrimonio indisponibile dell'ente.

Segue l'art.190 in esame e chiude il titolo I l'art.191 in materia di cessione di immobili in cambio di opere.

2

Il partenariato - quale confronto tra parti diverse (soggetti pubblici o privati, forze economiche e sociali) sulla realizzazione di interventi finalizzati allo sviluppo economico e del territorio e alla promozione ed integrazione sociale- è metodo ampiamente diffuso a livello comunitario fondato sul propositivo e fattivo dialogo tra le parti quale strumento di co-progettazione, di messa in rete e di condivisione in grado di sfruttare al meglio contributi e risorse dei singoli per lo sviluppo ed il benessere dell'intera comunità.

L'oggetto di questi contratti è, invece, stabilito dalla legge : si tratta infatti di contratti che devono avere ad oggetto progetti presentati da cittadini - senza preferenze a seconda che si tratti di cittadini singoli o associati, quindi senza preferenza per le iniziative più strutturate rispetto alle iniziative individuali- in relazione ad un preciso ambito territoriale.

Questi contratti "possono" riguardare una serie di attività indicate dalla stessa norma: qui, come nell'art.24 del D.L.133/14, resta espresso in modo confuso se le attività oggetto di questi progetti possano essere solo quelle elencate o anche altre; al riguardo la prima nota IFEL sull'art.24 si esprimeva - condivisibilmente- per la tassatività di tale elencazione.

Il parallelismo è agevole anche perché le attività a tal fine elencate dall'art.190 corrispondono tendenzialmente a quelle già richiamate nell'art.24 del D.L.133/14, però con un'importante novità : l'introduzione dell'attività di valorizzazione di aree verdi, piazze o strade mediante iniziative culturali di vario genere.

Introduzione destinata ad ampliare significativamente la tipologia di attività su cui svolgere la progettazione finalizzata alla conclusione di contratti di partenariato sociale.

I contratti di partenariato sociale potranno infatti avere ad oggetto le seguenti attività, distinte a seconda che riguardino:

a) aree verdi e piazze o strade - su tali aree sono possibili attività di

- pulizia
- manutenzione
- abbellimento
- valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere

b) aree e beni immobili inutilizzati- su tali aree/beni sono possibili interventi di

- decoro urbano
- recupero e riuso con finalità di interesse generale.

Sparita, in questo contesto, la formula di chiusura dell'elencazione contenuta nell'art. 24, che richiama "in genere la valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano".

5.4 Le agevolazioni dell'art.190 D.Lgs.50/2016 e le prospettive future

Gli Enti Locali che abbiano optato per dotarsi di criteri e condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale sono tenuti - stante l'espressa e perentoria previsione di cui all'art.190 stesso (frutto di una modifica intervenuta all'ultimo, poco prima della pubblicazione del D.Lgs.)- ad individuare riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dall'associazione, ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa.

Rispetto a quanto previsto dall'art. 24 del D.L. n. 133/2014, le riduzioni ed esenzioni che gli enti territoriali devono riconoscere in caso di contratti di partenariato sociale appaiono - oltre che necessitate- assai discrezionali.

Infatti ai sensi dell'art. 190 comma 1 del suddetto D.Lgs. le riduzioni o esenzioni di tributi individuate dagli enti territoriali devono essere "corrispondenti" al tipo di attività svolta dal privato o dall'associazione o comunque "utili" alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa .

La formulazione dell'art.190 prescinde dal concetto di "inerenza" (cui sono invece legate le agevolazioni tributarie deliberabili ai sensi dell'art.24 D.L.133/14), preferendo legarsi ad un non meglio definito requisito di "corrispondenza". Stante questa evidente scelta di discontinuità, appare quindi

difficile riuscire ad interpretare il nuovo requisito della “corrispondenza” in modo sostanzialmente analogo a quello dell’inerenza.

Tra l’altro non risulta nemmeno chiaro, in questo contesto, se “corrispondenti” al tipo di attività svolta debbano essere le riduzioni o esenzioni in sé (il termine “corrispondenti” si presta, in effetti, ad evocare il concetto di “corrispettivo”, quindi di equivalenza economica quale controprestazione) o, genericamente, i tributi oggetto di riduzione/esenzione; in quest’ultimo caso andrebbe capito in cosa debba consistere tale “corrispondenza” ed in che cosa si differenzi dalla non richiamata “inerenza”.

Certo è che le molteplici possibilità interpretative del suddetto requisito espongono a contenzioso ed al rischio di strumentalizzazione dell’agevolazione. A ciò si somma, infine, la grande elasticità concessa -sempre in tema agevolazioni tributarie- dall’altro requisito (alternativo e residuale) di legge: infatti secondo l’art.190 a “giustificare” riduzioni o esenzioni di tributi è sufficiente la circostanza che possano dirsi (o che risultino?) “comunque utili alla comunità di riferimento in un’ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa”.

