

GLI STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Avv. Antonio Chiarello

Bari, 7 ottobre 2016

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

di Antonio Chiarello

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Bari il 06/10/2016.

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di ANUTEL

INDICE

Parte Prima:

Brevi cenni sulla fase accertativa

1. Gli elementi essenziali dell'atto impositivo; 2. i requisiti della motivazione nelle diverse tipologie di avvisi di accertamento; 3. I termini di decadenza e gli effetti della mancata contestazione giudiziale.

Parte seconda:

Fase pre contenziosa

1. gli istituti deflattivi del contenzioso; 2. L'accertamento con adesione: modalità, termini ed effetti della sua proposizione; 3. Il nuovo istituto del reclamo/mediazione; 4. Termini e modalità ed effetti; 5. I parametri di valutazione; 6. Il perfezionamento della mediazione e i pagamenti. 7. La costituzione in giudizio delle parti.

Parte terza

Fase contenziosa:

1. la conciliazione giudiziale nei due gradi di giudizio; 2. la riscossione in pendenza di giudizio; 3. la regolamentazione della sospensione giudiziale dell'atto impositivo;

Parte Prima:

Brevi cenni sulla fase accertativa

1. Gli elementi essenziali dell'atto impositivo; 2. i requisiti della motivazione nelle diverse tipologie di avvisi di accertamento; 3. I termini di decadenza e gli effetti della mancata contestazione giudiziale.

1. Gli elementi essenziali dell'atto impositivo

L'accertamento è il procedimento amministrativo di applicazione delle imposte che può concludersi con la emissione di un atto impositivo/accertativo. L'avviso di accertamento è quindi l'atto finale recettizio (legale conoscenza con la notificazione) del procedimento tipizzato di accertamento e rientra nella disciplina generale prevista dalla L. 241/1990, relativamente agli atti e provvedimenti amministrativi salvo le precise disposizioni delle singole leggi di imposta e regolamentari. L'atto impositivo ha carattere vincolato perché non vi è discrezionalità circa la nascita del procedimento, sicché l'Ufficio, in presenza della disciplina prevista dalla legge tributaria, deve emanare l'avviso così come prestabilito dalla legge per cui tale atto non può essere viziato da eccesso di potere. L'avviso è un provvedimento amministrativo che stabilisce autoritativamente l'obbligazione. Il contribuente, destinatario dell'atto ex art. 24 Cost., ha il potere di agire in giudizio per contestare l'obbligazione in difetto di impugnazione l'obbligazione diviene definitiva.

L'attività di accertamento non deve intendersi come direttamente preordinata alla misurazione della obbligazione tributaria (e, dunque, al recupero dei tributi evasi), bensì all'accertamento dell'adempimento, da parte del contribuente, di tutti gli obblighi tributari e, in definitiva, quale deterrente alla violazione dei predetti obblighi ed è finalizzata alla determinazione della base imponibile e alla liquidazione del debito tributario, mentre la conoscenza della situazione fiscale è quell'attività volta all'acquisizione di elementi di fatto, dati e notizie fiscalmente rilevanti, che potremmo definire attività "conoscitiva" prodromica e necessaria per la valida ed efficace attività accertativa. Le due attività sono strettamente collegate o, per

meglio dire la seconda trova giustificazione e fondamento nella prima. In linea di principio, quindi l'attività conoscitiva ha lo scopo di: - acquisire la conoscenza di un fatto potenzialmente determinativo del presupposto impositivo; determinare in base al riscontro del verificato presupposto impositivo il soggetto che in base alla previsione normativa è chiamato a rispondere del tributo; acquisire ogni elemento utile per la qualificazione della fattispecie imponibile e la corretta quantificazione dell'obbligazione tributaria. L'ufficio può richiedere atti e documenti, inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti. Tale potere è stato esteso anche alla IUC (comma 693). Dalla mancata collaborazione è fatto scaturire la possibilità di ricorrere a presunzioni semplici nell'atto di accertamento (comma 694).

L'ambito e portata dell'avviso di accertamento intendendosi come tale ogni atto con il quale il soggetto passivo avanzi una pretesa a titolo di tributo e/o sanzionatoria ad uno specifico contribuente è chiaramente definito dalla giurisprudenza di legittimità. La sent. cass. n.22370 del 2010 ha cura di precisare che "l'accertamento tributario, per sua natura e funzione, non costituisce una decisione su contrastanti interpretazioni di fatti e di norme giuridiche, da adottarsi nel rispetto del contraddittorio, nè esprime un apprezzamento critico in ordine a dati noti ad entrambe le parti, ma si esaurisce in un provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale". Proprio per la sua finalità valutativa del destinatario l'avviso deve contenere delle necessarie indicazioni di natura formale e sostanziale e più specificatamente: -il soggetto Passivo; la Fattispecie impositiva (oggetto, base imponibile, aliquote); la motivazione (indicazione delle ragioni di fatto e di diritto che hanno indotto all'emissione dell'atto); l'Ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni in merito all'atto notificato; l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; i termini di pagamento; le somme dovute in caso di acquiescenza; la possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione (se c'è materia concordabile); l'indicazione del responsabile del procedimento; le modalità e termini per l'impugnativa giudiziale ivi compresa quella del reclamo-mediazione; la sottoscrizione del Funzionario Responsabile del tributo.

Ai sensi dell'art.1 co.161 della L.n.296 del 2006 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 motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne' ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. Il quadro normativo si completa con la statuizione dell'art.7 co.1 della L. n.212 del 2000 a mente della quale gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n.

241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

2. I requisiti della motivazione nelle diverse tipologie di avvisi di accertamento

La motivazione dell'atto impositivo è l'indicazione più importante per la sua legittimità perché se la stesse fosse deficitaria, incompleta, contraddittoria o addirittura mancata, l'atto potrebbe essere dichiarato nullo dal Giudice adito. La motivazione è garanzia per il contribuente in quanto l'obbligo motivazionale persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente *l'an e il quantum debeatur*. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente, da qui il divieto di integrazione della motivazione negli scritti difensivi dell'ente impositore, ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (*ex multis*, Corte di Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015, Corte di Cass.sent.n.10892 del 27/05/2015). Non bisogna, però, confondere la motivazione con la prova. La prima attiene alla legittimità della pretesa per come rappresentata nell'atto emesso, mentre la seconda attiene alla dimostrazione in via giudiziale della pretesa espressa e quindi agisce sul piano della fondatezza. Per cui l'obbligo di idonea motivazione deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze, mentre le questioni attinenti all'idoneità del criterio applicato in concreto attengono al diverso piano della prova della pretesa (*ex multis*, Corte di Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015, Corte di Cass.sent.n.10892 del 27/05/2015).

La motivazione espressa (salvo, come vedremo nei giudizi su rimborsi) mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio finanziario nell'eventuale fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, da qui il divieto integrazione/mutazione di motivazione in sede contenziosa (*ex multis*, Corte di Cass.sent.n.20218 del 08/10/2015; Corte di Cass.sent.nn.4091 e 4092 del 27/02/2015; Corte di Cass.sent.n.10892 del 27/05/2015). Come chiarito dalla recente sentenza Cass. n. 8338/2016 nell'ipotesi di contestazione del vizio di carenza di motivazione, l'accertamento perde la funzione di provocatio ad opponendum, dovendosi valutare la completezza della motivazione dalle risultanze dell'atto stesso non potendo sopperirsi a una motivazione insufficiente con una successiva produzione documentale in sede giudiziale non essendo ammissibile una integrazione postuma della motivazione compiuta in sede contenziosa. Una motivazione idonea, però non sottrae l'ente impositore dall'onere di provare le ragioni che determinano la maggiore pretesa tributaria. Ed infatti in sede contenziosa, l'ufficio ha l'onere di provare gli elementi di fatto giustificativi del *quantum* accertato, nel quadro del parametro prescelto, mentre il contribuente ha la facoltà di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'Ufficio (riparto dell'onere della prova in base alle posizioni delle parti).

L'obbligo di motivazione può essere assolto anche *per relationem*, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato. La motivazione è idonea se dall'avviso di accertamento sia possibile, per il contribuente e per il giudice in caso di controversia, individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento. Le disposizioni normative sulla motivazione degli atti impositivi tributari non impongono affatto l'allegazione degli atti conosciuti o comunque conoscibili dal contribuente né di tutti quegli atti cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perché ad essi si operi un riferimento. Una tale formalistica interpretazione della norma, infatti, si porrebbe in netto contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli. (*Corte di Cass.sent.n.20218 del 08/10/2015*). Sono pertanto esclusi dall'obbligo di allegazione gli atti (in specie quelli a contenuto normativo, anche secondario quali le delibere o i regolamenti comunali) giuridicamente noti per effetto ed in conseguenza dell'avvenuto espletamento delle formalità di legge relative alla loro pubblicazione, (*ex plurimis: Corte di Cass., sez. trib. sent. n. 16739 del 02/08/2015; Corte di Cass., sez. trib. sent. nn.1300-1301 del 26/01/2015; Corte di Cass., sez. trib. sent. n.12776 del 06/06/2014; Corte di Cass. sez.trib.ord.nn.827 e 826 del 16/01/2014*. ma detti atti devono essere però depositati dall'ente impositore in giudizio non sussistendo la presunzione di conoscenza della legge in capo alla Commissione tributaria adita (*iure novit curia*).

