

*fi* **Formazione IFEL**  
*per i Comuni*

Ciclo formativo 2015

# **Istituti deflattivi del contenzioso**

24 novembre 2015

**Pasquale Mirto**

# *fi* **Indice**

1. preambolo: il contraddittorio preventivo
2. acquiescenza (art. 15, D.Lgs. n. 218 del 1997);
3. accertamento con adesione (art. 1 e segg., D.Lgs. 218/1997);
4. definizione agevolata delle sanzioni (art. 17, D.Lgs. n. 472/1997);
5. annullamento/rettifica d'ufficio
6. conciliazione giudiziale (art. 48, D.Lgs. n. 546/1992);
7. diritto di interpello.

*fi*

## **Preambolo**

# **il contraddittorio preventivo**



## Obbligo contraddittorio?

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

Sono espressamente **inapplicabili** le norme concernenti:

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

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



## Evoluzione in atto

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

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



## La questione è rimessa nuovamente alle sezioni unite

Con ordinanza n.527 del 2015 la questione è stata nuovamente posta all'attenzione delle sezioni unite.

In tale ordinanza i giudici sembrano più propensi a consolidare un orientamento di senso contrario già formatosi in seno alla stessa cassazione (sent. 16354/12, n. 15583/14, n. 7598/2014, n. 13588/14), che esclude la sussistenza del diritto al contraddittorio del contribuente prima della notifica di un avviso di accertamento, essendo l'art. 12, comma 7 dello Statuto applicabile solo nel caso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente ed essendo tale norma finalizzata a tutelare il contribuente dall'accesso dell'amministrazione presso i suoi locali.

Peraltro, la Corte ricorda, che in base al diritto comunitario, ma anche in base alla stessa legge 241/1990 **la violazione del principio del contraddittorio preventivo non comporta l'automatica annullabilità dell'atto di accertamento, perché è comunque necessaria la dimostrazione che la partecipazione al procedimento avrebbe portato ad un risultato diverso.**

*fi*

# **La funzione degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario**



## La finalità

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

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



## Strumenti deflattivi del contenzioso

Alcuni strumenti sono

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

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

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

*fi*

# Acquiescenza



# Acquiescenza

Per i tributi comunali le singole leggi d'imposta prevedono l'acquiescenza  
Per la IUC (Imu, Tari, Tasi) il comma 669 della legge 147/2013 prevede quanto segue:

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

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



## Acquiescenza

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

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

La riduzione ad 1/3 delle sanzioni non opera nel caso di accertamenti per omesso, parziale o tardivo versamento, per i quali si applica la sanzione del 30%. Prima si discuteva di tale possibilità ma i dubbi (pochi in verità) sono stati risolti proprio dal comma 699 che non richiama il comma 695 che disciplina le sanzioni per omesso versamento



## Acquiescenza sanzioni questionario

Il Comune può notificare ai contribuenti questionari.

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

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

*fi*

# **Accertamento con adesione**



## Accertamento con adesione

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

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

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



## La disciplina comunale

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

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

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

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

- A) limitando i tributi cui si applica;
- B) limitando ad alcune tipologie di atti (es. aree fabbricabili);
- C) modificando la disciplina procedurale (cfr. Ris. 25/98)

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



# Particolarità

L'accertamento definito con adesione:

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

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

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

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



## Procedura

Il ricorso all'accertamento con adesione può avvenire su iniziativa del comune o del contribuente.

Il comune può inviare al contribuente un “invito a comparire” nel quale sono indicati:

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

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



## Procedura su istanza contribuente

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

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

Se si perviene ad un accordo, l'ente redige l'atto di accertamento con adesione, in duplice copia, sottoscritta dal funzionario responsabile dell'imposta e dal contribuente (o dal suo procuratore speciale o generale); l'atto deve contenere la motivazione che ha portato all'adesione, la liquidazione dell'imposta, sanzioni ed interessi. **Il procedimento si perfeziona con il versamento entro 20 giorni dalla sottoscrizione, o in caso di pagamento rateale della prima rata, unitamente alla garanzia.** Entro 10 giorni dal pagamento il contribuente invia all'ente locale la quietanza del pagamento e l'eventuale garanzia ed il comune rilascia copia dell'atto di accertamento con adesione, che quindi si perfeziona esclusivamente con il pagamento.