Qui il requisito - a prescindere dal fatto che possa dirsi riferito alle riduzioni/esenzioni in sé o al tributo in generale - si dilata enormemente trasformandosi in un requisito funzional-teleologico privo (quanto meno ad un primo esame) di oggettivi punti di riferimento. La declinazione del concetto di “utilità” nei confronti della comunità di riferimento e l’ipotizzare in cosa consista l’ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini si prestano a valutazioni molto variegata e difformi, anche qui con il rischio di lasciare eccessivi spazi a facili strumentalizzazioni.

Al riguardo, quindi, la discrezionalità concessa all’ente territoriale appare massima: rispetto alle agevolazioni deliberabili ai sensi dell’art.24 del D.L.133/14 sono infatti spariti elementi di indirizzo e contenimento quali:

- il requisito dell’inerenza tra attività svolta e beneficio;
- i limiti imposti alle ipotesi di esenzione da tributi;
- la priorità riconosciuta alle comunità di cittadini costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute.

Resta almeno una discrezionalità a esercitarsi -anche nel nuovo contesto dell’art.190- mediante atti di natura regolamentare, quindi con norme razionali e non discriminatorie: come per l’art.24 del D.L.133/14, anche le agevolazioni di cui all’art.190 devono essere introdotte nei rispettivi regolamenti comunali per poter effettivamente e legittimamente operare, ossia devono essere previste in norme deliberate dal Consiglio Comunale ai sensi dell’art.52 del D.Lgs.446/97.

Con il nuovo art.190 l’istituto del “baratto amministrativo” acquista, come tale, formale cittadinanza nel nostro ordinamento giuridico.

Ciò nel contesto- probabilmente non a caso- delle modifiche relative al Codice dei Contratti, in cui il “baratto” si contrattualizza (contratto di partenariato sociale) e si affranca esplicitamente dal concetto di “sussidiarietà orizzontale”, cui restano legati gli interventi ora individuati dall’art.189 del medesimo D.Lgs.50/2016: passaggio reso ancor più evidente dal fatto che l’attuale testo dell’art.189 (sugli interventi di sussidiarietà orizzontale) era contenuto nello stesso art.190 fino a poco prima della definitiva stesura del D.Lgs.50/2016 così come pubblicato in G.U..

Facile prevedere come la suddetta “contrattualizzazione” possa contribuire a sollevare nuovi specifici interrogativi sia, ad esempio, sull’applicazione dell’IVA,

sia circa il reciproco relazionarsi tra le agevolazioni deliberabili ai sensi dell'art.190 del D.Lgs.50/2016 e quelle ai sensi dell'art.24 del D.L.133/14.

Non sorprende che proprio i contratti di partenariato - nella specie quelli di partenariato sociale - siano divenuti oggetto del nuovo "baratto": sussidiarietà, cittadinanza attiva, partecipazione e partenariato sociale appaiono principi, concetti e strumenti strettamente correlati tra loro anche in chiave evolutiva.

In questo nuovo contesto lo stesso tema della "barattabilità" debito-attività sussidiaria, negata dalla Corte dei Conti nel parere in commento, potrebbe ripresentarsi sotto nuove sembianze e su più larga scala, dato che il "baratto" di cui all'art.190 è strumento a disposizione di tutti gli enti territoriali.

Tutto dipenderà da come gli enti territoriali decideranno di disciplinare – in delibera- i criteri e le condizioni entro cui concludere i contratti di partenariato sociale di cui all'art.190. Si tratterà di stabilire il tipo di progettualità necessaria, le modalità di scelta dei progetti dei cittadini e di finanziamento della relativa spesa, ...tutti aspetti importanti e delicati ai fini di un corretto utilizzo dello strumento.

La "causa" di questi contratti è esplicitata, di fatto, dalla norma stessa a giustificazione delle agevolazioni tributarie diventate parte integrante dello strumento stesso: l'utilità" per la comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa.

Anche in questo caso, come del resto ormai già in tanti altri, sarà solo l'esperienza applicativa a consentire di riempire di contenuti questo strumento e di comprenderne in modo più approfondito limiti e potenzialità.

A mente di ciò, può essere utile tenere indebita considerazione le posizioni che sta assumendo, al riguardo, la Corte dei Conti in alcune interessanti pareri resi su specifici quesiti rivolti alle sezioni regionali di controllo da alcuni enti locali.

Tra le più significative e recenti si segnalano:

- Corte Conti E-R , 27/16/PAR;
- Corte Conti Lombardia , 225/167PAR;
- Corte Conti Veneto, 313/16/PAR.