Nelle fattispecie di accertamenti per valore di aree edificabili le cui stime (perizie e relazioni tecniche di stima e ogni altro atto in essa richiamato *ex art.5, co.5, D.Lgs 504/1992*) sono allegate o parte integrante delle delibere determinative dei valori, non è affatto necessaria la loro allegazione al fine di integrare il requisito di motivazione dell'atto, ma è assolutamente necessaria, la loro produzione in giudizio ai fini della prova *ex art.2697 cod.civ.* Giova rammentare, infatti, che l'onere della prova (della fondatezza e legittimità della pretesa impositiva avanzata) grava sull'Ente impositore, in qualità di attore in senso sostanziale e si trasferisce a carico del contribuente (*prova contraria*) soltanto quando l'Ufficio abbia fornito la prova della sussistenza dell'obbligazione tributaria (*ex multis: Corte di Cassazione, sent. n.27165 del 16/12/2011; Corte di Cassazione, sent. n.725 del 19/01/2010; Corte di Cassazione, sent. n.20496 del 30/09/2010; Cass. ord.n. 683/09; Cass. ord.n.14872/08; Cass. ord.n.4617/2008*).

Meno gravoso è l'onere motivazionale per gli atti impositivi che disconoscono agevolazioni (esenzioni, riduzioni, detrazioni, aliquote ridotte ecc.) perché gli avvisi non devono contenere la motivazione delle ragioni giuridiche e fattuali relative al mancato riconoscimento dell'esenzione prevista dalla legge e della quale il contribuente abbia dichiarato di avere diritto, ma la sola indicazione dei fatti integrativi del presupposto di imposta come individuati dalla norma impositiva" (*ex multis, Cass sez.trib.sentenze nn. 22547-546-545-543 del 11/12/2012; sent.nn.30734-30733-30732-30731 del 30/12/2011; sent.n.27165 del 16/12/2011*).

Tale attenuazione dell'onere motivazionale rispetto agli atti imponibili puri nei quali la pretesa espressa trova sostanza nella rideterminazione della base imponibile del bene tassato, trova giustificazione nel carattere eccezionale della deroga alla norma impositiva e conseguentemente al principio di eguaglianza contributiva operata dalla norma di esenzione, è il contribuente che intende avvalersi dello speciale regime derogatorio che ha l'onere di provare e documentare in maniera rigorosa i fatti che fondano il diritto all'agevolazione (*ex multis, Corte di Cassazione, sez. trib. sentenze nn. 22547-546-545-543 del 11/12/2012; Corte di Cassazione, ord.n.23314 del 09/11/2011; Cass.sent.n.27165 del 16/12/2011*).

Per il giudizio di indebito (rimborso) posto che il tema del contendere è delimitato all'accertamento della sussistenza degli elementi in fatto ed in diritto che legittimano la richiesta del contribuente alla restituzione di somme versate indebitamente, la posizione processuale di quest'ultimo è sostanzialmente quella dell'attore (*sostanziale e processuale*), che deve fornire la prova della propria domanda, mentre, sempre sul piano sostanziale e processuale, l'Ufficio, che non ha, in questo caso, esplicitato una pretesa, assume la mera posizione di convenuto. Conseguenza che se l'ente abbia emesso un provvedimento di diniego espresso nelle controdeduzioni può prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle che hanno formato la motivazione di rigetto dell'istanza in sede amministrativa (equivalente, peraltro, al c.d. silenzio rifiuto, del pari impugnabile dopo decorsi gg.90 dalla domanda di restituzione). Ne peraltro in questo giudizio è ammissibile la censura di carenza di motivazione del diniego espresso proprio perché ogni onere probatorio e giustificativo della domanda di rimborso grava esclusivamente sul ricorrente/contribuente. Non ha caso è ammesso il ricorso avverso il c.d. silenzio rifiuto che altro non è che una *ficto iuris* in quanto l'accesso al contenzioso impone l'impugnazione di un atto, per cui per consentire al contribuente la tutela giudiziale senza essere soggetto alla Amministrazione Finanziaria decorsi 90 gg. dalla istanza di rimborso.

E' sicuramente inammissibile l'impugnativa del Il diniego (tacito o espresso) sull'istanza di rimborso della somma pagata in relazione ad un atto divenuto definitivo perché non impugnato. Ed infatti, Il pagamento dell'imposta non è idoneo a riaprire, attraverso l'istituto del rimborso, il termine scaduto, al fine di contrastare un rapporto tributario ormai esaurito (*ex multis, Corte di cassazione, sez. trib., sent. n. 17587 del 28 luglio 2010; Corte di cassazione, sez. trib., sent. n.672 del 15/01/2007*).

3. I termini di decadenza e gli effetti della mancata contestazione giudiziale

Qualora il contribuente destinatario dell'atto impositivo provveda al pagamento delle somme richieste in acquiescenza, fruendo se del caso, della riduzione delle sanzioni irrogate, ovvero all'esito di un procedimento di accertamento con adesione, la pretesa tributaria si definisce e l'obbligazione è assolta, sicché il rapporto per quella annualità e con riferimento a quei beni oggetto di tassazione è oramai certa e cristallizzata. Se invece, il contribuente si determina alla sua impugnazione giudiziale, la contestazione consente comunque nelle more del giudizio e salvo sospensione dell'esecutorietà dell'atto, al pagamento delle pretese in via provvisoria e salvo restituzione totale o parziale all'esito del giudizio o del singolo grado di giudizio, stante l'esecutorietà delle sentenze della Commissione

tributaria. Ma può verificarsi l'inerzia del contribuente che non versa in acquiescenza, non produce ricorso e quindi l'atto impositivo (se validamente notificato) diviene definitivo e la sua pretesa tributaria certa e cristallizzata. In questa situazione il comune impositore deve a pena di decadenza nel termine perentorio del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'atto impositivo è divenuto definitivo, provvedere alla emissione e notifica del c.d. precetto (ruolo/ingiunzione) così acquistando il diritto alla riscossione del credito in via coattiva ovvero ad emettere delle misure cautelari (fermo amministrativo, iscrizione di ipoteca).

Questa fase dalla definitività dell'atto impositivo ed all'avvio della procedura è regolato da termini di decadenza e termini di prescrizione a garanzia per il contribuente che non può soggiacere *ad libitum* alla discrezionalità dell'ente creditore di imposta. La decadenza e la prescrizione hanno identica causa (inerzia) e identico effetto (perdita di una posizione giuridica) acché, la decadenza "è sanzionata con la perdita del diritto" viceversa "il diritto prescritto non si estingue ma perde la propria forza. Come evidenziato ambedue gli istituti, del resto, sono contrassegnati dalla funzione di assicurare certezza

e stabilità ai rapporti giuridici, tuttavia la disciplina prevista per la decadenza è più rigorosa, dal momento che essa esclude sia l'applicazione dell'interruzione del decorso del termine sia l'applicazione della sospensione del decorso del termine, salvo casi eccezionali (art.2964 cod.civ.). Oltretutto, generalmente, per la decadenza sono previsti termini più brevi rispetto alla prescrizione.

In via generale la "decadenza" provoca l'estinzione (o mancato acquisto) di un diritto per non aver svolto determinate attività (un certo atto-contegno) previste dalla legge o dalle parti nel termine (perentorio) stabilito. Quindi non ogni attività come nella prescrizione ma quella specifica attività predeterminata dalla legge ed alla decadenza non si applicano istituti della sospensione e della interruzione. (estinzione dell'esercizio di un potere). La "prescrizione" è un modo generale di estinzione dei diritti causato dal trascorrere del tempo e dall'inerzia del titolare del diritto. Per cui gli effetti dell'esercizio del diritto per il suo titolare non sono riconosciuti e tutelati dalla legge se non esercitati nel lasso di tempo stabilito dalla legge. La prescrizione incide sul diritto di credito, nel senso che lo estingue a causa dell'inattività del creditore per il mero decorso del tempo, ma non anche sul titolo, dal quale deriva il credito, che rimane valido ed efficace. Ogni atto o comportamento che manifesti l'esercizio del diritto interrompe la prescrizione che ricomincia a decorrere interamente (estinzione di un diritto già acquistato).

Pertanto, una volta divenuto definitivo l'atto di accertamento (ed esaurito quindi l'esercizio del potere impositivo a fronte del quale sta il diritto del contribuente alla determinazione di un'imposta giusta (ex art.53 Cost.) la pretesa vantata dall'A.F. si cristallizza nel diritto soggettivo di credito, il cui esercizio (corrispondente ora al potere di riscossione a fronte del quale sussiste soltanto l'esigenza che le modalità di esecuzione coattiva non si traducano in un inammissibile vessazione del contribuente. La rilevanza della decadenza e della prescrizione con riferimento ai diritti acquisiti dall'ente impositore a seguito della definitività dell'atto impositivo possono così sintetizzarsi: a) la pretesa tributaria definitiva e non più contestabile sicché il rapporto di imposta (in senso stretto- giuridico sostanziale) si è esaurito; b) l'avviso di accertamento definitivo è titolo per la riscossione per cui legittima l'ente impositore all'emissione del precetto (ruolo/ingiunzione) quale atto consequenziale meramente esecutivo che assolve alla funzione di accertamento

del mancato pagamento del debito tributario e nell'intimazione al contribuente l'effettuazione del versamento dovuto entro il termine ristretto, con l'avvertenza che in mancanza si procederà ad esecuzione forzata, per cui il ruolo o l'ingiunzione non sono atti propri della procedura di riscossione coattiva bensì atti prodromici ed irrinunciabili per l'avvio della procedura coattiva; c) acquisto del potere dell'ente, in quanto ha acquistato un diritto soggettivo di credito di riscuotere anche coattivamente il proprio credito.