## Problemi

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

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

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



# Problemi

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

Alla stregua di quanto sopra, pertanto, erroneamente la CTR, in presenza di accertamento con adesione non andato a buon fine, ha ritenuto illegittima la pretesa dell'Ufficio sol perchè la definizione agevolata era stata richiesta entro il termine compresa in esso la sospensione di cui al D.Lgs. N. 218 del 1997 *art. 6* per proporre il ricorso

*fi*

## **Definizione agevolata delle sanzioni**

## *fi* Definizione agevolata sanzioni

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



## Dubbi

avviso pagato con sanzione ridotta ed imposta nei 60 giorni e poi impugnato;  
Ammissibilità del ricorso ? (Sì, secondo Cassazione);

Dubbio su perfezionamento definizione delle sanzioni; il problema si pone in caso di accoglimento del ricorso: il Comune rimborsa la sola imposta o anche le sanzioni?

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

*fi*

# **Annullamento e rettifica**



## Annullamento/rettifica

L'autotutela è il potere di ritiro degli atti di accertamento ritenuti illegittimi che si esercita o su istanza di parte o in sede di riesame d'ufficio. L'atto di ritiro compete all'organo che ha emanato l'atto e quindi al funzionario responsabile del tributo (principio del *contrarius acutus*). L'autotutela può portare all'annullamento totale dell'atto o alla sua parziale rettifica, con efficacia *ex tunc*.

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



## Annullamento/rettifica

L'autotutela nell'ambito del procedimento tributario trova il suo primo riconoscimento normativo nell'abrogato art. 68 del d.p.r. n. 287 del 1992, ora sostituito dall'art. 23 del d.p.r. n. 107 del 2001. L'ingresso nel campo dei tributi comunali è segnato dall'art. 2-*quater* del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564 che obbliga i comuni ad indicare, "secondo i rispettivi ordinamenti", gli organi competenti per l'esercizio del potere di annullamento.



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

Art. 11. Autotutela

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

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

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

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

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



## Quando ricorrere all'autotutela

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





## Quando ricorrere all'autotutela

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

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



## Limiti all'esercizio dell'autotutela

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

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

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



## Modifiche alla 241/90

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

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

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



## Rettifiche = annullamento parziale

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

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

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



## Impugnazione atto rettifica

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

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



## L'impugnazione del diniego di autotutela

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

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

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



## L'impugnazione del diniego di autotutela

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

*fi*

# Conciliazione giudiziale



## Conciliazione giudiziale fuori udienza

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

### **Conciliazione fuori udienza con data trattazione fissata**

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

Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia **sentenza di cessazione della materia del contendere**. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con **ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa**.





## Conciliazione giudiziale fuori udienza

### Conciliazione fuori udienza con trattazione non fissata

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

La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento.

L'accordo costituisce **titolo per la riscossione** delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. (quindi non lo è più l'atto di accertamento)



## Conciliazione in udienza (art. 48-bis)

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

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

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

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



## Conciliazione definizione e pagamento – Art. 48-ter

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

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

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

*fi*

# Interpello



# Interpello

Nell'art. 1 della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente) si afferma che le disposizioni recate dallo statuto costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario.

Lo stesso art. 1, c. 4 dispone che gli enti locali provvedono entro 6 mesi ad adeguare i propri statuti e regolamenti ai principi della legge stessa.

L'interpello disciplinato dall'art. 11 quindi non è immediatamente applicabile per i tributi comunali, ma occorre che ogni comune lo recepisca e lo disciplini con proprio regolamento.

Sul punto i Comuni sono generalmente inadempienti, trattandosi di termine comunque ordinario.

La disciplina è stata riscritta dal D.lgs. N. 156/2015, ed entrerà in vigore il 1° gennaio 2016.

**Quindi i Comuni dovrebbero adeguare i propri regolamenti entro giugno 2016**



## Nuova disciplina

Art. 11 - 1. Il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

- a) **l'applicazione delle disposizioni tributarie**, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza (**interpello ordinario**, applicabile ai tributi comunali)
- b) **la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti; (interpello probatorio, dubbio comuni)**
- c) **l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie (interpello antiabuso, dubbio comuni) ;**



## Nuova disciplina

2. Il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

**Interpello disapplicativo, anche questo difficilmente applicabile nel campo dei tributi comunali**



# Nuova disciplina

3. L'amministrazione risponde alle istanze di cui alla lettera a) del comma 1 nel termine di **novanta giorni** e a quelle di cui alle lettere b) e c) del medesimo comma 1 ed a quelle di cui al comma 2 nel termine di centoventi giorni. (nota: solo le prime interessano il Comune)

La **risposta, scritta e motivata**, vincola ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente.