6. Atto di accertamento, autotutela e ricerca evasione

6.1. Requisiti, motivazione e prove, principio di non contestazione

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..

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'uffi-

cio 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.

In tema di centralità della motivazione per circoscrivere le ragioni adducibili dall'ufficio e consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa: tra le altre Cass.4091 e 4092/2015,10892/2015,20218/2015.

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.

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.

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, Cass Sez. 5, Sentenza n. 15165 del 2006 ha 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).

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).

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.

Rilevante -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.

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.

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.

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.

6.2 Novità in materia di autotutela

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, è rimedio generale di diritto amministrativo con cui la Pubblica Amministrazione tutela da sé l'interesse pubblico di cui è portatrice annullando (totalmente o parzialmente) 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).

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.

Trattasi di rimedio esperibile quando un atto risulti viziato e nel contempo sussista l'interesse pubblico alla sua rimozione (integrale o parziale) al fine di non incidere negativamente sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente (art. 23 e 53 Cost. rispettivamente in materia di riserva di legge per l'imposizione di prestazioni personali o patrimoniali e di capacità contributiva).

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.

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).

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).

Come precisato con ordinanza n. 12661 del 17 giugno 2016 della Cassazione, il ritiro di un precedente atto impositivo - 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 "controatto" (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.

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).

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).

La Suprema Corte - a proposito della c.d. autotutela in *malam partem* - ha poi 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).

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).

In tale contesto si inseriscono le novità introdotte - con l'aggiunta all'art. 2-

quater del D.L. n. 564/1994 di 3 nuovi commi (*sexies*, *septies* e *octies*)- dall'art. 11 comma 1 lett. a) del D.L. n. 159/2015 .

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.

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. 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. Ciò 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) .

Infine, la previsione del nuovo comma *octies* conferma espressamente che quando si interviene ad annullare parzialmente un atto – la pretesa tributaria si ridimensiona ma non si ha alcuna novazione.

In tal caso 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: fonte della pretesa impositiva dell'ente (e quindi atto contro cui ricorrere) è l'atto di accertamento che sopravvive all'annullamento parziale.

Da notare che:

a) se l'annullamento parziale dell'atto è disposto entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo, l'atto di annullamento -che "accede" all'atto oggetto di autotutela, con sua conseguente esclusione di autonoma impugnabilità ai sensi dell'art. 2-*quater*, comma 1-*octies*, del D.L. n. 564/1994 – può beneficiare della definizione agevolata (abbattimento ad 1/3) delle residue sanzioni ai sensi del nuovo comma 1 *septies* del medesimo art. 2-*quater*;

b) in caso di annullamento parziale successivo ai 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo ma in pendenza di giudizio, 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;

c) se l'annullamento parziale è disposto decorsi i 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo senza pendenza di giudizio (atto di accertamento divenuto definitivo), non sono esperibili né la definizione agevolata né il ricorso avverso l'atto di annullamento parziale (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;

d) 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).

6.3 correlazioni tributi e sanzioni amministrative per erariali

I Comuni ancora oggi mantengono un ruolo centrale nell'attività di contrasto all'evasione/elusione fiscale e contributiva e nell'affermazione del principio di legalità: il paradigma della collaborazione tra diversi livelli istituzionali si conferma, infatti, un metodo efficace per la risoluzione di nodi complessi; il comune continua ad essere il fulcro di questa collaborazione perché è l'istituzione più vicina ai cittadini e più a diretto contatto con il territorio ed i relativi fenomeni (ragion per cui possiede-a volte senza nemmeno esserne compiutamente consapevole- utili banche dati e/o informazioni).

L'Agenzia delle Entrate ha individuato 5 aree di indagine sull'evasione/elusione fiscale:

- urbanistica e territorio
- residenze fittizie all'estero
- capacità contributiva
- proprietà edilizia e patrimonio immobiliare
- commercio e professioni

Alcuni filoni di attività danno probabilmente un migliore rapporto benefici vs costi e **già dispongono** di banche dati / sistemi informativi, rispetto ad altri che **necessitano** di una raccolta dati più strutturata.

In questo contesto possono risultare utili i verbali di contestazione di sanzioni amministrative, caratterizzati da un raggio molto ampio di operatività: si tratta infatti non solo di verbali redatti dalla PM, ma anche da GEV, NAS, GdF, ARPA, C.C., Capitaneria di Porto,...Tra questi verbali rientrano anche quelli dell'Imposta di Soggiorno, ove istituita.

Questi verbali possono offrire elementi e spunti per il controllo e l'intercettazione di fenomeni evasivi sia di tributi locali che di tributi erariali.