Con riferimento ai termini da rispettare per acquistare ed esercitare i diritti succitati, all'atto della definitività dell'atto impositivo ex art. art.1 co.163 L. n.296 del 2006, la cartella/ingiunzione (titolo esecutivo) deve essere notificata nel termine perentorio del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, in difetto opera la decadenza. L'ente dopo la notifica del titolo di riscossione deve nei cinque anni successivi (termine di prescrizione) porre in essere atti della procedura di riscossione coattiva (pignoramento) o in mancanza reiterare formalmente la richiesta di adempimento per interrompere la prescrizione. Qualora invece la definitività dell'atto impositivo non sia di natura amministrativa (decorso infruttoso del termine per la sua impugnazione) ma giudiziale gli effetti del giudicato, quindi, non possono essere assimilati a quelli della mera acquiescenza amministrativa che si esaurisce nell'ambito di un rapporto giuridico amministrativo bilaterale, all'interno del quale, sostanzialmente, il contribuente riconosce la legittimità della pretesa fiscale; tale pretesa "condivisa" quindi va posta in esecuzione nei tempi più rapidi previsti dalla disciplina amministrativa, precontenziosa, propri del rapporto tributario. Va dunque affermato, anche in materia tributaria, il principio generale secondo il quale "In tutti i casi in cui la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, una volta formatosi il giudicato, proprio perchè non ha più giuridico rilievo il titolo originario del credito riconosciuto, i relativi diritti si prescrivono con il decorso di dieci anni" (Cass. 13544/1999; conf. 1339/2001). Con la conseguenza che "al suddetto termine prescrizionale, in ragione della sua autonomia, non sono applicabili le norme sulla sospensione riguardanti il termine prescrizionale del diritto originario" (idem). Quindi, in presenza del giudicato, non sono applicabili i termini di decadenza e/o di prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativa/tributaria, ma soltanto il termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2059 codice civile". (così Cass. SS.UU. n.25790/2009). Giova rammentare che l'insorgere del contenzioso determina l'azzeramento della "posizioni di rendita" della parte pubblica, con la trasformazione del rapporto sostanziale potere - soggezione in un rapporto processuale paritetico, nel quale la *potestas* appartiene soltanto al giudice terzo ed al suo decisivi. Dopo di che, nulla sarà più come prima, non i diritti ed i doveri delle parti, che sono concretamente e incontestabilmente definiti da comando del giudice terzo, non la disciplina del termine di prescrizione in relazione al quale fa stato, come *dies a quo*, il giorno del passaggio in giudicato della sentenza, che determina una sorta di novazione giudiziaria generale del rapporto tributario in contestazione. Conclusivamente, siccome il titolo giudiziale da cui trae origine la pretesa non è l'atto amministrativo ma la sentenza l'Amministrazione può ricorrere alla iscrizione a ruolo della pretesa vantata oppure all'ingiunzione di pagamento che altro non è che l'intimazione a pagare una tassa, un'imposta, un tributo non ancora pagato a seguito di una pretesa divenuta definitiva (*Ex multis* Cass. n.16290/2015; Cass. 20024/2015; Cass. n.21263/2015).

Parte seconda: Fase pre contenziosa

1. gli istituti deflattivi del contenzioso; 2. L'accertamento con adesione: modalità, termini ed effetti della sua proposizione; 3. Il nuovo istituto del reclamo/mediazione; 4. Termini e modalità ed effetti; 5. I parametri di valutazione; 6. Il perfezionamento della mediazione e i pagamenti. 7. La costituzione in giudizio delle parti.

1. gli istituti deflattivi del contenzioso

Il sistema ordinamentale attuale valorizza la spinta deflattiva del contenzioso sulle controversie tributarie attraverso un sistema premiale e di condivisione dei soggetti del rapporto di imposta senza che ciò violi il principio generale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. A seconda della tempistica e procedura di accordo che escludono per difetto di interesse la risoluzione giudiziale, il contribuente potenziale o effettivo ricorrente godrà di un trattamento di favore sulla pretesa sanzionatoria non più commisurata all'imposta accertata ma a quella definita in accordo nella procedura amministrativa e con la misura rapportata ad una percentuale del minimo edittale.

Gli istituti deflattivi sono: a) la procedura di accertamento con adesione; b) la procedura di reclamo/mediazione; c) la conciliazione giudiziale. Altre forme di definizione quale il ravvedimento operoso o all'acquiescenza all'accertamento sono di sola facoltà del contribuente e non vedono partecipare l'ente impositore, il quale avrà solamente il dovere/potere di controllo sulla legittimità, esattezza e tempestività degli adempimenti del contribuente che si sia avvalso delle predette procedure. Anche la rinuncia al ricorso in quanto atto unilaterale del ricorrente non può annoverarsi in senso stretto quale istituto deflattivo del contenzioso, perché si sostanzia in una rinuncia ad una domanda giudiziale che per effetto la definitività (dalla data della sentenza di cessata materia del contendere) dell'atto impositivo.

2. L'accertamento con adesione: modalità, termini ed effetti della sua proposizione

L'istituto dell'accertamento con adesione, disciplinato dal D.Lgs. n.218/1997, non trova automatica applicazione (a differenza della procedura di reclamo/mediazione) perché deve essere espressamente previsto dal Comune con apposito regolamento (Entrate o nel corpo del regolamento sul tributo – Art.50 L.n.449/1997). Il Comune può regolamentare con applicazione pedissequa delle disposizioni del D.Lgs. n.218/97 oppure ridefinire alcuni aspetti senza però incidere sul termine di gg. 90 di sospensione del termine per proporre ricorso. L'istituto dell'accertamento con adesione non è alternativo alla procedura di reclamo/mediazione, salvo che il Comune non ne preveda espressamente la sua non applicabilità per le liti reclamabili. E' quindi un istituto deflattivo delle liti

potenziali mentre reclamo/mediazione e conciliazione riguardano liti già pendenti ma che all'esito positivo della procedura si estinguono ex lege.

L'ambito applicativo dell'accertamento per adesione è meno ampio di quello del reclamo-mediazione che invece concerne tutte le liti anche quelle su atti liquidatori e recuperativi, in quanto l'adesione può avere ad oggetto qualsiasi tipologia di tributo, con esclusione di ciò non è materia concordabile. Conseguenza che non sia esperibile la procedura dell'adesione se gli atti emessi concernono per funzione e natura: - mera liquidazione omessa, insufficiente o ritardato pagamento; - questioni di diritto; - determinazione del tributo in base ad elementi certi e incontrovertibili; - rimborsi; - atti di contestazione ed irrogazione sanzioni. Mentre ogni controversia avente ad oggetto valutazione estimativa rientra a pieno titolo nella procedura. A differenza del reclamo-mediazione non vi è un limite di valore di lite, per cui atto impositivo che presupponga una materia concordabile può essere oggetto di adesione e ciò a prescindere dalla misura economica della pretesa tributaria.

L'avvio del procedimento può essere su iniziativa dell'Ufficio *ante* emissione dell'atto impositivo ovvero in difetto e dopo l'emissione dell'atto, su iniziativa del contribuente. Ai sensi dell'art.5 del D.Lgs. n.218 del 1997, l'ufficio comunale, prima della notifica dell'accertamento può invitare il contribuente a tentare una definizione concordata del rapporto tributario, l'invito deve indicare: - le imposte dovute; i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle imposte o maggiori imposte dovute; i periodi d'imposta suscettibili di accertamento; - il giorno e il luogo della comparizione. Se l'avvio della procedura è su iniziativa del contribuente (art.6 del citato D.Lgs. n.218) quest'ultimo a seguito della notifica di un atto impositivo (non preceduto dall'invito di cui all'art.5) può attivare il contraddittorio con l'ufficio attraverso una specifica istanza redatta in forma libera da presentare all'ufficio che ha emesso l'atto mediante consegna diretta, tramite pec, fax o avvalendosi del servizio postale con racc. non a.r.. (Cass. Corte di Cass.sent.n.17314 del 30/07/2014 *non valgono le regole puntuali del contenzioso busta e racc. ar. E se spedita con semplice racc. si intende proposta all'atto della spedizione*).

La presentazione dell'istanza determina la sospensione dei termini di impugnazione per un periodo di novanta giorni decorrenti dalla presentazione della richiesta per la proposizione del ricorso 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo (art.21, D.Lgs 546/1992). la sospensione opera dalla data di presentazione dell'istanza se spedita per posta, dalla data di spedizione e per pec dalla data di accettazione, per fax dalla data di ricezione (Cass.sent.n.17314 del 30/07/2014). Vi è contrasto in giurisprudenza se il predetto periodo di sospensione goda o meno della sospensione dei termini feriali non essendo ciò espressamente previsto come per il reclamo-mediazione. (PRO: Cass. n.10360/2015; n.11403/2015; Ris. Mef n.159/1999; CONTRA: Cass. n.11632/2015). Giova fin d'ora evidenziare che l'eventuale verbale di mancato accordo o la comunicazione del Comune di non volere fissare il contraddittorio non fanno cessare il periodo di sospensione perché questa opera in modo automatico per tutto il periodo indipendentemente dall'esito del contraddittorio, salvo il caso di rinuncia all'istanza da parte del contribuente con la proposizione del ricorso, ipotesi specificatamente prevista dall'art.6, co.3 (Cfr. Corte Costituzionale n.140 del 15.04.2011; Corte di Cass.ord.12/10/2012, n.17439). La redazione di un verbale che dichiara la conclusione con esito negativo del procedimento, rappresenta una mera presa d'atto del mancato

raggiungimento dell'accordo tra il contribuente e l'ufficio tributario ma non può assumere il significato di una rinuncia definitiva del contribuente all'istanza di accertamento con adesione. Conseguenza che l'eventuale disposizione regolamentare che valorizza l'effetto estintivo del termine di sospensione del verbale di mancato accordo o addirittura della mancata comparizione all'invito è *contra-legem* perché peggiorativa rispetto alla disciplina nazionale ed inoltre non è facoltà regolamentare espressamente riconosciuta, può, però l'ente la non operatività della sospensione del termine per impugnare nei casi di inammissibilità dell'istanza proposta dal contribuente. In merito alla mancata comparizione all'invito da parte del contribuente istante, fermo restando l'intangibilità del termine di sospensione di gg.90 perché non può intendersi come rinuncia, non determina l'obbligo per il comune di riconvocare il contribuente istante è semmai onere di quest'ultimo se interessato di attivarsi per la fissazione di una nuova data per il contraddittorio.