**Quando la risposta non è comunicata** al contribuente entro il termine previsto, **il silenzio equivale a condivisione, da parte dell'amministrazione**, della soluzione prospettata dal contribuente.

Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difforni dalla risposta, espressa o tacita, **sono nulli**.

Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante.



## Nuova disciplina

4. Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2.
5. La presentazione delle istanze di cui ai commi 1 e 2 **non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.**
6. L'amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti.».



## Chi può presentare l'istanza

### Art. 2. Legittimazione e presupposti

Possono presentare istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge 17 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, i contribuenti, anche non residenti, e i soggetti che in base alla legge sono obbligati a porre in essere gli adempimenti tributari per conto dei contribuenti o sono tenuti insieme con questi o in loro luogo all'adempimento di obbligazioni tributarie.

2. L'istanza di cui al comma 1 deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima senza che, a tali fini, assumano valenza i termini concessi all'amministrazione per rendere la propria risposta (quindi interpello preventivo)



## Contenuto dell'istanza - art. 3

L'istanza deve espressamente fare riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello e deve contenere:

- a) i dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, compreso il codice fiscale;
- b) l'indicazione del tipo di istanza fra quelle di cui alle diverse lettere del comma 1 e al comma 2, dell'articolo 11, della legge 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente;
- c) la circostanziata e specifica descrizione della fattispecie;
- d) le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- e) **l'esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta;**
- f) l'indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'amministrazione e deve essere comunicata la risposta;
- g) la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'articolo 63 del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#).  
In questo ultimo caso, se la procura non è contenuta in calce o a margine dell'atto, essa deve essere allegata allo stesso.

2. All'istanza di interpello è allegata copia della documentazione, non in possesso dell'amministrazione procedente o di altre amministrazioni pubbliche indicate dall'istante, rilevante ai fini della risposta. Nei casi in cui la risposta presupponga accertamenti di natura tecnica, non di competenza dell'amministrazione procedente, alle istanze devono essere allegati altresì i pareri resi dall'ufficio competente.

3. Nei casi in cui le istanze siano carenti dei requisiti di cui alle lettere b), d), e), f) e g) del comma 1, l'amministrazione invita il contribuente alla loro regolarizzazione entro il termine di 30 giorni. I termini per la risposta iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione è stata effettuata.



## Istruttoria dell'interpello art.4

1. Quando non è possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, l'amministrazione chiede, una sola volta, all'istante di integrare la documentazione presentata. In tal caso il parere è reso entro sessanta giorni dalla ricezione della documentazione integrativa.
2. La mancata presentazione della documentazione richiesta ai sensi del comma 1 entro il termine di un anno comporta rinuncia all'istanza di interpello, ferma restando la facoltà di presentazione di una nuova istanza, ove ricorrano i presupposti previsti dalla legge.



## Inammissibilità – art. 5

Le istanze di cui all'articolo 2 sono inammissibili se:

- a) sono prive dei requisiti di cui alle lettere a) e c) dell'articolo 3, comma 1;
- b) **non sono presentate preventivamente** ai sensi dell'articolo 2, comma 2;
- c) **non ricorrono le obiettive condizioni di incertezza** ai sensi dell'articolo 11, comma 4, della legge n. 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente;
- d) **hanno ad oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere**, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente;
- e) .....
- f) vertono su questioni per le **quali siano state già avviate attività di controllo alla data di presentazione dell'istanza** di cui il contribuente sia formalmente a conoscenza;
- g) il contribuente, invitato a integrare i dati che si assumono carenti ai sensi del comma 3 dell'articolo 3, non provvede alla regolarizzazione nei termini previsti.



Ciclo formativo 2015

# Grazie per l'attenzione

Dr. Pasquale Mirto

e-mail (*pasquale.mirto@libero.it*)

*In collaborazione col Dipartimento Finanza Locale IFEL*

**I materiali saranno disponibili su:**  
[www.fondazioneifel.it/formazione](http://www.fondazioneifel.it/formazione)



@Formazioneifel



Facebook



Youtube