Qualora l'ente ritenga non ci siano le condizioni per l'adesione può decidere di non instaurare il contraddittorio in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e di evitare la contestazione in sede giudiziale. (Cass.n.21991/2014; n.21760/2012; n.3368/2012;n.28051/2009). L'Ufficio comunale non ha nessun obbligo, ma solo la facoltà, di convocare (nel termine ordinatorio di gg.15 dalla ricezione dell'istanza) il contribuente intestatario dell'atto impositivo il quale abbia istato per l'adesione. Il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore munito di procura speciale, nelle forme previste dall'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

Qualora all'esito del contraddittorio si raggiunga un accordo sulla pretesa è fatto obbligo della redazione di un verbale scritto motivato, evidenziando gli elementi di valutazione adottati dal contribuente e i relativi documenti prodotti nonché gli elementi che hanno indotto l'Ente alla revisione della originaria pretesa e i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile.

Una volta concluso l'accordo e perfezionatosi lo stesso con il versamento delle somme dovute o della prima rata in caso di pagamento rateale, l'accertamento definito con adesione diventa intoccabile, tanto da parte del contribuente, che non può più impugnarlo, quanto da parte dell'ufficio, che non può integrarlo o modificarlo, come prescrive l'art. 2, comma 3 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, salve le eccezioni stabilite dal successivo comma 4. Con il perfezionamento della definizione concordata, ottenuta mediante il versamento della prima rata e la eventuale prestazione di garanzia per quelle successive, l'atto impositivo ha perso la sua efficacia. Perciò, una volta definito l'accertamento con adesione, mediante la fissazione anche del "quantum debeatur", alla parte contribuente non resta che eseguire l'accordo, versando quanto da esso risulta, essendo per legge esclusa la possibilità d'impugnare l'accordo stesso (conf. Cass. n. 18962/2005 e n. 10086/2009, nonché a "*contrariis*" n. 15170/2006). Resta, dunque, esclusa ogni possibilità di ripensamento del contribuente dopo la definizione del contesto tributario mediante adesione, in qualsiasi forma esso sia manifestato ivi compresa la proposizione al fisco di una domanda di restituzione di somme. L'accertamento definito cristallizza la pretesa tributaria l'atto di adesione non è, quindi, impugnabile né è proponibile da parte del contribuente un'istanza di rimborso (Cass. sent. n.5138 del 16/03/2016; ord.n.9542 del 12/05/2015). L'accertamento con adesione

non può essere revocato, integrato o modificato dall'ufficio salvo la correzione di errori materiali e di calcolo. Se concluso l'accordo il contribuente invece di versare propone ricorso ciò è legittimo sempre che il ricorso sia tempestivo (gg. 60 più 90).

Il versamento delle somme dovute va effettuato entro 20 gg dalla redazione dell'atto di adesione. In materia tributaria, ai fini del perfezionamento della procedura di accertamento con adesione del contribuente, il pagamento di quanto statuito ovvero della prima rata nei termini prescritti, non costituiscono una semplice modalità di esecuzione della procedura ma un presupposto fondamentale e imprescindibile di efficacia della stessa, completandosi in tal modo la fattispecie del concordato; conseguentemente, quando essi difettino, la procedura del concordato con adesione non si perfeziona e la pretesa tributaria permane. (*Corte di Cass ord. 08/08/2012 n.14299; Corte di Cass sent. 31/05/2013 n.13750*). Si considera lieve inadempimento nel versamento non costituisce causa di mancato perfezionamento. Si considera lieve: l'insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro; b) il tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

Nell'ipotesi di versamento rateale Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente per 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. La prima rata si versa entro 20 gg. dalla sottoscrizione del verbale. 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 entro 10 gg. dal versamento dell'intero o della prima rata il contribuente fa pervenire all'Ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento e l'Ufficio rilascia copia dell'atto di accertamento con adesione.

Il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo (lista di carico, ingiunzione) dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonchè della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà (45%) e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. (art.15 ter co.2 DPR n.602/73).

3. Il nuovo istituto del reclamo-mediazione

Costituisce uno strumento deflativo del contenzioso tributario finalizzato a consentire un esame preventivo della fondatezza dei motivi del ricorso e una verifica circa la possibilità di evitare, mediante il raggiungimento di un accordo di mediazione, l'instaurazione di un giudizio tributario e la pronuncia giudiziale. A differenza dell'istituto dell'accertamento con adesione, il reclamo-mediazione presuppone l'avvenuta notifica all'ente resistente del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e quindi opera solo in questa fase del rapporto processuale.

In caso di controversia ricadente nell'ambito di operatività del nuovo articolo 17-*bis* del D.Lgs. n.546)2, la notificazione del ricorso dà automaticamente avvio alla procedura del reclamo. La pregressa disciplina prevedeva, invece, un'apposita istanza di reclamo, motivata sulle stesse ragioni che sarebbero state portate all'attenzione del giudice nella eventuale fase giurisdizionale con il successivo deposito del ricorso, decorsi i termini previsti per la conclusione del procedimento. Il venir meno della necessità di presentazione di un'apposita istanza giustifica anche la mancata riproposizione della previgente disposizione che dichiarava espressamente applicabili al procedimento di reclamo, in quanto compatibili, le norme sulla proposizione del ricorso. Nella nuova configurazione il procedimento di reclamo/mediazione è, infatti, connotato al processo ed il ricorso che assume anche la veste di reclamo ed eventualmente di proposta di mediazione.

Dispone il co.1 dell'art.17-*bis* del D.Lgs. n.546 del 1992 che "Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo (controversie catastali).".

Il primo requisito di ammissibilità è che trattasi di controversia tributaria ovvero sia di un giudizio rimesso alla giurisdizione della Commissione Tributaria. La giurisdizione è configurata nell'art.2 del D.Lgs. n.546 del 1992, il cui comma 1 così si esprime: Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.". L'atto opposto, quindi, deve essere espressione di una regolamentazione di un rapporto di imposta e non riflettere altre entrate patrimoniali, ed inoltre non deve essere un atto proprio dell'esecuzione forzata (pignoramento, pignoramento presso terzi ecc.) che sono riservati alla giurisdizione del giudice ordinario (opposizione all'esecuzione e/o agli atti esecutivi).

Il secondo requisito di ammissibilità attiene alla verifica se l'atto opposto rientri per natura e funzione a quelli elencati nell'art.19 del D.Lgs. n.546 del 1992. Il ricorso può essere proposto avverso: a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione del tributo; c) il provvedimento che irroga le sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora; e-*bis*) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; e-*ter*) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2; g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; h) il diniego o la revoca

di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo. La predetta elencazione non è tassativa nel senso che gli atti diversamente nominati rispetto a quelli elencati ma che abbiano natura e funzione pari a quella di uno degli atti di cui all'art.19 cit. sono impugnabili con ricorso innanzi alla Commissione tributaria, per cui è impugnabile l'ingiunzione di pagamento per crediti tributari ex R.D. n.693 del 1910 sempre e comunque impugnabile innanzi al giudice tributario (*Cass. SS.UU. Civ Sentenza 5 gennaio 2016, n. 29*), nonché i c.d. avvisi bonari che seppur non atto tipico della riscossione ordinaria in quanto espressione di una pretesa certa e definitiva ammette l'esercizio della tutela anticipata del contribuente tramite la sua impugnazione, con la ovvia conseguenza che motivi ammissibili di ricorso e quindi di reclamo, non potranno essere manchevolezze formali e sostanziali dell'atto tipico, ma solo nel merito della pretesa tributaria.

Il terzo requisito di ammissibilità attiene alla ritualità e tempestività del ricorso in quanto un ricorso inammissibile non può dare accesso alla procedura di reclamo-mediazione. Occorre quindi verificare che il contenuto del ricorso sia conforme alle prescrizioni di cui all'art.18 del D.Lgs. n.546 del 1992 e che la notifica del ricorso sia tempestiva. Giova sul punto rammentare che per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica (fino al 31.12.2015 il limite era di € 2.582,28). Qualora la parte stia in giudizio personalmente pur trattandosi di una controversia di valore superiore ai 3mila euro, è stata espunta la disposizione che consentiva al giudice di fissare un termine entro il quale la parte è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato. La novità, tuttavia, risulta essere solo apparente, poiché il richiamo all'articolo 182 cpc, introdotto all'ultimo comma della nuova disposizione, consente comunque al presidente della commissione o della sezione o al collegio di assegnare alle parti un termine perentorio per la costituzione del soggetto al quale spetta la rappresentanza o l'assistenza. Se la parte in giudizio personalmente sia in possesso dei requisiti per la difesa tecnica di cui all'art.12 del D.Lgs. n.546/92 (es.: amministratore della società sia un avvocato) può stare in giudizio anche per le controversie di valore superiore. Secondo C.M. n.38 del 29.12.2015 Ag. Entrate Dir gen Contenzioso gli effetti previsti dall'art.17 bis si producono esclusivamente nel caso di rituale instaurazione delle controversie alle quali è applicabile l'articolo 17-bis. Ciò significa che qualora il ricorso sia inammissibile (perché ad esempio presentato tardivamente) oppure sia proposto avverso un atto non rientrante nell'ambito di applicazione del reclamo/mediazione, i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente decorrono dalla notifica del ricorso stesso e, inoltre, non opera la sospensione legale della riscossione.

4.Termini e modalità ed effetti

Verificata la natura tributaria della controversia e la completezza e tempestività dell'atto introduttivo del giudizio acchè la procedura di reclamo-mediazione abbia avvio bisogna verificare il valore della lite di qualunque natura (mero accertamento, liquidatorio, di riscossione, rimborso, per cui soggetti interessati della procedura sono non solo gli enti impositori, ma anche l'agente della riscossione ed i concessionari) non sia superiore a ventimila euro. Il riferimento è l'art.12 co.2 del D.Lgs. n.546 del 1992, per cui il valore della lite è dato dal tributo, al netto delle sanzioni irrogate e degli interessi. Mentre se l'atto impugnato è un atto di contestazione di sanzioni sarà l'importo delle sanzioni a determinare il valore della lite, così come nel caso di impugnazione di diniego di rimborso, sarà la somma richiesta in restituzione a determinare il valore della lite. Nel caso di ricorso avverso un atto unico concernente più annualità come si determina il valore della lite, sono dell'avviso che in rispetto del principio che ogni periodo di imposta conserva la sua autonomia ed il suo valore e considerata la finalità deflattiva dell'istituto si ritiene che il valore si determina individualmente per ogni annualità e non già con riferimento alla loro sommatoria, peraltro la controversia può instaurarsi anche per motivi diversi fra annualità e non necessariamente comuni.

Come già anticipato la procedura di reclamo-mediazione è automatica e non rimessa alla discrezionalità delle parti come per l'accertamento con adesione, sicchè per ogni ricorso notificato dal 1 gennaio 2016 di valore non superiore a ventimila euro. Per data di notifica del ricorso ci si riferisce a quella del ricorrente e non a quella di ricezione del ricorso da parte dell'ente impositore. Nel primo periodo di applicazione, per quei ricorsi notificati dal 1 gennaio ma riferiti ad atti notificati nell'anno 2015, qualora quest'ultimi non contengano le indicazioni per la procedura di reclamo-mediazione, tale mancanza non influisce sulla legittimità dell'atto essendo una mera irregolarità (Cass. n.23010/2009). Il legislatore ha previsto, con gli articoli 19 del D.Lgs 546/1992 e 7 della legge 212/2000, l'indicazione negli atti impugnabili della Commissione tributaria competente per proporre il ricorso, ma non ha stabilito in maniera espressa nessuna conseguenza derivante dall'incompleta o omessa indicazione di tale dato. Ne consegue che le norme citate sono volte esclusivamente ad agevolare il compito del contribuente che voglia impugnare l'atto, ma non pongono nessun obbligo di specificazione a carico dell'ente impositore.

Dalla data di notifica del ricorso o per meglio dire dalla data di ricezione del ricorso da parte dell'ente impositore cominciano a decorrere i gg.90 entro i quali la procedura di reclamo-mediazione deve trovare conclusione. Se la notifica del ricorso è effettuata a mezzo del servizio postale, il predetto termine decorre dalla data di ricezione del ricorso da parte dell'ente destinatario. Il termine di 90 giorni è soggetto alla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

Il ricorso (ritualmente e tempestivamente prodotto) produce gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con la rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il contribuente/ricorrente ha facoltà (e non obbligo) di inserire nel ricorso una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa, già esercitabile, sulla base del testo normativo antecedente, attraverso la presentazione del reclamo.

Ai sensi del co.2 dell'art.17-bis del D.Lgs. n.546 del 1992, il ricorso (o per meglio dire il processo) non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni (si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale) dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Tale fase di arresto del procedimento, finalizzata alla possibilità della definizione in via amministrativa della controversia, si colloca temporalmente tra l'avvio dell'azione giudiziaria (coincidente con la notifica del ricorso – *vocatio in ius*) e l'eventuale instaurazione del giudizio (i termini per la costituzione del ricorrente, come si vedrà, restano sospesi durante il procedimento - *editio actionis*), è finalizzata all'esame del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione, con l'obiettivo di evitare, in caso di esito positivo, che la causa sia portata a conoscenza del giudice. Sono altresì sospesi *ex lege* la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione, come previsto dal co. 8 dell'articolo 17-bis. Tale disposizione stabilisce altresì che, decorso il termine di 90 giorni senza che vi sia stato accoglimento del reclamo o perfezionamento della mediazione, il contribuente è tenuto a corrispondere gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta per il periodo di gg.90 sospensione.

Il termine perentorio per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di gg.90 di cui al co 2 del citato art.17-bis. Se la Commissione rileva che la costituzione del ricorrente è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo. Ciò implica che se la Commissione a seguito della anticipata costituzione in giudizio del ricorrente fissi una qualunque udienza sia cautelare o di merito, si verifica un *error in procedendo* se il giudice non provvede al rinvio in quanto specie la fissazione del merito non può essere disposta se non decorsi i termini per la costituzione delle parti. Ed infatti, anche se non espressamente previsto il termine per la costituzione in giudizio del comune (termine ordinatorio) decorre allo scadere dei gg.90 della procedura reclamo/mediazione.

Ricevutosi il ricorso, l'ente impositore deve procedere al previo esame del reclamo e poscia della eventuale proposta di mediazione del ricorrente ovvero proporre d'ufficio la mediazione. Vi è una sostanziale differenza tra reclamo e mediazione.

I motivi del ricorso costituiscono motivi di reclamo per cui il loro accoglimento incide sull'atto impositivo che quindi può essere annullato totalmente o parzialmente. L'accoglimento parziale determina l'applicazione dell'art.2-quater del D.L. 564/94 co.1 sexies come modificato art.11 D.L. 159/2015, per cui nei casi di annullamento o revoca parziale 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 purchè rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute. La mediazione, invece, è l'accordo raggiunto sulla eventuale proposta del ricorrente o di quella dell'ente. Con il pagamento integrale o della prima rata si perfeziona la mediazione e avviene la sostituzione dell'atto impositivo con il verbale di accordo. In tal caso si applicano le regole dell'art.17 bis e quindi la sanzione al 35% del minimo.

Dispone il co.3 dell'art.17 bis che I Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame

del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa. Da ciò se ne ricava che per i Comuni non necessariamente il soggetto(i) debbano essere diversi da quelli che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili. In quanto trattasi di attività interna all'ente impositore, l'opzione di istituire un soggetto "terzo" deputato all'istruttoria, come previsto per la mediazione civile, è stata esclusa dal legislatore atteso che – come si legge nella relazione illustrativa – in campo tributario l'istituto del reclamo/mediazione si configura maggiormente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela nonché più adeguata determinazione dell'ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato, allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice. Vi è quindi un interesse generale al di là della controversia specifica affinché il soggetto deputato dall'ente alla valutazione sia competente in materia e non solo terzo rispetto a coloro che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili. L'aver il legislatore a differenza dell'ente impositore Agenzia delle Entrate per gli altri enti, quali i comuni, rimesso alla organizzazione interna di ciascuno di essi l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami; tale diversa previsione appare coerente con l'autonomia gestionale e organizzativa degli enti locali ed evita altresì di imporre un vincolo a enti che siano impossibilitati a rispettarlo, a causa, ad esempio, della loro ridotta dimensione. Da qui la conclusione che nulla vieta che il soggetto deputato alla procedura possa essere il funzionario esponsabile del tributo. Per la identificazione del soggetto/struttura deputata non è necessaria una delibera (semmai di GM) ovvero con designazione del Dirigente o designazione del Funzionario Responsabile. Ai sensi dell'art.30 co. 10 D.L n.98/2011 ai rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'articolo 29, comma 7, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. (..... la responsabilit  di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, e' limitata alle ipotesi di dolo.

5 - I parametri di valutazione

L'accoglimento totale o parziale del reclamo determina una revoca totale o parziale dell'atto reclamabile impugnato, cui consegue il difetto di interesse per le parti alla prosecuzione del processo nel caso di annullamento totale dell'atto tramite apposito provvedimento sottoscritto non solo dal funzionario deputato alla procedura, ma anche dal funzionario responsabile del tributo se soggetto diverso. Nel caso di accoglimento parziale il giudizio riprende con tema del contendere ridotto alla pretesa non annullata, salvo che il ricorrente non presti acquiescenza.

In concretezza il reclamo è una valutazione obbligata in autotutela in base al principio di causalità della parte soccombente che in principio va individuata in quella che, azionando una pretesa accertata come infondata o resistendo ad una pretesa fondata, abbia dato causa al processo o alla sua protrazione e che debba qualificarsi tale in relazione all'esito finale della controversia: è pertanto legittima la condanna alle spese della parte che si sia costituita e abbia svolto la conseguente

attività processuale malgrado la sopravvenuta perdita della *legitimatio ad processum*, non potendosi la stessa, in base a quest'ultima circostanza e senza che la stessa sia stata rappresentata alla parte avversa, considerare estranea alle spese che, anche con la sua resistenza, abbia causato all'altra parte, ove questa risulti vittoriosa" *cfr Cassazione 7625/2010*). Ai fini della valutazione dei motivi di ricorso che valgono anche come motivi di reclamo, l'ente impositore dovrà gravare di esame critico il proprio operato. All'uopo utili sono i parametri valutativi per l'annullamento desunti dal DM 37/97 sull'autotutela, per cui: errore di persona; evidente errore logico o di calcolo; errore sul presupposto dell'imposta; doppia imposizione; mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Se il Comune oltre a non accogliere il reclamo e/o la proposta di mediazione, non intende esplicitare una proposta è opportuno emettere un apposito provvedimento (succintamente motivato) da comunicare al ricorrente al fine che si possa superare la condizione di improcedibilità del ricorso. Qualora vi sia un contraddittorio ciò può essere certificato in un p.v. sottoscritto da entrambe le parti e consegnato in una copia al ricorrente. Malgrado il mancato accoglimento del reclamo (o dell'accordo) il termine per la costituzione del ricorrente rimane decorrente dallo spirare di quello di gg.90 entro il quale la procedura di reclamo-mediazione deve trovare conclusione.

Dopo aver esaminato la questione alla luce di tutti i parametri indicati, l'Ente rimane convinto della legittimità e fondatezza del proprio atto impositivo, ben potrà emettere un provvedimento (succintamente) motivato di non accoglimento del reclamo e procedere ad esaminare la eventuale proposta di mediazione avanzata dal contribuente. La procedura di mediazione ha, quindi, come premessa logica e procedurale il non accoglimento del reclamo. Se l'Ente intende accogliere la proposta di mediazione convoca, anche con l'atto di rigetto del reclamo il contribuente (o suo difensore) per la comune sottoscrizione del verbale di accordo e sulle modalità di pagamento (unica soluzione o rateale). Se l'Ente non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, può formulare d'ufficio una propria proposta di mediazione. La proposta di mediazione non implica necessariamente una riduzione della pretesa esposta nell'atto potendosi proporre unicamente la riduzione della sanzione in percentuale inferiore a quella dell'acquiescenza (o del ravvedimento se omesso versamento).

Un primo esame preliminare per la valutazione della mediazione attiene ai motivi del ricorso (analisi vizi formali e sostanziali eccepiti); alla formazione di un orientamento giurisprudenziale sulla fattispecie; alla significatività dei documenti allegati al ricorso. Dopo di che la valutazione si deve indirizzare sui parametri legali espressamente indicati dal co.5 dell'art.17-bis del D.Lgs. n.546 del 1992 e quindi si ha riguardo: all'eventuale incertezza delle questioni controverse; al grado di sostenibilità della pretesa; al principio di economicità dell'azione amministrativa. I citati parametri non devono sussistere tutti e non sono in scala di esame. Per cui anche per la soddisfazione di uno solo si può addivenire alla mediazione. Sono però vincolanti per evitare che la discrezionalità si risolva in un mero sconto fiscale.

L'eventuale incertezza delle questioni controverse è un'analisi tecnica della fattispecie controversa. nel nostro sistema giuridico possa ritenersi sussistente una "certezza" delle questioni di diritto, ogni qualvolta sussista un orientamento consolidato della Corte di cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso al giudice di legittimità possa essere dichiarato inammissibile perché non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa. In tutti i casi in cui la posizione assunta nell'atto impugnato contrasti con il consolidato orientamento giurisprudenziale dei giudici di legittimità, è opportuno che l'Ufficio addivenga a mediazione, anche elaborando una propria proposta di accordo da sottoporre al contribuente. Se la prassi amministrativa e la Cassazione non si siano pronunciate sulla questione controversa, può aversi riguardo all'orientamento delle Commissioni tributarie, favorevole alle posizioni espresse dal contribuente, al fine di motivare una proposta di mediazione ritenuta altresì opportuna alla luce dei criteri della sostenibilità della pretesa in giudizio e dell'economicità dell'azione amministrativa.

Il grado di sostenibilità della pretesa è un'analisi dell'eventuale esito procedimentale-processuale e quindi da strategia processuale; occorre considerare la fondatezza fattuale e giuridica dell'atto impositivo in relazione alle doglianze e alle proposte conciliative avanzate dal contribuente, ancorando tale valutazione a elementi il più possibile oggettivi. Come suggerisce la C.M. del 2012, è opportuno che l'Ufficio esamini le questioni di fatto basandosi, sostanzialmente, sul grado di sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e sulla fondatezza degli elementi addotti dall'istante. In particolare, la proponibilità dell'accordo di mediazione risulta direttamente correlata, soprattutto per le questioni di fatto, al prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito. Alla valutazione preventiva consegue una proposta di mediazione dell'Ufficio ogniqualvolta, in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non risultino ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso.

Il principio di economicità dell'azione amministrativa è meno riferito, rispetto ai precedenti, alla legittimità e fondatezza della pretesa in quanto concerne la valutazione dei costi del processo rispetto al risultato conseguibile con la mediazione. Si tratta di principio espressamente sancito all'articolo 1, comma 1, della legge n. 241/1990, secondo cui *"L'attività amministrativa ... è retta dai criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza"* e quindi raggiungere il risultato con il minimo mezzo, ossia con il minimo dispendio di risorse, valutando anche l'esiguità delle pretese tributarie in rapporto ai costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese. Tale criterio, non impatta esclusivamente nella sfera economica risolvendosi nella mera necessità di ottimizzazione economica delle risorse, ma opera altresì a livello procedimentale, riferendosi all'attività amministrativa nel suo complesso, che deve essere svolta nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza, con l'impegno di non aggravio del procedimento amministrativo con oneri inutili e dispendiosi. (ipotesi di scarsa sostenibilità della controversia, l'opportunità di addivenire alla mediazione della pretesa tributaria, avendo adeguata considerazione del rischio di soccombenza nelle spese processuali).

6. Il perfezionamento della mediazione e i pagamenti

Se l'Ente intende accogliere la proposta di mediazione o se viene accolta quella d'ufficio dal ricorrente, convoca il contribuente (o il suo difensore) per la comune sottoscrizione del verbale di accordo e sulle modalità di pagamento (unica soluzione o rateale). Le indicazioni essenziali del verbale di accordo sono: - le parti; l'atto impositivo; la data di proposizione del ricorso; le ragioni dell'accordo; l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi e sanzioni ovvero importo da rimborsare); le modalità di versamento degli stessi, comprese le eventuali modalità di rateizzazione; la data; la sottoscrizione. Si suggerisce di indicare inoltre nel verbale di accordo che: le spese sostenute dalle parti si intendono compensate; la deroga alla solidarietà professionale prevista dall'art.13 co.8 L. 247/2012.

Ai sensi del co.6 dell'art.17-bis del D.Lgs. n.546 del 1992, nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Mentre nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Il contribuente dalla sottoscrizione del verbale di accordo deve provvedere al versamento entro i successivi gg.20 del dovuto o della prima rata ed entro dieci giorni dal versamento fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accordo. per le controversie su rimborso con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento (es rateale ovvero in compensazione). L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Fra le modalità di pagamento si possono stabilire delle rateazioni nonché anche i saggi di interesse anche diversificati ovvero stabilire il termine essenziale (art.1457 cc) postumo nel quale avverrà il pagamento. L'accordo in quanto "titolo"esclude la necessità del giudizio di riconoscimento dell'indebitto e della condanna dell'ente alla restituzione e che l'inadempimento sfugge alla regolamentazione tributaria e giurisdizione delle commissioni, sicchè il contribuente potrà chiedere il decreto ingiuntivo.

Trova piena applicazione il disposto dell'art.8 del D.lgs. n.218 del 1997 sicchè Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo. 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. .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.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.

Anche le disposizioni di cui all'art.15-ter del D.Lgs. n.602 del 1973, volgono per i pagamenti della mediazione per cui in caso di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. 3. E' esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a: a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro; b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni. . La predetta disposizione (di cui al comma 3) si applica anche con riguardo: a) versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462; b) versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi. L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non e' eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.

L'effetto premiale della mediazione positivamente conclusa è stabilita dal co.7 dell'art.17- bis a mente del quale le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

Cosa si intende per minimo di legge ?

Come è noto Per i tributi della IUC, il sistema sanzionatorio definito dai co.695 fino al co.700 dell'art.1 della L. n.147/2013, con riferimento alle violazioni dichiarative prevede la sanzione dal 100% al 200% del tributo non versato con un minimo di euro 50,00 per le omissioni e la sanzione dal 50% al 100%, sempre con un minimo di euro 50,00 per le dichiarazioni infedeli. Secondo una tesi il "minimo di legge" non deve riferirsi alla misura percentuale meno elevata (50% per le infedeltà e 100% per le omissioni) bensì all'importo di euro 50, perché trattasi della misura sanzionatoria di minore entità prevista dal precetto legislativo. Tale posizione che si basa su una piana lettura testuale della norma sanzionatoria si presta a fondate critiche in quanto determina la tramutazione di fatto di una sanzione voluta da legislatore come commisurata all'importo non versato e come tale parametrata all'evasione perpetrata in una sanzione fissa omologando, peraltro, l'omissione e l'infedeltà dichiarativa nella medesima misura sanzionatoria. Infatti, se la sanzione ridotta da mediazione si dovesse rapportare sempre e comunque sull'importo di euro 50,00 inteso quale "minimo previsto dalla legge" e quindi ridursi ad euro 17,50 (35% di 50), tale entità della sanzione dovrebbe applicarsi a tutte le controversie

mediabili prescindendo dall'importo dell'imposta dovuta, sia questa fosse per € 19.900 o per soli € 30,00 perché sia nel co.696 che nel co.697 cit. è riportato il minimo di euro 50,00. Si è dell'avviso che il minimo di legge cui commisurare la sanzione, (da poi ridurre per accordo di mediazione) sia, invece, da riferirsi alla misura percentuale meno elevata ovverossia il 100% per le omissioni e il 50% per le infedeltà e che l'importo minimo di € 50,00 sia solo una soglia e misura fissa che trova applicazione nelle sole fattispecie in cui il tributo non versato non risulti superiore all'importo di euro 50, mentre se l'evasione fosse superiore a detta cifra allora la sanzione irrogabile è quella percentuale. Conseguentemente l'accordo di mediazione il cui ammontare della pretesa tributaria sia fino ad euro 50, la sanzione ridotta sarà pari ad € 17,50, mentre per tutti gli importi superiori la sanzione ridotta al 35% deve commisurarsi alla percentuale minima del 100% per le omissioni e del 50% per le infedeltà a prescindere dalla circostanza che la sanzione irrogata nell'atto impugnato sia stata commisurata su una misura percentuale superiore rispetto a quella minima.

7. La costituzione in giudizio delle parti.

In caso di mancato accordo viene meno la condizione di non procedibilità del ricorso, sicché il ricorrente si deve costituire in giudizio depositando il reclamo/mediazione, a pena di inammissibilità, entro trenta giorni decorrenti dalla scadenza dei 90 giorni dalla notifica del ricorso. In coerenza con l'orientamento consolidato della Cassazione in base al quale il termine decorre dalla ricezione del ricorso e non dalla sua spedizione si deve ritenere che il termine iniziale per la costituzione decorre dal 91 gg. dalla ricezione del ricorso da parte del comune. L'Ente resistente si può costituire in giudizio con atto di controdeduzioni da depositare entro sessanta giorni (termine ordinatorio) decorrenti dalla scadenza dei 90 giorni dalla notifica del ricorso.

Le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano nell'ambito di applicabilità della conciliazione, disciplinata dai nuovi articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del *decreto n. 546*. Non è stata infatti riproposta la disposizione che imponeva l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione prevista invece nel precedente testo.

Le spese di giudizio sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento. In particolare, il disposto del nuovo comma 2-*septies* ha confermato che le spese di giudizio sono maggiorate del 50% nelle controversie proposte avverso atti reclamabili ai sensi dell'articolo 17-*bis* del Dlgs 546/1992. La maggiorazione è prevista a titolo di rimborso delle spese sostenute per la fase del procedimento amministrativo, al fine di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria *ante causam*.

Parte terza

Fase contenziosa:

1. La conciliazione giudiziale nei due gradi di giudizio; 2. la riscossione in pendenza di giudizio; 3. la regolamentazione della sospensione giudiziale dell'atto impositivo.

1. la conciliazione giudiziale nei due gradi di giudizio

La conciliazione giudiziale è uno strumento deflattivo del contenzioso non obbligatorio in quanto rimesso alla volontà delle parti del giudizio. Nell'ambito delle modifiche introdotte al rito tributario dal D.Lgs. n.158 del 2015, le più rilevanti riguardano: l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto al secondo grado di giudizio; l'individuazione di un diverso momento di perfezionamento della conciliazione e di nuove regole per il pagamento delle somme dovute; la determinazione del beneficio consistente nella riduzione delle sanzioni, riformulata secondo modalità più favorevoli al contribuente. La prima rilevante novità, rispetto al previgente regime è rappresentata dalla possibilità di conciliare anche le liti che si trovano nella fase di appello e non solo – come accadeva sotto la previgente disciplina - le controversie tributarie pendenti nel primo grado di giudizio. E' stato infatti eliminato il riferimento al limite temporale entro cui la conciliazione poteva avere luogo, che il previgente articolo 48, comma 2, individuava nella prima udienza innanzi alla commissione tributaria provinciale. L'altra novità rispetto al pregresso riguarda la possibilità di conciliare anche le controversie che ricadono nell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione di cui all'articolo 17-bis del decreto n. 546 del 1992. La disciplina puntuale e compiuta è espressa negli artt.48, 48-bis e 48-ter del D.Lgs. n.546 del 1992.

L'art.48 cit. disciplina la conciliazione fuori udienza. Ai sensi del suo co.1 se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia. Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, dispone il co.2 che la commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa. Qualora la data di trattazione non è fissata, si provvede alla pronuncia di cessata materia per contendere per intervenuta conciliazione con decreto il presidente della sezione.

Il controllo di ammissibilità che la legge rimette al Collegio ovvero al Presidente concerne unicamente la ritualità e tempestività del ricorso o dell'appello, qualora la conciliazione avvenga in grado di appello in buona sostanza la ritualità della costituzione delle parti e dell'instaurarsi del contraddittorio, senza alcun esame sulle ragioni e sul quantum dell'accordo conciliativo. Il controllo è quindi puramente formale

e non sostanziale. L'intervento del giudice è qualificabile come l'esercizio di potere di omologazione dell'accordo raggiunto previa deliberazione della sua legittimità.

Il perfezionamento della conciliazione ai sensi del co.4 dell'art.48 cit. avviene con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Nella previgente disciplina il perfezionamento avveniva successivamente alla redazione dell'accordo e, precisamente, nel momento del pagamento dell'intera somma dovuta o della prima rata, da effettuare entro venti giorni dalla data di comunicazione del decreto presidenziale di estinzione del giudizio. A differenza degli istituti deflattivi pre-contenzioso (accertamento con adesione e reclamo mediazione) nei quali il perfezionamento della procedura avviene con il versamento, nella conciliazione il titolo è l'accordo sottoscritto, con la conseguenza che in caso di mancato pagamento nei venti giorni successivi, l'accordo conciliativo conserva la sua funzione deflattiva del giudizio e quindi non è più dovuto il controllo della Commissione sull'avvenuto pagamento.

L'art.48-bis disciplina la conciliazione in udienza. Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia (co.1). Il termine ultimo è quindi quello del deposito delle memorie illustrative (dieci giorni liberi prima della data di trattazione in pubblica udienza o cinque in caso di camera di consiglio). La presentazione della istanza può essere fatta sia in memoria illustrativa, che in sede di istanza di pubblica udienza o, con autonoma istanza. Il termine di presentazione della istanza di conciliazione fuori udienza non è qualificato come perentorio dal citato art.48-bis sicché la Commissione potrà concedere un rinvio anche su richiesta formalizzata in sede di trattazione. Ciò nell'ottica della celerità del processo che a fronte di una possibilità di estinzione del giudizio ne privilegia il tentativo piuttosto che la risoluzione con sentenza e le possibilità di gravame. Ed infatti a mente del co.2 dell'art.48-bis cit. all'udienza la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. La conciliazione in udienza si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

L'art.48 –ter detta le regole generali e quindi valevoli sia per conciliazione fuori udienza (art.48) che per quella in udienza (48-bis) per la definizione e per il versamento delle somme dovute. Il co.1 riguarda l'effetto premiale sulla pretesa sanzionatoria ed infatti le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio. Giova sul punto rammentare che il co.8 dell'art.12 del D.Lgs. n.447 del 1997 nel testo vigente prevede che nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di

conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui all'articolo 48-bis. (co.2).

Ai sensi del co.3 in caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. Si ritiene che nelle predette ipotesi di inadempimento del contribuente l'ente impositore comunale possa iscrivere direttamente a ruolo ovvero emettere direttamente l'ingiunzione richiedendo le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni ed interessi come da accordo conciliativo come da verbale sottoscritto nonché la somma pari al 45% dell'importo dovuto a titolo di imposta a titolo di sanzione senza necessità di emettere un apposito atto di contestazione.

Infine il co. 4 in coerenza con gli altri strumenti deflattivi del contenzioso, dispone che per il versamento rateale delle somme dovute si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Una particolare disposizione di natura punitiva per la parte che senza giustificati motivi non si accorda in conciliazione è prevista dal co. 2-*octies* dell'art.15 del D.Lgs. n.546 del 1992: qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Si ritiene che la dichiarazione di non accettazione possa essere espressa anche verbalmente in sede di trattazione in pubblica udienza, in quanto la giustificazione è rivolta al giudice e non già alla controparte.

Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione. La compensazione delle spese di giudizio in caso di conciliazione in grado di appello può interessare anche le spese del primo grado.

2. La riscossione in pendenza di giudizio

La riscossione degli atti impositivi in senso proprio (avvisi di accertamento) delle imposte erariali è soggetta alla c.d. riscossione provvisoria e frazionata. Dispone, infatti, l'art. 15 co.1 DPR n.602 del 1997 che imposte, i contributi ed i premi

corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati. Tale disciplina non trova applicazione per gli atti impositivi dei tributi comunali sicchè in pendenza di primo grado il Comune ha diritto di richiedere in pagamento l'intera imposta (ma non le sanzioni riscuotibili solo dopo la sentenza di primo grado) non avendo alcun ostacolo di legge, per via del principio generale dell'esecutorietà dell'atto amministrativo.

Anche l'applicabilità dell'art.68 del D.Lgs. n.546 del 1992 è di dubbia applicazione per le controversie sui tributi locali. Sul punto, in senso favorevole la Corte di cassazione con sent. n.6921 del 23.07.2013 ha statuito che il disposto dell'art.68 deve leggersi non nel senso che esso si applica solo ove le leggi che regolano la riscossione coattiva dei singoli tributi prevedano una esazione frazionata degli stessi bensì nel senso che il pagamento del tributo deve essere effettuato nelle forme e nei limiti previsti in tutti i casi, ed anche in deroga alle disposizioni di leggi speciali concernenti i singoli tributi che prevedano forme di frazionamento diverse, per il caso di pendenza di giudizio, da quelle previste dal medesimo art.68, che regola appunto in via esaustiva detta fattispecie. (*ex multis*, Corte di Cass ord.n.17904 del 23/07/2013; Corte di Cass.sent.n.2344 del 31/01/2013). Dispone invece sulla inapplicabilità dell'art.68 del D.lgs. n.546/92 la sentenza Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 24-09-2015, n. 19015 a mente della quale la disposizione di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, comma 1 riguardante il pagamento dei tributi in pendenza del processo, facendo riferimento ai soli "casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo", non si applica a quella concernente l'imposta comunale sugli immobili (ICI), in quanto per tale tributo il pagamento frazionato, per altri tipi d'imposta, non trova applicazione (*ex multis* Cass. n.20699/2014, n.3188/2013, n.2199/2012, n. 15473/2010, n. 7831/2010).

All'articolo 68, comma 1, del Dlgs 546/1992, è stata introdotta la lettera *c-bis*), allo scopo di precisare che nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni tributarie, l'imposta con i relativi interessi deve essere pagata per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado, dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio, e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

3. La regolamentazione della sospensione giudiziale

L'esecutività di un dato provvedimento, sia esso giurisdizionale, sia esso amministrativo, è la sua idoneità di incidere, direttamente ed unilateralmente, sulla sfera giuridica di un soggetto, in senso costitutivo, modificativo od estintivo: ovvero la sua capacità di essere, per l'appunto, portato in esecuzione. L'esecutorietà rappresenta un *quid pluris* rispetto all'esecutività ossia la possibilità che, onde dar esecuzione al provvedimento, possa ricorrersi a procedure costringitive, demandate alla pubblica autorità, indipendentemente dalla collaborazione del soggetto obbligato.

Il sistema della tutela cautelare è stata fortemente innovata dalla mini riforma del contenzioso tributario nella direzione dell'uniformazione e la generalizzazione della tutela cautelare. I principi di base, che le singole disposizioni modificative estendono ai

vari gradi di giudizio e ai vari mezzi di impugnazione sono le seguenti: il contribuente può in ogni caso chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave e irreparabile; le parti possono chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado sia di appello, analogamente a quanto previsto nel cpc (art.337); il giudice può subordinare i provvedimenti cautelari a idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un emanando decreto di attuazione. Le modifiche apportate al Dlgs 546/1992 mirano, quindi, a disciplinare in maniera più dettagliata e organica rispetto al passato l'istituto della sospensione, tanto degli atti quanto delle sentenze, estendendola nel contempo a tutte le fasi del processo, secondo le indicazioni progressivamente elaborate dalla giurisprudenza.

Prevede il co.1 dell'art.47 del D.Lgs n.546 del 1997 che il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22. Il co.2 prevede che il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. Ai sensi del co.3 in caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, può disporre con decreto motivato la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio. Nel precedente testo della disposizione tale facoltà andava esercitata con lo stesso decreto di fissazione dell'udienza per la trattazione dell'istanza di sospensione, la novella, invece, consente di disporre la sospensione "*con decreto motivato*" e, quindi, anche con un provvedimento diverso da quello di fissazione dell'udienza ed eventualmente anteriore a questo.

I presupposti per la concessione dell'inibitoria rimangono quelli classici della del "*fumus boni iuris*" e del "*danno grave ed irreparabile- periculum in mora*".

Il *fumus* si configura nell'apparenza di buon diritto. Trattasi di un giudizio sommario in ordine alla verosimile esistenza del diritto a cautela del quale si invoca il rilascio della misura cautelare. E' discutibile se sia sufficiente la non manifesta infondatezza della domanda, mentre sussiste il presupposto con la possibilità o la probabilità dell'esistenza del diritto. Qualora la Commissione dovesse ritenere il ricorso inammissibile ovvero del tutto pretestuoso oppure infondato, non vi sarebbe ragione di concedere la sospensione dell'atto, in quanto, in tali casi, mancherebbe certamente il requisito che subordina la concessione della sospensione alla sussistenza di ragioni che, almeno in prima battuta, facciano ritenere fondate nel merito le eccezioni del contribuente avverso le pretese dell'Amministrazione. Il giudice, dunque, nell'esaminare la sussistenza del requisito in esame, ai fini della concessione della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, deve valutare la probabilità di accoglimento della pretesa.

Il *periculum* consiste nel possibile danno in cui potrebbe incorrere il diritto soggettivo, per il quale si richiede la misura cautelare, se rimanesse senza alcuna forma di tutela giuridica fino alla pronuncia di merito. Tale danno, si caratterizza per essere un danno di natura patrimoniale, la cui sussistenza o meno dovrà essere valutata sia oggettivamente, sia soggettivamente e cioè tenuto conto delle condizioni economiche in cui si viene a trovare il contribuente. La sussistenza del danno grave ed irreparabile

va dunque, sempre valutata in ragione delle condizioni soggettive dell'istante. Ciò che il giudice deve accertare in sede di sospensione è la gravità e l'irreparabilità del danno che al contribuente può derivare dall'obbligo di dover fare fronte in quel momento ad una pretesa erariale oggettivamente e soggettivamente rilevante a fronte della probabile illegittimità della pretesa tributaria. Un danno non imminente e quindi non attuale ben difficilmente può configurarsi come irreparabile, il ricorrente, per chiederne ed ottenerne se del caso la sospensione, dovrà attendere, affinché possa manifestarsi il *periculum in mora*, l'iscrizione a ruolo/ingiunzione, pur senza bisogno di proporre avverso quest'ultimo atto un'ulteriore ed autonoma impugnazione. Allorché intervenga detta iscrizione/ingiunzione, si concretizza l'efficacia esecutiva sia pure indiretta che deve riconoscersi all'atto impositivo, onde se ne rende possibile la sospensione, la quale è idonea a paralizzare in via strettamente consequenziale anche l'esecuzione dell'atto, per l'appunto il ruolo, che viene dopo nella serie procedurale.

La procedura prevede che Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. Il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.

Ai sensi del co.5 La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2 (Art.69 co.2: Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme.

L'istanza di sospensione è decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa (co.5 bis) . Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia (co.6). Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado (co.7) In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4. Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa (co.8-bis). Gli interessi applicabili sono pertanto quelli previsti dall'articolo 39, comma 1, del DPR n. 602 del 1973, che nell'attuale formulazione prevede un tasso annuo del 4,5 per cento.

Una novità del sistema è contenuta nel co.2- quater dell'art.47 con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.

Posto che ai sensi dell' art. 67-bis (Esecuzione provvisoria in vigore dal 1 giugno 2016) le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo, il nuovo regime cautelare ammette la tutela anche nei gradi successivi del processo. Ed infatti ai sensi del co.2 dell'art.52 del D.Lgs. n.546 L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Mentre il

contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile. Si considerano i consueti presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*: sotto il secondo profilo, è richiesta una considerevole rilevanza del pregiudizio che l'esecuzione della sentenza potrebbe arrecare al ricorrente. Al contribuente è quindi consentito ottenere la sospensione degli effetti dell'atto impugnato anche quando questo sia confermato da una sentenza di merito. Quanto alle forme di proposizione dell'istanza, si ritiene che, sulla falsariga dell'articolo 47, l'appellante possa presentare l'istanza di sospensione (della sentenza o dell'atto), tanto unitamente allo stesso ricorso ex articolo 53 o al ricorso incidentale ex articolo 54, quanto con atto separato. La relazione illustrativa del Dlgs 156/2015 evidenzia che al contribuente è consentito ottenere la sospensione degli effetti dell'atto impugnato anche quando questo sia confermato da una sentenza di merito. Alcune ipotesi di sussistenza di "gravi e fondati motivi" si hanno: nel caso - specificato nella norma - in cui sia possibile l'insolvenza di una delle parti; se vi sia una ragionevole probabilità di accoglimento dell'appello; se vi sia il fondato timore che l'immediata esecuzione della sentenza causi all'appellante un pregiudizio irreparabile.

Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima (co.3). In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio (co.4). Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile (co.5).

L'accoglimento dell'istanza di sospensione di una sentenza sfavorevole al contribuente preclude l'applicazione degli articoli 68 del decreto n. 546 e 19 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (concernenti la riscossione in pendenza di giudizio rispettivamente dell'imposta e delle sanzioni), fino alla conclusione del giudizio di impugnazione, rendendo necessaria la conseguente sospensione anche delle attività esecutive relative all'atto impugnato. Per converso, nel caso in cui sia concessa, a richiesta dell'ufficio, la sospensione di una sentenza favorevole al contribuente, viene inibita l'operatività delle nuove norme che ne disciplinano l'immediata esecutività (cfr. par. 1.15) e l'Ufficio è legittimato a non effettuare lo sgravio o il rimborso delle somme riconosciute non dovute in forza della stessa sentenza. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69 comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis.

L'Art.62 del D.Lgs. n.546 del 1992 disciplina la sospensione della sentenza impugnata per cassazione. La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile. In questo caso l'istanza va proposta con uno specifico atto (da notificare anche alla controparte), in quanto indirizzata ad un giudice diverso dalla Corte di cassazione, chiamata a decidere sull'impugnazione. Un'istanza di sospensione della sentenza presentata direttamente alla Suprema Corte sarebbe, quindi, inammissibile.

Il presidente fissa con decreto la trattazione dell' istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-*bis*. 6. La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza.