

Il contenzioso tributario alla luce della riforma

Domenico Occagna

Rutigliano (Ba), 15 settembre 2017

Il contenzioso tributario alla luce della riforma

di Domenico Occagna

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Rutigliano (Ba) il 15 settembre 2017.

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione dell'Associazione Nazionale degli Uffici Tributi degli Enti Locali (A.N.U.T.E.L.)



Il contenzioso tributario alla luce della riforma

Domenico Occagna

Rutigliano (Ba), 15 settembre 2017

INDICE

1. Delega fiscale e deflazione del contenzioso (art. 10, co. 1, legge 23/2014)/ 7

1.1 La definizione agevolata delle controversie tributarie (art. 11, d.l. 50/2017) / 10

2. Le principali novità del processo tributario, introdotte dall'art. 9, d. lgs. 156/2015/ 16

2.1 La nuova disciplina dell'assistenza tecnica / 18

2.2 Comunicazioni e notificazioni in via telematica / 19

2.3 Tutela cautelare ed esecutività della sentenza / 21

3. La nuova disciplina delle spese processuali (art. 15, d. lgs. 546/1992/ 25

4. Gli strumenti stragiudiziali di deflazione del contenzioso/ 27

4.1 L'autotutela tributaria / 27

4.2 L'acquiescenza all'atto impositivo / 30

4.3 La definizione agevolata delle sanzioni / 32

4.4 L'accertamento con adesione / 34

5. La nuova disciplina del reclamo e della mediazione tributaria (art. 17-bis, d. lgs. 546/1992)/ 39

5.1 Lo svolgimento del procedimento e la valutazione del ricorso / 44

5.2 Il perfezionamento della mediazione / 46

6. La nuova disciplina della conciliazione giudiziale (artt. 48, 48-bis e 48-ter, d. lgs. 546/1992)/ 48

6.1 La conciliazione fuori udienza / 50

6.2 La conciliazione in udienza / 51

7. Strumenti deflattivi del contenzioso e responsabilità per danno erariale (artt. 29, comma 7, d.l. 31/5/2010 n° 78 e 39, comma 10, d.l. 6/7/2011 n° 98) / 53

1. Delega fiscale e deflazione del contenzioso.

È opinione comunemente accettata che la principale criticità della giustizia in Italia sia costituita dalla lentezza dei processi. È, altresì, opinione diffusa che tale lentezza sia da imputare all'elevato numero di nuove cause che ogni anno sono promosse innanzi alle diverse giurisdizioni e che, inevitabilmente, ingolfano i ruoli e alimentano la massa del contenzioso arretrato.

A fronte di risorse finanziarie estremamente limitate, il problema del sovraccarico dei ruoli non può essere affrontato attraverso massicci investimenti strutturali in personale e risorse strumentali. La tendenza in atto da diversi anni è stata, pertanto, quella di affrontare il problema "a monte" promuovendo la c.d. deflazione del contenzioso, cioè la riduzione del numero delle cause. Tale obiettivo è stato essenzialmente perseguito, da un lato, disincentivando l'accesso al contenzioso (anche attraverso l'incremento del relativo costo) e, dall'altro, incentivando il ricorso a rimedi stragiudiziali (spesso elevati a condizione di procedibilità dell'azione). Il tutto, nell'ambito di una concezione della giurisdizione sempre meno intesa come una funzione, diretta espressione della sovranità dello Stato, e sempre più intesa come semplice servizio, offerto alla cittadinanza alla stregua di altri (istruzione, sanità, sicurezza, ecc.).

Anche il processo tributario non si è sottratto a tale tendenza.

Com'è ben noto, la legge 11/3/2014 n° 23 (*"Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita"*), ha conferito una serie di deleghe per la revisione del sistema fiscale e sanzionatorio. Una di esse, contenuta nell'art. 10, comma 1, riguarda espressamente il processo tributario.¹ Detta

¹ Si riporta di seguito il testo dell'art. 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 23/2014 (si ricorda che la successiva lettera c) riguarda il riordino della materia della riscossione):

Art. 10

Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali

1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante, nonché per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità;

b) incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti:

1) la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;

2) l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica;

delega è stata esercitata attraverso l'art. 9 del d. lgs. 24 settembre 2015 n° 156 (*“Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23”*), pubblicato nel supplemento ordinario n° 55 alla Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015, n° 233, il quale ha modificato ventotto articoli del d. lgs. 546/1992 (su ottanta, costituenti complessivamente il decreto) e ne ha introdotti cinque completamente nuovi (artt. 16-bis; 48-bis; 48-ter; 62-bis; 67-bis).²

Al di là della quantità di disposizioni del processo tributario modificate, più che di “rivoluzione” del rito appare corretto parlare di “manutenzione straordinaria”. Il più consistente gruppo di modificazioni ha un contenuto sostanzialmente formale e corrisponde all'esigenza di aggiornare il testo normativo, alla luce dell'evoluzione del processo tributario nei quasi venti anni trascorsi dal suo avvio, o di coordinarlo con altre modifiche introdotte in materia tributaria. Altre appaiono destinate ad avere un impatto diretto relativamente limitato.

Particolarmente significative appaiono, invece, la radicale riforma della mediazione tributaria (non più circoscritta ai soli atti dell'Agenzia delle Entrate ma estesa a tutte le controversie di valore sino a ventimila euro e a quelle catastali) nonché il rafforzamento dell'istituto della conciliazione giudiziale (ammessa anche in appello nonché in relazione alle controversie soggette a reclamo/mediazione). La finalità deflattiva di tali riforme è dichiarata espressamente dalla stessa legge delega, laddove l'art. 10,

-
- 3) *la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie;*
 - 4) *il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni;*
 - 5) *l'attribuzione e la durata, anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi;*
 - 6) *i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie;*
 - 7) *la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;*
 - 8) *il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;*
 - 9) *l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario;*
 - 10) *la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie;*
 - 11) *l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca;*
 - 12) *il rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'attività delle commissioni tributarie;*
- (...).

Per un commento sistematico della riforma del processo si rimanda, oltre che alla ormai vasta letteratura in argomento, alla nota IFEL del 18/12/2015 ed alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n° 38 del 28/12/2015.

² Le disposizioni del decreto legislativo 156/2015 sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016, salve alcune eccezioni espressamente contemplate dall'art. 12 (*“Disposizioni transitorie”*).

comma 1, lettera a), ha indicato tra i criteri direttivi il “*rafforzamento e [la] razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, **anche a fini di deflazione del contenzioso***”. L'art. 10, d.l. 50/2017, in relazione agli atti notificati dal 1° gennaio 2018, ha successivamente elevato a cinquantamila euro la soglia di valore delle controversie soggette a reclamo-mediazione,³ così attestando la fiducia risposta dal legislatore in tale strumento.

Per effetto del complesso della riforma, può ben affermarsi che il legislatore abbia concepito un articolato ed organico sistema di strumenti conciliativi, che “*accompagnano*” il contribuente e l'ufficio dal momento della notificazione dell'atto impositivo sino alla decisione del giudizio di appello e che è caratterizzato da benefici sulle sanzioni progressivamente decrescenti.⁴ Ad esse, si affianca il contestuale severo monito rivolto alle parti recalcitranti attraverso l'inasprimento delle disposizioni relative alla liquidazione delle spese di lite. Questo complesso di riforme non incide solo sulla struttura del processo ma impone, soprattutto, ai funzionari responsabili del tributo un profondo ripensamento del rapporto tra attività di accertamento e gestione del contenzioso, essendo esse anche dichiaratamente preordinate ad un maggiore “*coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità*” (art. 10, comma 1, lettera a), legge 23/2014).

³ Si riporta di seguito il testo dell'art. 10 del d.l. 50/2017:

Art. 10

Reclamo e mediazione

1. All'articolo 17-bis, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, le parole: “ventimila euro” sono sostituite dalle seguenti: “cinquantamila euro”.

2. Le modifiche di cui al comma 1 si applicano agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018.

3. All'articolo 39, comma 10, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, dopo la parola: “ente”, sono inserite le seguenti: “e dell'agente della riscossione”.

3-bis. All'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, dopo il comma 1 è aggiunto il seguente: “1-bis. Sono esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014” (*).

(*) Comma aggiunto dall'articolo 1, comma 1, della Legge 21 giugno 2017, n. 96, in sede di conversione.

⁴ Per completezza espositiva giova segnalare che, nel caso di pluralità di violazioni, i benefici sulle sanzioni risultano ridotti dalla contestuale previsione 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*” (cfr. art. 12, comma 8, primo periodo, d. lgs. 472/1997, come modificato dall'art. 16, comma 1, lettera e), d. lgs. 158/2015).

1.1 La definizione agevolata delle controversie tributarie (art. 11, d.l. 50/2017)

Al di fuori del sistema e quale strumento straordinario di deflazione del contenzioso, si colloca la possibilità per il contribuente di definire la causa tributaria della quale sia parte, avvalendosi dello speciale procedimento previsto dall'art. 11, d.l. 50/2017.⁵

⁵ Si riporta di seguito il testo dell'art. 11 del d.l. 50/2017:

Art. 11

Definizione agevolata delle controversie tributarie

1. *Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'agenzia delle entrate pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, col pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.*

1-bis. Ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 agosto 2017, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente ().*

2. *In caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.*

3. *Sono definibili le controversie il cui ricorso sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del presente decreto e per le quali alla data di presentazione della domanda di cui al comma 1 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva (*).*

4. *Sono escluse dalla definizione le controversie concernenti anche solo in parte:*

a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;

b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

5. *Al versamento degli importi dovuti si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con riduzione a tre del numero massimo di rate. Non è ammesso il pagamento rateale se gli importi dovuti non superano duemila euro. Il termine per il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata, di importo pari al 40 per cento del totale delle somme dovute, scade il 30 settembre 2017 e il contribuente deve attenersi ai seguenti ulteriori criteri: a) per il 2017, la scadenza della seconda rata, pari all'ulteriore quaranta per cento delle somme dovute, è fissata al 30 novembre; b) per il 2018, la scadenza della terza e ultima rata, pari al residuo venti per cento delle somme dovute, è fissata al 30 giugno. Per ciascuna controversia autonoma è effettuato un separato versamento. Il contribuente che abbia manifestato la volontà di avvalersi della definizione agevolata di cui all'articolo 6, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, nei termini previsti dal comma 2 della stessa disposizione, può usufruire della definizione agevolata delle controversie tributarie solo unitamente a quella di cui al predetto articolo 6. La definizione si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.*

6. *Entro il 30 settembre 2017, per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.*

Suscettibili di definizione sono le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria, pendenti in qualsiasi grado di giudizio, delle quali sia parte l'Agenzia delle Entrate o un ente territoriale che abbia deliberato "entro il 31 agosto 2017, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti" l'applicazione delle disposizioni dell'art. 11, d.l. 50/2017, anche alle controversie di cui sia parte l'ente medesimo (comma 1-bis).⁶ E' necessario che il ricorso introduttivo del primo grado di giudizio sia stato notificato alle controparti entro la data di entrata in vigore del decreto (24 aprile 2017) e che, alla data di presentazione della domanda, il giudizio non sia stato definito con sentenza passata in giudicato (comma 3). Sono espressamente escluse dalla

7. Dagli importi dovuti ai sensi del presente articolo si scomputano quelli già versati per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio nonché quelli dovuti per la definizione agevolata di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore del presente articolo.

8. Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017. Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018.

9. Per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore del presente articolo fino al 30 settembre 2017.

10. L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2018 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. Nel caso in cui la definizione della lite è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo. Il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse. L'impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, valgono anche come istanza di trattazione. Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.

11. La definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 7.

12. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di attuazione del presente articolo. Tali modalità di attuazione devono garantire il riversamento alle regioni dei proventi derivanti dalla definizione delle controversie relative all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 9 del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68 (*).

13. Qualora, a seguito del monitoraggio cui all'articolo 17, comma 12 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le maggiori entrate derivanti dall'attuazione del presente articolo non dovessero realizzarsi in tutto o in parte, si applica l'articolo 17, commi da 12-bis a 12-quater della citata legge n. 196 del 2009. Nel caso di realizzazione di ulteriori introiti rispetto alle maggiori entrate previste, gli stessi possono essere destinati, prioritariamente a compensare l'eventuale mancata realizzazione dei maggiori introiti di cui ai commi 575 e 633 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016 n. 232, nonché, per l'eventuale eccedenza, al reintegro anche parziale delle dotazioni finanziarie delle missioni e programmi di spesa dei Ministeri, ridotte ai sensi dell'articolo 13, da disporre con appositi decreti di variazione di bilancio adottati dal Ministro dell'economia e delle finanze.

(*) Comma aggiunto dall'articolo 1, comma 1, della Legge 21 giugno 2017, n. 96, in sede di conversione.

⁶ Per l'approfondimento delle problematiche collegate all'applicazione dell'istituto ai tributi locali, si rimanda alla nota IFEL del 28/6/2017: "Definizione agevolata delle controversie tributarie comunali: Nota di approfondimento sull'art. 11 del DL n. 50 del 2017".

definizione le controversie aventi ad oggetto quei particolari tributi destinati al finanziamento delle istituzioni europee e quelle relative al recupero di aiuti di stato illegittimi (comma 4). Devono, altresì, ritenersi escluse le controversie relative al rifiuto alla restituzione di tributi e quelle di valore indeterminabile come, ad esempio, quelle catastali.

La definizione implica il pagamento “*di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto*”,⁷ escluse “*le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*”⁸. Nel caso di controversia che riguardi esclusivamente sanzioni non collegate ai tributi o interessi di mora, la definizione comporta l'abbattimento al 40% degli importi in contestazione. Nulla è dovuto qualora la controversia sia relativa esclusivamente a sanzioni collegate a tributi il cui ammontare sia stato definito, anche con altre modalità. (comma 2) Dagli importi dovuti si scomputano gli importi già versati in pendenza di giudizio e, nel caso sia stata già presentata entro il 21 aprile scorso, la domanda di definizione agevolata dei carichi affidati prevista dall'art. 6 del DL 193/2016, gli importi dovuti per detta definizione dei ruoli, dovendosi usufruire unitamente delle due agevolazioni.⁹ E', in ogni caso, espressamente escluso il diritto

⁷ Si riporta di seguito il testo dell'art. 20, d.p.r. 602/1973:

Art. 20

Interessi per ritardata iscrizione a ruolo.

Sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione od all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del cinque per cento annuo.

Ai sensi dell'art. 3 del D.M. 27 giugno 2003, gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, previsti dal suddetto articolo sono dovuti annualmente nella misura del 2,75 per cento a decorrere dal 1° luglio 2003, per i ruoli resi esecutivi dalla medesima data. Successivamente l'articolo 2 del D.M. 21 maggio 2009, ha stabilito che a decorrere dal 1° ottobre 2009, gli interessi sono dovuti nella misura del 4 per cento annuo, per i ruoli resi esecutivi dalla medesima data.

Nel caso dei tributi locali, il rinvio all'art. 20 del d.p.r. 602/1973, andrebbe inteso nel senso che esso “*sia effettuato al solo fine di individuare il tasso d'interesse applicabile e non di limitare l'applicazione di questo tasso ai soli casi in cui l'importo sia stato già iscritto a ruolo. In altri termini, si ritiene che gli interessi al 4 per cento, per il periodo di sessanta giorni, siano dovuti in ogni ipotesi, e quindi anche nel caso in cui l'ente non abbia attivato alcuna forma di riscossione, ed anche nel caso in cui l'ente abbia attivato la riscossione coattiva tramite ingiunzione di pagamento. Diversamente ragionando, ed essendo possibile per l'ente riscuotere alternativamente con ruolo o con ingiunzione, non solo vi sarebbe incertezza sul tasso da applicare nell'ipotesi in cui non fosse stata attivata la riscossione, ma vi sarebbe anche una disparità di trattamento a seconda della forma di riscossione coattiva scelta, in presenza comunque di un risparmio di interessi che può anche essere significativo. Rimane comunque ferma la possibilità per il Comune di confermare nel regolamento il tasso d'interesse del 4 per cento o l'eventuale minor tasso previsto nei propri regolamenti*” (cfr. nota IFEL 28/6/2017, p. 6).

⁸ Si riporta di seguito il testo dell'art. 30, d.p.r. 602/1973:

Art. 30

Interessi di mora.

Decorso inutilmente il termine previsto dall'art. 25, comma 2, sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi.

⁹ L'IFEL ha evidenziato che “*La portata di tale disposizione non è di immediata chiarezza, visto che le due definizioni rimangono autonome (...). Per comprendere la portata dell'ulteriore*

alla restituzione di somme già versate in eccesso rispetto a quanto dovuto per la definizione (comma 7).

Il procedimento è avviato da un'istanza del contribuente esente da bollo, che deve essere presentata entro il 30 settembre 2017 (comma 6). Si ritiene che detto termine, in quanto scadente il sabato, sia prorogato a lunedì 2 ottobre.¹⁰ Nello stesso termine, il contribuente deve procedere al versamento del dovuto o, in caso di rateizzazione, della prima rata (comma 5). Se è stato proposto un ricorso cumulativo avverso una pluralità di atti impositivi, il contribuente deve presentare un'autonoma istanza ed un distinto versamento per ciascuno dei singoli atti di cui intenda definire la controversia (commi 5 e 6).

La rateizzazione degli importi dovuti è consentita solo in caso di importi superiori a duemila euro. In tal caso, il contribuente dovrà versare contestualmente all'istanza la prima rata, di importo pari al 40% del totale delle somme dovute. Una seconda rata, pari ad un ulteriore 40%, dovrà essere versata entro il 30 novembre 2017; la terza rata di saldo, pari al residuo 20%, scadrà il 2 luglio 2018. Il mancato o ritardato pagamento delle rate successive alla prima non rende inefficace la definizione, applicandosi

precisazione contenuta nel comma 7, in base alla quale vanno scomputati dagli importi dovuti per la definizione della lite quelli già versati per effetto della definizione della cartella, è utile rifarsi alle considerazioni già espresse dall'Agenzia delle entrate⁽¹⁰⁾, ad avviso della quale il contribuente che ha presentato entro il termine di scadenza del 21 aprile scorso la dichiarazione di adesione alla cd. rottamazione delle cartelle ha la facoltà di avvalersi anche della definizione agevolata delle controversie tributarie, 'ma a condizione tassativa che non può rinunciare alla rottamazione dei carichi', in quanto la definizione agevolata delle controversie tributarie completa quella relativa alle cartelle. Fermo restando questo vincolo, ad avviso dell'Agenzia, le due definizioni seguono ognuna le proprie regole, anche in merito alla quantificazione ed alla scadenza degli importi dovuti" (cfr. nota 28/6/2017, pp. 8 e s.)

¹⁰ Vedi, in proposito, la nota IFEL 28/6/2017, p. 8 ed il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n° 140316 del 21/7/2017, avente ad oggetto: "Modalità di attuazione dell'articolo 11 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, concernente la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate".

espressamente le disposizioni dell'articolo 8 del d. lgs. 218/1997,¹¹ il quale rinvia, a sua volta, all'art. 15-ter, DPR 602/1973 (comma 5).¹²

La definizione “*si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si*

¹¹ Si riporta di seguito il testo dell'art. 8, d.lgs. 218/1997, come novellato dall'art. 2, comma 2, lettera a), D. Lgs. 159/2015:

Art. 8

Adempimenti successivi.

1. *Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7.*
2. *Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.*
3. *Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.*
4. *Per le modalità di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.*

¹² Si riporta di seguito il testo dell'art. 15-ter, DPR 602/1973, introdotto dall'art. articolo 3, comma 1, del D. Lgs. 159/2015:

Art. 15-ter

Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate

1. *In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero 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 in misura piena.*
2. *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. *È 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.*
4. *La disposizione di cui al comma 3 si applica anche con riguardo a:*
 - 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.*
5. *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.*
6. *L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è 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.*

perfeziona con la sola presentazione della domanda” (comma 5) e produce effetti anche in favore degli altri coobbligati in solido, esclusa comunque la restituzione di somme (comma 11). Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato (comma 7) e le spese di lite sono compensate ex art. 46, d. lgs. 546/1992.

L'eventuale diniego della definizione va notificato dall'ente impositore entro il 31 luglio 2018 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Tale diniego è impugnabile entro sessanta giorni dalla notifica dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. Nel caso in cui la definizione della lite sia richiesta in pendenza del termine per impugnare la sentenza, quest'ultima può essere impugnata, unitamente al diniego della definizione. In caso di diniego della definizione, è fatto onere alla parte che abbia interesse alla prosecuzione del giudizio di presentare un'istanza di trattazione entro il 31 dicembre 2018. In difetto, il processo si estingue con compensazione delle spese (si ricorda che, ai sensi dell'art. 338 c.p.c., applicabile al processo tributario in virtù del rinvio di cui agli artt. 1, comma 2, e 49, d. lgs. 546/1992, l'estinzione del giudizio di impugnazione implica il passaggio in giudicato della sentenza impugnata). L'istanza non è necessaria in caso di impugnazione della pronuncia giurisdizionale e/o del diniego, in quanto tale impugnazione vale espressamente anche come istanza di trattazione (comma 10).

Il giudizio relativo a controversie astrattamente definibili non è automaticamente sospeso, ma il contribuente può farne istanza al giudice, dichiarando di volersi avvalere dell'istituto. In tal caso, il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017. Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti (o della prima rata), la sospensione è automaticamente prorogata al 31 dicembre 2018. Se è stata pronunciata sentenza e il termine per la relativa impugnazione scade tra il 24 aprile 2017 ed il 30 settembre 2017 i termini per l'impugnazione, anche incidentale, sono automaticamente sospesi per sei mesi. Analoga sospensione coinvolge eventuali termini di riassunzione che scadano nel medesimo arco temporale (comma 9).

2. Le principali novità del processo tributario, introdotte dall'art. 9, d. lgs. 156/2015.

Come si è già detto, la riforma del 2015 appare essenzialmente un intervento di manutenzione straordinaria del d.lgs. 546/1992. Tra le modificazioni del decreto di contenuto sostanzialmente formale si segnalano, in particolare:

- a) l'espunzione dall'art. 2 dei riferimenti, già dichiarati incostituzionali, alla giurisdizione tributaria in tema di *“sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari”* o di *“canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (...) e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue”* e dell'impreciso richiamo al canone *“per lo smaltimento dei rifiuti urbani”*;
- b) l'aggiornamento delle disposizioni che fanno riferimento agli enti impositori (artt. 4, 10, 16 comma 4, 18 comma 2, 23, 70, commi 2-4-5-7), molte delle quali ancora menzionavano il Ministero delle Finanze, i concessionari della riscossione o addirittura i centri di servizio ma non le Agenzie fiscali, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53, d. lgs. 446/1997;
- c) la disciplina della rappresentanza processuale delle Agenzie fiscali, degli agenti della riscossione e delle cancellerie e segreterie degli uffici giudiziari (art. 11, comma 2);
- d) la sostituzione dell'art. 18, comma 3, relativo ai dati che il difensore deve indicare nel ricorso;
- e) l'ampliamento delle ipotesi espresse di sospensione del processo (art. 39, commi 1-bis e ter);
- f) in caso di cessazione della materia del contendere, l'espunzione della regola della compensazione legale delle spese di lite (già dichiarata incostituzionale) e l'espressa limitazione della compensazione ai soli *“casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge”* (art. 46);
- g) alcune modifiche alla disciplina della sospensione dell'atto impugnato (art. 47, commi 3-4-5).

Tra le modificazioni che appaiono destinate ad avere un impatto diretto sul processo relativamente limitato, si segnalano:

- a) la previsione che, in caso di sospensione dell'atto impugnato, *“Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa”* (art. 47, comma 8-bis) e il rinvio ad un emanando decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per la determinazione del contenuto della garanzia cui può essere subordinata la sospensione stessa (comma 5, contenente un rinvio all'art. 69, comma 2);
- b) l'introduzione della possibilità, nell'accordo delle parti, di impugnare le sentenze di primo grado direttamente con ricorso per cassazione (art. 62, comma 2-bis);
- c) la riduzione a sei mesi del termine per la riassunzione del giudizio, a seguito di cassazione con rinvio (art. 63, comma 1);
- d) la riforma del giudizio di ottemperanza, trasformato in rimedio esclusivo di recupero coattivo delle somme dovute al contribuente attraverso l'abrogazione dei riferimenti all'esecuzione forzata (artt. 44, comma 2, e 70, comma 1), nonché deciso in composizione monocratica, nel caso di importi sino a

ventimila euro (art. 70, comma 10-bis). Già prima del passaggio in giudicato della sentenza, il rimedio diviene esperibile per il recupero coattivo delle somme eventualmente versate in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione provinciale o regionale (art. 68, comma 2) nonché di quelle indicate da sentenze (provvisoriamente) esecutive di condanna dell'ente impositore (art. 69, comma 5).

Particolarmente significativi e meritevoli di uno specifico approfondimento appaiono, infine, gli interventi disposti:

- a) sulla disciplina dell'assistenza tecnica, attraverso l'integrale sostituzione dell'art. 12;
- b) sulla disciplina delle spese processuali, attraverso la sostituzione quasi integrale dell'art. 15;
- c) sulla disciplina delle comunicazioni e notificazioni in via telematica, attraverso l'abrogazione dell'art. 16, comma 1-bis e dell'art. 17, comma 3-bis e la corrispondente introduzione di un nuovo art. 16-bis;
- d) sulla disciplina del reclamo e della mediazione tributaria, attraverso l'integrale sostituzione dell'art. 17-bis;
- e) sulla disciplina della conciliazione giudiziale, attraverso l'integrale sostituzione dell'art. 48 e l'introduzione dei due nuovi artt. 48-bis e ter;
- f) sulla disciplina dell'esecutività della sentenza di primo grado e sulla correlata disciplina della sua sospensione in pendenza di impugnazione, attraverso la modificazione degli artt. 49, 52, 65, 68 e 69, l'introduzione dei nuovi artt. 62-bis e 67-bis e l'abrogazione dell'art. 69-bis.

Quanto all'entrata in vigore delle nuove disposizioni, si ricorda che l'art. 12, d. lgs. 156/2015 (*"Disposizioni transitorie"*), ha fissato la data del 1° gennaio 2016, salve alcune eccezioni ivi espressamente contemplate. In particolare:

- a) sono entrate in vigore il 1° giugno 2016, le modifiche relative al regime dell'esecutività della sentenza di primo grado (inserimento dell'art. 67-bis, sostituzione dell'art. 69 e abrogazione dell'art. 69-bis);
- b) sino all'emanazione del regolamento, di cui al novellato art. 12, comma 4, sulla tenuta dell'elenco dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica ai sensi del novellato comma 3, lettere d), e), f), g), ed h), si è statuito che *"restano applicabili le disposizioni previgenti"* di cui al predetto art. 12;
- c) sino all'emanazione del regolamento, di cui al novellato art. 69, comma 2, sul contenuto della garanzia cui il giudice può subordinare l'esecuzione delle condanna al pagamento in favore del contribuente *"di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite"* (disposizione richiamata anche dagli artt. 47, comma 5, 52, comma 6, e 62-bis, comma 5, in caso di sospensione dell'atto impugnato o delle sentenze di primo e secondo grado), *"restano applicabili le disposizioni previgenti"* di cui al predetto art. 69. Detto regolamento è stato effettivamente emanato solo nello scorso mese di febbraio (decreto Ministro dell'Economia e delle Finanze 6/2/2017 n° 22, avente ad oggetto: *"Regolamento di attuazione dell'articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente"*, pubblicato in G.U. 13/3/2017 n° 60);
- d) le disposizioni contenute nel comma 3 dell'art. 16-bis, relative all'uso della telematica per le notificazioni tra le parti ed i depositi presso la competente

Commissione tributaria, si applicano con la decorrenza e le modalità previste dai decreti di individuazione delle regole tecnico-operative del processo telematico, adottati in attuazione dell'art. 3, comma 3, D.M. Economia e Finanze 163/2013 (il 15/7/2017 il PTT è stato attivato, relativamente ai ricorsi ed appelli, anche presso le commissioni tributarie di Marche, Val d'Aosta e Trentino-Alto Adige, così completando la progressiva estensione a tutto il territorio nazionale delle regole tecniche contenute nel decreto del Direttore Generale delle Finanze, 4 agosto 2015, in Gazzetta ufficiale del 10 agosto 2015, numero 184);

- e) è entrata in vigore il giorno stesso della pubblicazione del decreto 156/2015 in G.U. (7/10/2015), la norma che dispone la prosecuzione presso la Commissione tributaria regionale del Lazio dei procedimenti pendenti dinanzi alla cessata Commissione tributaria centrale.

2.1 La nuova disciplina dell'assistenza tecnica

L'intervento del legislatore delegato trova immediato fondamento nel criterio direttivo di cui all'art. 10, comma 1, lettera b) n° 3, della legge delega, inerente *“la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie”*.

In concreto, si è elevata a tremila euro la soglia di valore entro la quale il contribuente può stare in giudizio senza l'ausilio di un difensore (la precedente soglia era fissata in cinque milioni di lire, corrispondenti ad € 2.582,28) ed esteso il patrocinio tributario ai dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) e delle relative società di servizi. L'ammissione al patrocinio tributario di detti soggetti è, peraltro, limitato *“alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza”* e subordinato al possesso di idoneo titolo di studio (laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti ovvero diploma di ragioneria unito alla relativa abilitazione professionale).

In relazione alle diverse categorie di soggetti ammessi al patrocinio (ulteriori rispetto ad avvocati, commercialisti e consulenti del lavoro), il comma 4 ha previsto l'istituzione di un elenco dei soggetti ammessi al patrocinio tenuto dal Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze e disciplinato da un regolamento adottato dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministero della giustizia, nel quale prevedere *“i casi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca della iscrizione anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense”*. Come si è detto, sino all'emanazione di detto regolamento, *“restano applicabili le disposizioni previgenti di cui [al predetto articolo] 12”*. La disposizione transitoria è di non felicissima formulazione potendo ingenerare il dubbio che sia derogata l'entrata in vigore al primo gennaio dell'intero art. 12 (e, pertanto, anche l'innalzamento della soglia di valore entro la quale è ammessa l'autodifesa). Sembra, tuttavia, ragionevole ritenere che ad essere derogate siano solo le disposizioni che ampliano la sfera dei soggetti abilitati al patrocinio tributario.

Merita, infine, una particolare segnalazione il comma 10, con il quale si statuisce espressamente l'applicabilità dell'art. 182 c.p.c., precisando che *“i relativi*

provvedimenti sono emessi dal presidente della commissione o della sezione o dal collegio". L'articolo richiamato, rubricato "*Difetto di rappresentanza o di autorizzazione*", consacra la generale sanabilità dei vizi di rappresentanza, assistenza ed autorizzazione.¹³

Benché possa fondatamente ritenersi che l'applicabilità dell'art. 182 c.p.c. discendesse già dal rinvio residuale alle disposizioni del codice di procedura civile contenuto nell'art. 1, comma 2, d. lgs. 546/1992, il richiamo espresso appare comunque importante perché, attraverso di esso, ha un immediato riferimento normativo il principio, già elaborato dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità, che subordinava l'inammissibilità del ricorso tributario non già al difetto di assistenza ma all'inosservanza del termine che la commissione doveva obbligatoriamente assegnare al contribuente per porvi rimedio.

2.2 Comunicazioni e notificazioni in via telematica

L'art. 10, comma 1, lettera b) n° 4 della legge delega, ha indicato tra i criteri direttivi il "*rafforzamento e il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni*".

L'intervento del legislatore delegato è stato molto più prudente e meno innovatore di quanto non potrebbe lasciare intendere l'introduzione di un nuovo art. 16-bis rubricato, per l'appunto, "*Comunicazioni e notificazioni in via telematica*" (introduzione alla quale è corrisposta l'abrogazione del comma 1-bis dell'art. 16 e del comma 3-bis).

Il comma 1 del nuovo art. 16-bis, riproduce in modo quasi perfettamente letterale l'abrogato comma 1-bis dell'art. 16, prevedendo che le comunicazioni della segreteria sono effettuate "*anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata*" e che, a tal fine, "*L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo. Nei procedimenti nei quali la parte sta in giudizio personalmente e il relativo indirizzo di posta elettronica certificata non risulta dai pubblici elenchi, il ricorrente può indicare l'indirizzo di posta al quale vuol ricevere le comunicazioni.*"

Il comma 2, riproduce l'abrogato comma 3-bis dell'art. 17, ribadendo che: "*In caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata ovvero di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al*

¹³ Si riporta di seguito il testo dell'art. 182 c.p.c.:

Art. 182

Difetto di rappresentanza o di autorizzazione

Il giudice istruttore verifica d'ufficio la regolarità della costituzione delle parti e, quando occorre, le invita a completare o a mettere in regola gli atti e i documenti che riconosce difettosi.

Quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determina la nullità della procura al difensore, il giudice assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione.

destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria.”

Il comma 4 specifica che: *“L’indicazione dell’indirizzo di posta elettronica certificata valevole per le comunicazioni e le notificazioni equivale alla comunicazione del domicilio eletto.”* Tale equiparazione dovrebbe ragionevolmente implicare l’estensione all’indirizzo di posta elettronica certificata della regola per cui *“Le variazioni del domicilio (...) hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della commissione e alle parti costituite la denuncia di variazione”* (art. 17, comma 1) e *“l’elezione del domicilio [ha] effetto anche per i successivi gradi del processo”* (art. 17, comma 2). Appare, invece, molto più azzardato affermare che l’indicazione della pec consenta di omettere l’indicazione (in alternativa alla residenza o alla sede) di un domicilio fisico nello Stato, atteso che l’art. 18, comma 2, lettera b), continua ad indicare l’indirizzo di posta elettronica come un contenuto ulteriore del ricorso.¹⁴

Una riflessione particolare merita il comma 3, che riconduce notificazioni ad istanza di parte e depositi telematici al processo tributario telematico: *“Le notificazioni tra le parti e i depositi presso la competente Commissione tributaria possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dei successivi decreti di attuazione.”* Quanto alla sua entrata in vigore, si è già detto che l’art. 12, comma 3, d. lgs. 156/2015, ha statuito espressamente che le disposizioni di detto comma si applichino *“con decorrenza e modalità previste dai decreti di cui all’art. 3, comma 3”* del succitato decreto 163/2013.

In concreto, il DDG delle Finanze del 4/8/2015, in vigore dal 10/8/2016 ed avente ad oggetto: *“Specifiche tecniche previste dall’articolo 3, comma 3, del regolamento recante la disciplina dell’uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell’articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111”*, ha inizialmente limitato l’applicabilità delle disposizioni in esso contenute *“agli atti processuali relativi ai ricorsi notificati a partire dal primo giorno del mese successivo al*

¹⁴ Si riporta di seguito il testo vigente dell’art. 18 del d.lgs. 546/1992:

Art. 18

Il ricorso

- 1. Il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale.*
- 2. Il ricorso deve contenere l’indicazione:*
 - a) della commissione tributaria cui è diretto;*
 - b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell’indirizzo di posta elettronica certificata;*
 - c) dell’ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto;*
 - d) dell’atto impugnato e dell’oggetto della domanda;*
 - e) dei motivi.*
- 3. Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore e contenere l’indicazione:*
 - a) della categoria di cui all’articolo 12 alla quale appartiene il difensore;*
 - b) dell’incarico a norma dell’articolo 12, comma 7, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente;*
 - c) dell’indirizzo di posta elettronica certificata del difensore.*
- 4. Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all’indirizzo di posta elettronica certificata, o non è sottoscritta a norma del comma precedente.*

decorso del termine di novanta giorni dalla data di pubblicazione del presente decreto, da depositare presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali dell'Umbria e della Toscana". Il DDG delle Finanze del 30/6/2016, ne ha successivamente esteso l'applicabilità ad altre sei regioni, con le seguenti decorrenze:

- a) dal 15 ottobre 2016 per le regioni Abruzzo e Molise;
- b) dal 15 novembre 2016 per le regioni Piemonte e Liguria;
- c) dal 15 dicembre 2016 per le regioni Veneto ed Emilia Romagna.

Il DDG delle Finanze del 15/12/2016, ne ha infine esteso l'applicabilità a tutte le rimanenti regioni, con le seguenti decorrenze:

- a) dal 15 febbraio 2017 per le Regioni Basilicata, Campania e Puglia;
- b) dal 15 aprile 2017 per le Regioni Friuli-Venezia Giulia, Lazio e Lombardia;
- c) dal 15 giugno 2017 per le Regioni Calabria, Sardegna e Sicilia;
- d) dal 15 luglio 2017 per le Regioni Marche e Val D'Aosta e le Province autonome di Trento e Bolzano.

Poiché si è previsto che *"Le notificazioni tra le parti (...) possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dei successivi decreti di attuazione"*, si è espressamente esclusa ogni modalità di notifica telematica che non trovi diretto riscontro nelle disposizioni regolamentari richiamate. Dette disposizioni, da parte loro, non offrono spazi all'interpretazione. L'art. 9, DM 163/2013, ammette al primo comma che *"Il ricorso e gli altri atti del processo tributario"* siano *"notificati utilizzando la PEC"* ma al secondo comma precisa che il relativo deposito *"avviene esclusivamente mediante il S.I.Gi.T"* (cioè con modalità telematiche): non è, dunque, consentito di utilizzare la pec per la notifica dell'atto e, successivamente, di procedere al suo deposito nella tradizionale forma cartacea. Il DDG delle Finanze del 4/8/2015, da parte sua, all'art. 6, comma 1, ribadisce che *"Tutti gli atti e i documenti informatici notificati tramite PEC devono rispettare i requisiti indicati dall'art. 10"*. L'art. 10, comma 1, lettera c), a sua volta, statuisce espressamente che *"non è pertanto ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico"*: non è, dunque, consentito redigere il ricorso in forma cartacea e trasmettere, successivamente, via pec il file ottenuto dalla sua scansione.

2.3 Tutela cautelare ed esecutività della sentenza

L'art. 10, comma 1, lettera b) n° 9 della legge delega, ha indicato tra i criteri direttivi *"l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario"*. Ad esso si riconnette il criterio di cui al successivo n° 10, relativo alla *"previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie"*.

In attuazione della delega è stato, innanzitutto, soppresso l'inciso dell'art. 49 che escludeva espressamente l'applicabilità dell'art. 337 c.p.c. (inerente la provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado) ed abrogato l'art. 69-bis (che subordinava l'aggiornamento degli atti catastali al passaggio in giudicato della sentenza di accoglimento del ricorso). Di contro, è stato introdotto un nuovo art. 67-bis (*"Esecuzione provvisoria"*), in virtù del quale: *"Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo."*

La regola della immediata esecutività delle sentenze incontra, quali limiti, il mantenimento in vigore dell'art. 68 (*"Pagamento del tributo in pendenza del processo"*) e il novellato art. 69, che consente al giudice di subordinare il pagamento in favore del contribuente *"di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite"* a garanzia da prestarsi in conformità alle disposizioni dell'emanando decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previsto dal comma 2.

A fronte dell'immediata esecutività della sentenza, il legislatore delegato ha compiutamente disciplinato la sospensione cautelare delle sentenze impugnate, che non era espressamente contemplata dal d. lgs. 546/1992 (anche se, dopo un iniziale orientamento negativo, alla fine ammessa dalla giurisprudenza sulla scia della sentenza della Corte costituzionale n° 217/2010).

In virtù del novellato art. 52, comma 2,¹⁵ *"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. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile."*

A differenza di quanto previsto dall'art. 283 c.p.c., in relazione all'appello civile non si richiede che l'istanza sia necessariamente formulata con l'appello principale o con quello incidentale. La formulazione del comma non appare felicissima: l'avverbio "comunque" contenuto nel secondo periodo si presta ad essere inteso, su un piano strettamente letterale, anche nel senso che la sospensione cautelare possa prescindere dai *"gravi e fondati motivi"* (cioè dall'accertamento sommario della fondatezza dell'appello) di cui al periodo precedente. Tale interpretazione deve essere assolutamente respinta in quanto in aperto contrasto con i successivi commi 4 e 5 che impongono la deliberazione del merito. In tal senso, si è espressa la stessa relazione illustrativa dello schema di decreto, che ha ribadito essere la sospensione *"subordinata all'esistenza di un danno grave e irreparabile, cioè agli stessi presupposti previsti dall'art. 47 per la sospensione in primo grado"*.

¹⁵ Si riporta di seguito il testo vigente dell'art. 52 del d.lgs. 546/1992:

Art. 52

Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello

- 1. La sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale competente a norma dell'articolo 4, comma 2.*
- 2. 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. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.*
- 3. 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.*
- 4. 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.*
- 5. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.*
- 6. 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.*

Ai sensi del comma 3, la trattazione dell'istanza di sospensione dovrebbe avvenire in tempi brevissimi: *“per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima”*. In casi di eccezionale urgenza, la sospensione può anche essere immediatamente disposta con un decreto presidenziale destinato a produrre effetti sino *“fino alla pronuncia del collegio”* (comma 4).

Il collegio *“sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile”* (comma 5). La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2, e si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa (comma 6).

Il nuovo art. 62-bis disciplina la sospensione cautelare delle sentenze di appello e delle sentenze di primo grado immediatamente impugnate per cassazione, sull'accordo delle parti.¹⁶

L'istanza deve essere proposta alla stessa commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata (comma 1), alla quale la parte deve dimostrare *“di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza”* (comma 6). Essa è trattata con modalità molto simili alla sospensione della sentenza d'appello: il presidente dovrebbe fissare l'udienza *“per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima”* (comma 2); in caso di eccezionale urgenza, il presidente può provvisoriamente disporre la sospensione con un decreto presidenziale destinato a produrre effetti *“fino alla pronuncia del collegio”* (comma 3). Anche in questo caso, la sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2, e si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa (comma 5).

Giova evidenziare che, a differenza di quanto previsto in caso di appello, la sospensione è espressamente collegata alla sola esigenza di prevenire un *“danno grave ed irreparabile”* e, in relazione alla decisione sull'istanza, non è prevista la deliberazione del merito da parte della commissione. La relazione illustrativa ha, sul punto, evidenziato che la formulazione delle disposizioni è analoga a quella dell'art.

¹⁶ Si riporta di seguito il testo vigente dell'art. 62-bis del d.lgs. 546/1992:

Art. 62-bis

Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione

- 1. La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere 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.*
- 2. 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.*
- 3. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.*
- 4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.*
- 5. 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.*

373 c.p.c. “*che attribuisce rilievo al solo periculum senza possibilità di valutare il fumus, coerentemente alla natura della sospensione della sentenza d’appello che viene richiesta allo stesso giudice, il quale non deciderà però il merito della causa*”. In relazione a detto articolo del codice di procedura civile, si segnala che, tanto la dottrina quanto la giurisprudenza, escludono tradizionalmente che il giudice possa estendere la propria indagine a profili di fondatezza o ammissibilità del ricorso per cassazione, dovendosi invece limitare a valutare solo la sussistenza del *periculum in mora*, il quale deve essere al contempo “grave” ed “irreparabile”. L’orientamento giurisprudenziale consolidatosi sul punto, tende a ritenere che il requisito della gravità del danno debba essere valutato anche in relazione alle condizioni soggettive delle parti, consistendo in una eccezionale sproporzione tra il vantaggio che il creditore procedente ricaverebbe dall’esecuzione e il naturale pregiudizio che deve di norma connaturarsi all’esecuzione forzata, e che l’irreparabilità sia invece un requisito oggettivo che sussista soltanto nel caso in cui l’esecuzione provochi un pregiudizio irreversibile, ossia non suscettibile di reintegrazione per equivalente.

La sospensione cautelare è stata, da ultimo, espressamente ammessa anche in relazione all’esecutività delle sentenze impugnate per revocazione. In tal senso, è stato aggiunto all’art. 65 un nuovo comma 3-bis, che rinvia alle disposizioni relative alla sospensione della sentenza appellata: “*Le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all’articolo 52, in quanto compatibili*”.

3. La nuova disciplina delle spese processuali.

In tema di spese processuali, l'intervento riformatore trova diretto fondamento nel criterio direttivo di cui all'art. 10, comma 1, lettera b), n° 11, della legge delega, inerente *“l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca”* ed ha condotto alla quasi integrale sostituzione dell'art. 15, d. lgs. 546/1992.¹⁷

In modo assolutamente coerente con la delega, il novellato comma 2 dell'art. 15, d. lgs. 546/1992,¹⁸ consente al giudice di disporre la **compensazione delle spese “soltanto**

¹⁷ Si riporta di seguito il testo previgente dell'art. 15, d. lgs. 546/1992:

Art. 15

Spese del giudizio.

1. La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza. La commissione tributaria può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del codice di procedura civile.

2. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'art. 12, comma 2, si applica la tariffa vigente per i ragionieri.

2-bis. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ufficio del Ministero delle finanze, se assistito da funzionari dell'amministrazione e a favore dell'ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica il decreto previsto dall'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

¹⁸ Si riporta di seguito il testo vigente dell'art. 15, d. lgs. 546/1992:

Art. 15

Spese del giudizio.

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

2. Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate.

2-bis. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 96, commi primo e terzo, del codice di procedura civile.

2-ter. Le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti.

2-quater. 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.

2-quinquies. I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali. Agli iscritti negli elenchi di cui all'articolo 12, comma 4, si applicano i parametri previsti per i dottori commercialisti e gli esperti contabili.

2-sexies. Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la

in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate. Il successivo comma 2-bis sanziona la temerarietà del ricorso o della resistenza in giudizio, estendendo espressamente al processo tributario l'applicabilità dell'art. 96 c.p.c. ("*Responsabilità aggravata*"), commi 1 e 3, in virtù dei quali:

Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche di ufficio, nella sentenza.

(...)

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

Le spese liquidate devono comprendere "*oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti*" (comma 2-ter) e "*sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento*", in caso di lite soggetta al previo esperimento del procedimento di reclamo/mediazione (comma 2-septies).

Ai fini delle spese, la fase cautelare ha assunto un carattere autonomo (comma 2-quater): la pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.

Da segnalarsi anche il comma 2-octies che, in un'ottica di deflazione del contenzioso, dispone l'irripetibilità delle spese sostenute dalla parte che abbia ingiustificatamente rifiutato una proposta conciliativa e la compensazione delle stesse (salvo il diverso accordo delle parti) in caso di conciliazione.

Quanto alla liquidazione delle spese in favore dell'ente impositore, le disposizioni del previgente comma 2-bis dell'art. 15, sono state trasfuse nel nuovo comma 2-sexies (si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto e la relativa riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza).

liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo ivi previsto. La riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

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

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

4. Gli strumenti stragiudiziali di deflazione del contenzioso.

Molto in generale, si può affermare che per strumenti di deflazione del contenzioso tributario si intendono quegli istituti finalizzati a favorire il bonario componimento di una lite, potenziale o attuale, tra contribuente e uffici finanziari. I vantaggi che si ottengono attraverso l'uso di tali strumenti si sostanziano: per l'ufficio, nella riduzione dei costi del contenzioso e nella riscossione delle somme accertate in tempi più rapidi; per il contribuente, in una riduzione delle sanzioni applicabili.

Detti strumenti vengono solitamente distinti in strumenti stragiudiziali (detti anche amministrativi) e giudiziali.¹⁹

Alla prima categoria appartengono: l'acquiescenza, la definizione agevolata delle sanzioni e l'accertamento con adesione, la cui attivazione presuppone la pendenza del termine per la proposizione del ricorso. A tale categoria si è soliti ricondurre anche l'autotutela tributaria.

Alla categoria degli strumenti giudiziali deve essere ricondotta non sola la conciliazione ma anche la mediazione, in quanto anche quest'ultima è finalizzata alla definizione di una causa che, benché non ancora incardinata presso la segreteria della competente commissione, deve reputarsi pendente già per effetto della sola notificazione del ricorso.²⁰

4.1 L'autotutela tributaria

L'autotutela amministrativa è espressione della persistenza del potere amministrativo anche dopo il suo esercizio e del conseguente potere generale della P.A. di riesaminare la propria azione e di annullare o revocare d'ufficio i propri atti.

¹⁹ Una possibile classificazione alternativa è quella che li distingue in "istituti senza contraddittorio" e "istituti con contraddittorio". Ai primi sono ricondotti quegli istituti che operano senza necessità di un contraddittorio tra le parti, essendo basati su meccanismi unilaterali o automatici di definizione della controversia (ad es. autotutela, acquiescenza, definizione agevolata delle sanzioni). Ai secondi, sono ricondotti quegli istituti caratterizzati dalla presenza di una fase di contraddittorio tra le parti, finalizzata alla determinazione concordata del tributo (accertamento con adesione, mediazione, conciliazione giudiziale).

Per completezza espositiva si segnala che taluni autori indicano, tra gli strumenti deflattivi anche il ravvedimento operoso e l'interpello. Quest'ultimo strumento è definito "preventivo", perché non direttamente finalizzato a comporre una lite quanto a prevenirla, consentendo al contribuente di rivolgersi all'ufficio un'istanza diretta ad ottenere chiarimenti in relazione a un caso concreto e personale in merito all'interpretazione, alla applicazione o alla disapplicazione di norme di legge. In relazione all'interpello relativo ai tributi locali, come risultante dalla riforma contenuta nel d. lgs. 156/2015, si segnala la nota IFEL del 14/4/2016 "Schema-tipo di Regolamento sul Diritto di Interpello".

²⁰ Nel senso che la pendenza della lite tributaria sia determinata dalla notifica del ricorso e ,non dalla successiva costituzione in giudizio del ricorrente, vedi, da ultimo, Cass. Civ., sez. trib., sent. 30/5/2016 n° 11087.

In ambito tributario ed in seguito alla riforma tributaria degli anni 1971/73 (che aveva cancellato l'istituto del concordato), si ritenne che fosse stato sottratto all'amministrazione anche il potere di autotutela. A fronte della regola generale della riformabilità dell'atto amministrativo, in materia tributaria valeva l'opposta regola della sua intangibilità: anche a fronte di illegittimità o infondatezza manifeste, annullamento e sospensione dell'esecutività dell'atto erano rimessi esclusivamente all'autorità giurisdizionale.

Successive disposizioni normative (art. 68, DPR n° 287/1992, recante il Regolamento degli Uffici del personale del Ministero delle finanze) hanno ripristinato l'autotutela tributaria anche a favore del contribuente, la quale è attualmente disciplinata, a livello legislativo, dall'art. 2-quater, D.L. 564/1994.²¹

L'esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto espressione del potere amministrativo, ha natura discrezionale e la relativa "istanza" del contribuente non sospende i termini per la presentazione del ricorso al giudice tributario. L'eventuale diniego non è impugnabile in relazione all'infondatezza della pretesa tributaria.²²

²¹ Si riporta di seguito il testo vigente dell'articolo, così come modificato dal d. lgs. 159/2015:

Art. 2-quater

Autotutela

1. Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione.

1-bis. Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato .

1-ter. Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1-bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza .

1-quater. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza .

1-quinquies. La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato (5).

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 .

1-septies. Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 .

1-octies. L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente..

²² Sul punto, la giurisprudenza della Corte di Cassazione appare ormai consolidata. Si segnala, tra le più recenti, la sentenza della sezione tributaria 15 aprile 2016 n° 7511, la quale ha ribadito che: "In tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale l'Amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n° 546, articolo 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 (Cass., Sez. U, n. 3698 del 16/02/2009 (Rv. 606565))."

In relazione all'impugnabilità degli atti di annullamento parziale, emessi in autotutela su istanza

La definitività dell'atto o la declaratoria di inammissibilità del ricorso non impediscono, peraltro, il suo esercizio, il quale **incontra quale unico limite il giudicato di merito favorevole all'amministrazione**.

In relazione ai tributi erariali, essa è regolamentata dal DM 37/1997.²³ In relazione ai tributi regionali e locali, l'art. 2-quater, comma 1-ter, DL 564/1994, demanda a ciascun ente l'individuazione, secondo il proprio ordinamento, dell'organo competente all'esercizio di tale potere (nel quale sono espressamente ricompresi dal decreto legge di poteri di annullamento d'ufficio, di revoca e di sospensione degli effetti).

Si segnala che l'art. 11, comma 1, lettera a) del d. lgs. 159/2016²⁴, ha aggiunto in fondo all'articolo tre nuovi commi (1-sexies, 1-septies e 1-octies).

Ai sensi del nuovo comma 1-sexies, in caso di annullamento o revoca parziale dell'atto, il contribuente può rinunciare al ricorso ed *“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”*. L'ambito di applicazione di tale disposizione è però drasticamente ridotto dal successivo comma 1-septies, che la esclude espressamente nel caso (statisticamente ben più rilevante in tema di tributi locali) della *“definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*.

Il nuovo comma 1-octies esclude, infine, espressamente l'autonoma impugnabilità dell'atto di annullamento o revoca parziali, così superando ogni incertezza sulla questione.

del contribuente, la Corte ha anche precisato che: *“Non ignora questo Collegio che in senso difforme una giurisprudenza successiva ha ritenuto impugnabile l'annullamento parziale, adottato nell'esercizio del potere di autotutela, di un avviso impositivo già definitivo, trattandosi di un atto contenente la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria, rispetto a cui, pur se riduttivo dell'originaria pretesa, non può privarsi il contribuente della possibilità di difesa (Cass., Sez. 5, n. 14243 del 08/07/2015, Rv. 635875). Tale precedente non offre però argomenti convincenti a supporto dell'accolta soluzione, apparendo di contro dirimente il rilievo che, se si tratta di annullamento parziale o comunque di provvedimento di autotutela di portata riduttiva rispetto alla pretesa impositiva contenuta negli atti divenuti definitivi, esso non può comportare alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui già noto e consolidatosi in ragione della mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, per converso potendo e dovendo ammettersi una autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa.”*

²³ Le ipotesi espressamente contemplate dall'art. 2 (a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione) hanno un carattere solo esemplificativo.

²⁴ Decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 159 dettante *“Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, in attuazione dell'articolo 3, comma 1, lettera a) della legge 11 marzo 2014 n° 23”* (in G.U. 07/10/2015, n.233).

4.2 L'acquiescenza all'atto impositivo

In ambito tributario, l'acquiescenza si risolve nella possibilità offerta al contribuente di aderire al contenuto dell'atto impositivo notificatogli e di beneficiare di una riduzione delle sanzioni: *“evidente è la ratio deflattiva 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”* (cfr. Cass. Civ., sez. trib. sent. 10/6/2015 n° 12006).

Con riferimento ai tributi erariali, l'istituto è disciplinato dall'art. 15, comma 1, d. lgs. 218/1997,²⁵ in virtù del quale le sanzioni *“sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”*. Il successivo comma 2, come modificato dal d. lgs. 159/2015, limita il potere dell'ufficio di integrare o modificare l'atto oggetto di acquiescenza ed ammette espressamente la rateizzabilità degli importi, alla stregua di quanto previsto in caso di accertamento con adesione (*“Si applicano le disposizioni degli articoli 2, commi 3, 4 e 5, ultimo periodo, e 8, commi 2, 3 e 4”*).

In relazione ai tributi locali, dovrà farsi riferimento alle singole leggi di imposta, quali: l'art. 14, d. lgs. 504/1992, in relazione all'ICI ed all'IMU (sino all'annualità di imposta 2013),²⁶ l'art. 23, d. lgs. 507/1993, in relazione all'imposta sulla pubblicità;²⁷ l'art. 53, d.

²⁵ Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, contenente *“Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale”*. Si riporta il testo dell'art. 15, d. lgs. 218/1997, come modificato dall'art. 2, comma 3, D.Lgs. 159/2015:

Art. 15

Sanzioni applicabili nel caso di omessa impugnazione.

1. *Le sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, del presente decreto, negli articoli 71 e 72 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e negli articoli 50 e 51 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 31 ottobre 1990, n. 346, sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.*

2. *Si applicano le disposizioni degli articoli 2, commi 3, 4 e 5, ultimo periodo, e 8, commi 2, 3 e 4.*

2-bis.1 *Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche nei casi in cui il contribuente rinunci a impugnare l'avviso di liquidazione emesso a seguito della decadenza dalle agevolazioni indicate nella Nota II bis) dell'articolo 1, della Parte I, della Tariffa I allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e nell'articolo 2, comma 4-bis, del decreto-legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.*

²⁶ Si riporta il testo dell'art. 14, d. lgs. 504/1992, come modificato dall'art. 13, comma 13, D.L. 6/12/2011 n° 201:

Art. 14

Sanzioni ed interessi

lgs. 507/1993, in relazione alla T.O.S.A.P.;²⁸ l'art. 76, d. lgs. 507/1993, in relazione alla T.A.R.S.U.;²⁹ l'art. 1, comma 699, legge 147/2013, in relazione alla IUC (IMU-TASI-

1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di lire centomila.

2. Se la dichiarazione o la denuncia sono infedeli si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta.

3. Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da lire centomila a lire cinquecentomila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.

4. Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.

5. La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

²⁷ Si riporta il testo dell'art. 23, d. lgs. 507/1993, come modificato dall'art. 13, comma 13, D.L. 6/12/2011 n° 201:

Art. 23

Sanzioni ed interessi

1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 8 si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta o del diritto dovuti, con un minimo di lire centomila.

2. Per la dichiarazione infedele si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta o diritto dovuti. Se l'errore o l'omissione attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione di questi, si applica la sanzione da lire centomila a lire cinquecentomila.

3. Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento dell'imposta o del diritto, se dovuti, e della sanzione.

²⁸ Si riporta il testo dell'art. 53, d. lgs. 507/1993, come modificato dall'art. 13, comma 13, D.L. 6/12/2011 n° 201:

Art. 53

Sanzioni ed interessi

1 Per l'omessa presentazione della denuncia si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della tassa dovuta, con un minimo di lire centomila.

2. Per la denuncia infedele si applica la sanzione dal cinquanta al cento per cento della maggiore tassa dovuta. Se l'errore o l'omissione attengono ad elementi non incidenti sulla determinazione di questa, si applica la sanzione da lire centomila a lire cinquecentomila.

3. Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2 sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento della tassa, se dovuta, e della sanzione.

²⁹ Si riporta il testo dell'art. 76, d. lgs. 507/1993, come modificato dall'art. 13, comma 13, D.L. 6/12/2011 n° 201:

Art. 76

Sanzioni ed interessi

1. Per l'omessa presentazione della denuncia, anche di variazione, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della tassa o della maggiore tassa dovuta, con un minimo di lire centomila.

TARI).³⁰ Tratto comune di tali disposizioni è la limitazione del beneficio alle sole sanzioni irrogate per la violazione di obblighi dichiarativi.

4.3 La definizione agevolata delle sanzioni

Con l'istituto della definizione agevolata delle sanzioni (c.d. "definizione in via breve"), "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" ridotto (cfr. Cass. Civ., sez. trib. sent. 10/6/2015 n° 12006).

L'istituto è disciplinato in via generale dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, d. lgs. 471/1997,³¹ in virtù dei quali il contribuente, entro il termine per la proposizione del

2. Se la denuncia è infedele si applica la sanzione dal cinquanta al cento per cento della maggiore tassa dovuta. Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare della tassa, si applica la sanzione amministrativa da lire centomila a lire cinquecentomila. La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti o dell'elenco di cui all'art. 63, comma 4, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.

3. Le sanzioni indicate nei commi 1 e 2, primo periodo, sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente all'avviso di accertamento.

4. La contestazione della violazione non collegata all'ammontare del tributo deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

³⁰ Si riporta il testo dell'art. 1, commi 695-700, legge 27 dicembre 2013 n° 147:

695. In caso di omesso o insufficiente versamento della IUC risultante dalla dichiarazione, si applica l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

696. In caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro.

697. In caso di infedele dichiarazione, si applica la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro.

698. In caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario di cui al comma 693, entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dello stesso, si applica la sanzione da euro 100 a euro 500.

699. 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.

700. Resta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.

³¹ Si riporta il testo vigente degli artt. 16 e 17, d. lgs. 472/1997:

Art. 16

Procedimento di irrogazione delle sanzioni

1. La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono.

2. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

ricorso, può definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata (e, comunque, non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo).³²

3. Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.

4. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'art. 18.

5. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione.

6. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata.

7. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'art. 22.

7-bis. Le sanzioni irrogate ai sensi del comma 7, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte ai sensi del comma 4, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento dell'importo stabilito dal comma 3.

Art. 17

Irrogazione immediata.

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

1-bis. All'accertamento doganale, disciplinato dall'articolo 247 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, e dall'articolo 117 del regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, effettuato con criteri di selettività nella fase del controllo che precede la concessione dello svincolo, restano applicabili le previsioni dell'articolo 16 del presente decreto .

2. È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

3. Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36- bis e 36- ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54- bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3.

³² In relazione all'applicabilità dell'istituto ai tributi locali, si ricorda che, ai sensi dell'art. 16, d. lgs. 473/1997: "Alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie."

E' stato chiarito che “**siffatta definizione agevolata è riferita solo alle sanzioni** (v. in tal senso anche la circolare Amministrazione Finanziaria n. 180/98) e comporta quindi l'estinzione dell'eventuale controversia solo limitatamente ai profili sanzionatori 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” (cfr. Cass. Civ., sez. trib. sent. 10/6/2015 n° 12006).

4.4 L'accertamento con adesione

L'accertamento con adesione (c.d. concordato) si sostanzia in un accordo tra contribuente e ufficio, formalizzato in un atto redatto in duplice esemplare e sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto “sono indicati, **separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda**, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale” (art. 7, comma 1, legge 218/97).

Con tale istituto “viene consentito al contribuente, che ritiene possibile addivenire in contraddittorio con l'Agenzia ad un componimento bonario rispetto alla pretesa impositiva, patteggiare l'imponibile accertato dall'Ufficio e ottenere uno sconto sulle sanzioni irrogate (un quarto, ora un terzo, del minimo edittale); secondo quanto disposto dal terzo comma dell'art. 2 del D.Lgs. 218/1997, successivamente alla definizione dell'accertamento, quest'ultimo, di regola e salvo le eccezioni di cui al comma quarto, non è più impugnabile dal contribuente, né modificabile o integrabile da parte dell'Ufficio; l'attivazione della procedura comporta, ai sensi dell'art 6, comma 3, d.lgs 218/97, l'automatica sospensione, per un periodo di 90 giorni a decorrere dalla data di presentazione o spedizione dell'istanza, del termine per impugnare l'atto di accertamento, in tal modo garantendosi al contribuente, che non riesca ad accordarsi con l'Ufficio, la possibilità di proporre ricorso alla competente Commissione provinciale; tanto perché con l'istanza di accertamento con adesione il contribuente non presta affatto acquiescenza rispetto alla pretesa fiscale, sicché gli viene consentito, in caso di mancato accordo con l'Ufficio, di contestarla successivamente, perdendo ovviamente il beneficio della riduzione delle sanzioni” (cfr. Cass. Civ., sez. trib., sent. 10/6/2015 n° 12006).

Il beneficio della riduzione delle sanzioni è subordinato all'effettivo raggiungimento dell'accordo con l'ufficio: “a tale ultimo proposito questa Corte ha già avuto modo di precisare che ‘in tema di accertamento per adesione, l'art. 6 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 consente al contribuente di chiedere all'Ufficio la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione, ma **la scelta di invitarlo ad aderire alla definizione transattiva e di fissarne il contenuto è riservata all'Amministrazione finanziaria**, con la conseguenza che, **qualora la stessa ritenga di non addivenire all'accordo, non spetta la riduzione delle sanzioni**’ (Cass. 1839/2010); anche in tal caso evidente è la ratio deflattiva dell'istituto, che consente, da un lato, all'erario di

trovare un accordo su questioni non pacifiche inerenti la pretesa fiscale, evitando in tal modo il contenzioso ed incassando in breve tempo gli importi dovuti, e, dall'altro, al contribuente di pagare in misura ridotta le sanzioni" (cfr. Cass. Civ., sez. trib. sent. 10/6/2015 n° 12006).

La disciplina dell'istituto, riferita ai tributi erariali, è contenuta nel decreto legislativo 218/1997,³³ il quale contempla due distinti procedimenti: il primo è applicabile alle imposte su redditi ed all'imposta sul valore aggiunto (titolo I, capo II, artt. da 4 a 9-bis); il secondo, residualmente, alle altre imposte indirette (titolo I, capo III, artt. da 10 a 13). Tratto comune ai due procedimenti è il poter essere avviati sia ad iniziativa dell'ufficio (il quale, prima della notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica, può inviare al contribuente un invito a comparire; cfr. artt. 5³⁴ e 11) che ad istanza del contribuente (al quale sia stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dal suddetto invito; cfr. artt. 6 e 12). L'art. 6, comma 1, ammette che l'istanza possa essere inoltrata dal contribuente già solo dopo che *"sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche"* ai fini delle imposte sui redditi o dell'IVA.

Si segnala, in particolare, che il d. lgs. 159/2015 ha integralmente sostituito l'art. 8, d. lgs. 218/1997 (relativo al versamento delle somme dovute ed espressamente richiamato dall'art. 13, anche in relazione alla definizione delle altre imposte indirette).³⁵ Ai sensi del comma 1, il versamento delle somme dovute o la prima rata continuano a dover essere effettuati entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo (si ricorda che il successivo art. 9 subordina espressamente il perfezionamento del procedimento a

³³ Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, contenente *"Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale"*.

³⁴ L'art. 5 contemplava, ai commi da 1-bis a 1-quinquies, la possibilità per il contribuente di aderire direttamente all'invito beneficiando di una ulteriore riduzione delle sanzioni (1/6). Tali disposizioni sono state formalmente abrogate dall'articolo 1, comma 637, lettera c), n° 1.2), legge 190/2014, pur continuando ad essere applicabili fino al 31 dicembre 2016 (art. 2, co. 2, lettera a), D.L. 153/2015).

³⁵ Si riporta di seguito il testo dell'art. 8, d.lgs. 218/1997, come novellato dall'art. 2, comma 2, lettera a), D. Lgs. 159/2015:

Art. 8

Adempimenti successivi.

- 1. Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione è eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7.*
- 2. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro. L'importo della prima rata è versato entro il termine indicato nel comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.*
- 3. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.*
- 4. Per le modalità di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.*

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 15, comma 3, d. lgs. 159/2016, le nuove disposizioni non si applicano agli atti già definiti alla data di entrata in vigore del decreto (22/10/2015).

tale adempimento). E' onere del contribuente far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento dell'importo dovuto o della prima rata, entro dieci giorni dal versamento (art. 8, comma 3).

Ai sensi del novellato comma 2, la rateizzazione è ammessa *“in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro”*. Le rate successive alla prima *“devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre”* e sull'importo delle rate successive alla prima *“sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata”*.

Di particolare interesse è il rinvio all'art. 15-ter, DPR 602/1973, per il caso di inadempimento nei pagamenti rateali.³⁶ Il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, non incide sulla validità dell'accordo ormai perfezionato ma implica la decadenza dal beneficio della rateazione: l'ufficio procederà, pertanto, all'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, applicando la sanzione di cui all'art. 13, d. lgs. 471/1997 aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.. La decadenza dal beneficio è esclusa, ai sensi del comma 3, in caso di lieve inadempimento dovuto a: a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in

³⁶ Si riporta di seguito il testo dell'art. 15-ter, DPR 602/1973, introdotto dall'art. 3, comma 1, del D. Lgs. 159/2015:

Art. 15-ter

Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate

- 1. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero 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 in misura piena.*
- 2. 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. È 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.*
- 4. La disposizione di cui al comma 3 si applica anche con riguardo a:*
 - 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.*
- 5. 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.*
- 6. L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è 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.*

ogni caso, a diecimila euro; b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni. In tal caso, ai sensi del comma 5, “*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*” (il contribuente può evitare l’iscrizione a ruolo attraverso il ravvedimento operoso).³⁷ Si segnala che il comma 4 estende l’applicabilità delle disposizioni sul lieve inadempimento anche al versamento della somma dovuta in unica soluzione.³⁸

Le disposizioni sull’accertamento con adesione non sono immediatamente applicabili ai tributi locali. L’art. 50, legge 449/1997, tuttavia, consente espressamente a province e comuni, nell’esercizio della propria potestà regolamentare, di estendere l’istituto ai propri tributi “*sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997 n° 218*”.³⁹ In difetto di recepimento regolamentare, l’istituto non è operativo e l’eventuale istanza presentata dal contribuente è priva di effetti.

³⁷ Si procede allo stesso modo nel caso in cui la rata successiva alla prima sia versata in ritardo ma, comunque, entro il termine di scadenza della rata successiva.

³⁸ Per una trattazione sistematica della disciplina della rateizzazione e del lieve inadempimento, alla luce delle novità del introdotte dal d. lgs. 159/2015, si rimanda alla circolare dell’Agenzia della Entrate n° 17 del 29/4/2016.

³⁹ Si riporta di seguito il testo dell’art. 50, legge 449/1997:

Art. 50

Disposizioni in materia di accertamento e definizione dei tributi locali.

Nell’esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche extratributarie, le province e i comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a esemplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l’attività di controllo sostanziale, introducendo l’istituto dell’accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997 n° 218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall’articolo 3, comma 133, lettera b), della legge 23 dicembre 1996 n° 662, in quanto applicabili.

La disposizione era stata preceduta, in relazione alla sola ICI, dall’art 59, comma 1, lett. m), d. lgs. 446/1997.

Si ricorda che la potestà regolamentare degli enti locali in materia di entrate trova fondamento nei commi 1 e 2 dell’art. 52, d. lgs. 446/1997, che si riportano di seguito:

Art. 52

Potestà regolamentare generale delle province e dei comuni.

1. Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti.

2. I regolamenti sono approvati con deliberazione del comune e della provincia non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione e non hanno effetto prima del 1° gennaio dell’anno successivo. I regolamenti sulle entrate tributarie sono comunicati, unitamente alla relativa delibera comunale o provinciale al Ministero delle finanze, entro trenta giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso nella Gazzetta Ufficiale. Con decreto dei Ministri delle finanze e della giustizia è definito il modello al quale i comuni devono attenersi per la trasmissione, anche in via telematica, dei dati occorrenti alla pubblicazione, per estratto, nella Gazzetta Ufficiale dei regolamenti sulle entrate tributarie, nonché di ogni altra deliberazione concernente le variazioni delle aliquote e delle tariffe dei tributi.

Si ritiene che il regolamento comunale possa disciplinare una propria procedura, alternativa a quelle contemplate dal d. lgs. 218/1997, così come possa limitarne l'estensione a taluni tributi o a talune fattispecie imponibili. In ogni caso, si ritiene che l'istituto **presupponga la presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo**, con conseguente esclusione delle questioni di diritto e di tutte le fattispecie in cui l'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi. Ciò limita fortemente l'applicabilità in concreto dell'istituto.

5. La nuova disciplina del reclamo e della mediazione tributaria.

L'istituto del reclamo/mediazione non è una novità introdotta dal d. lgs. 156/2016. In realtà, esso va fatto risalire all'art. 39, comma 9, D.L. 98/2011, il quale aveva aggiunto al d. lgs 546/1992 il nuovo articolo 17-bis, in virtù del quale, *“Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate”*, il ricorso doveva essere introdotto, a pena di inammissibilità *“rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio”*, in forma di reclamo *“alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto”*. Detto reclamo poteva contenere una *“motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa”*. L'Agenzia poteva accoglierlo o formulare una propria proposta di mediazione. In ogni caso, *“Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce[va] gli effetti del ricorso”* e iniziavano a decorrere i termini per la costituzione del ricorrente.⁴⁰

⁴⁰ Si riporta di seguito il testo originario dell'art. 17-bis, così come introdotto dall'art. 39, D.L. 98/2011:

Art. 17-bis

Il reclamo e la mediazione

- 1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.*
- 2. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.*
- 3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.*
- 4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.*
- 5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.*
- 6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.*
- 7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.*
- 8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.*
- 9. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.*
- 10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal*

Le perplessità principali degli interpreti si sono subito concentrate sulla sanzione processuale prevista in caso di inosservanza della disposizione (inammissibilità del ricorso), che appariva eccessiva ed ingiustificata. Ulteriori dubbi riguardavano l'eventuale applicabilità della sospensione feriale dei termini processuali anche al termine di novanta giorni previsto per l'esperimento della procedura di mediazione (che appariva procedimentale e non processuale).

L'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge 147/2013 (legge di stabilità per l'anno 2014) ha trasformato il termine in una semplice condizione di procedibilità (l'eventuale deposito del ricorso prima dei novanta giorni non determinava più la sua inammissibilità ma, eventualmente, il semplice differimento della trattazione “*per consentire la mediazione*”). Il successivo numero 3) precisava, inoltre, che al termine di novanta giorni si applicavano anche “*le disposizioni sui termini processuali*”.⁴¹ Con tale

presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

⁴¹ Si riporta di seguito il testo dell'art. 17-bis d.lgs. 546/1992 previgente all'entrata in vigore del d.lgs. 156/2015:

Art. 17-bis

Il reclamo e la mediazione.

- 1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.*
- 2. La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.*
- 3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.*
- 4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.*
- 5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.*
- 6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.*
- 7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.*
- 8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.*
- 9. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.*
- 9-bis. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2.*

intervento, il legislatore ha anticipato di alcuni mesi la sentenza della Corte Costituzionale n° 98 del 16/4/2014, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis, d. lgs. 546/1992, nel testo previgente alla modifica legislativa.⁴²

La positiva esperienza maturata in relazione ai tributi erariali aveva indotto numerosi operatori a propugnarne l'estensione anche ai tributi locali. Ciò sul rilievo che le controversie di valore non superiore a ventimila euro, pur rappresentando appena il 2% circa del valore delle somme in contestazione, costituivano il 70% della cause pendenti e addirittura il 90% dei ricorsi proposti nei confronti degli enti locali.

Tale estensione è stata attuata per mezzo dell'art. 9, comma 2, lettera l), d. lgs. 165/2015, che ha integralmente sostituito l'art. 17-bis d. lgs. 546/1992.

Tuttavia, la legge delega non ha espressamente menzionato tale estensione tra i criteri direttivi: essa si era limitata ad indicare tra i criteri direttivi della riforma il "rafforzamento

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

⁴² La Corte ha ribadito che, secondo la sua consolidata giurisprudenza, va escluso che la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale implichi necessariamente una relazione di immediatezza tra il sorgere del diritto (o dell'interesse legittimo) e tale tutela (sentenze n. 154 e n. 82 del 1992, n. 130 del 1970, n. 64 del 1964), essendo consentito al legislatore di imporre l'adempimento di oneri - in particolare, il previo esperimento di un rimedio amministrativo - che, condizionando la proponibilità dell'azione, ne comportino il differimento, purché gli stessi siano giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia (sentenze n. 132, n. 81 e n. 62 del 1998, n. 233 del 1996, n. 56 del 1995, n. 255 del 1994, n. 406 del 1993, n. 154 del 1992; in termini simili, sentenze n. 403 del 2007, n. 251 del 2003, n. 276 del 2000, n. 113 del 1997, n. 82 del 1992, n. 130 del 1970).

Nell'imposizione di tali oneri, tuttavia

il legislatore «è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa» (sentenza n. 154 del 1992; in termini analoghi, sentenze n. 360 del 1994, n. 406 del 1993, n. 530 del 1989), «deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile» (sentenze n. 233 del 1996 e n. 56 del 1995), deve operare un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire (sentenza n. 113 del 1997).

In linea con tale prospettiva, questa Corte ha più volte dichiarato l'illegittimità, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo (sentenze n. 296 del 2008, n. 360 del 1994, n. 406 e n. 40 del 1993, n. 15 del 1991, n. 93 del 1979).

Coerentemente con tali precedenti, deve quindi affermarsi che la previsione, di cui al censurato comma 2 dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 - secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l'inammissibilità del ricorso (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio) - comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l'art. 24 Cost.

Il comma 2 dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992, nel suo testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso a opera dell'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge n. 147 del 2013, deve, perciò, essere dichiarato costituzionalmente illegittimo.

e [la] razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità" (art. 9, comma 1, lett. a).

Si pone, pertanto, quale primo problema ermeneutico quello di verificare se le nuove disposizioni processuali possano essere sospettate di illegittimità costituzionale per eccesso di delega. L'opinione di chi scrive è che il sostantivo "conciliazione" possa essere inteso come non strettamente riferito all'istituto della conciliazione già disciplinato dall'art. 48, d. lgs. 546/1992, e che ad esso possa essere riferito, in un'accezione più estesa, anche l'istituto del reclamo/mediazione, in quanto anch'esso preordinato alla definizione bonaria della causa (che deve considerarsi pendente già solo per effetto della notificazione del ricorso). Chi scrive ritiene, pertanto, che il legislatore delegato si sia mantenuto nei limiti della delega.

Ciò premesso, il primo comma del novellato articolo 17-bis, d. lgs. 546/1992,⁴³ statuiva che per tutte "le controversie di valore non superiore a ventimila euro", il ricorso

⁴³ Si riporta di seguito il testo vigente dell'art. 17-bis, d.lgs. 546/1992, così come modificato, da ultimo, dall'art. 10, d.l. 50/2017:

Art. 17-bis

Il reclamo e la mediazione.

1. *Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro [ventimila euro, in relazione agli avvisi notificati entro il 31/12/2017], 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.*
- 1-bis. *Sono esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014. [comma aggiunto dall'art. 10 d.l. 50/2017]*
2. *Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.*
3. *Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.*
4. *Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.*
5. *L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.*
6. *Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute*

“produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa”. Il comma è stato, poi, ulteriormente modificato dall'art. 10, d.l. 50/2017, che ne ha elevato a cinquantamila euro la soglia di valore in relazione *“agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018”*.

Il novellato primo comma dell'art. 17-bis riproduce una disposizione già presente nel “vecchio” art. 17-bis e conferma che il valore è determinato *“secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2”* (cioè, tenendo conto dell'ammontare del tributo in contestazione, al netto di sanzioni ed interessi, ovvero, in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, del solo ammontare di queste ultime).

Il procedimento non si applica alle cause di valore indeterminabile, ad eccezione di quelle relative alle controversie catastali (comma 1) e a quelle relative ad atti di aiuti di Stato dichiarati illegittimi (comma 10). Sono, altresì, *“esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all' articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014”* (comma 1-bis, introdotto dall'art. 10 d.l. 50/2017).

Per effetto della presentazione del ricorso, inizia a decorrere il termine di novanta giorni entro il quale la procedura deve essere conclusa. L'ente impositore, in particolare, deve esaminare il ricorso/reclamo *“mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili”* (nel caso di enti impositori diversi dalle Agenzie fiscali, quest'ultima previsione si applica *“compatibilmente con la propria struttura organizzativa”*). La finalità di questo *“riesame”* da parte dell'ufficio è l'eventuale annullamento totale o parziale dell'atto impugnato e/o il raggiungimento di un accordo con il contribuente (che beneficerà, in tal caso, della riduzione delle sanzioni al *“trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge”*).

In pendenza del termine, il ricorso è improcedibile (si tiene conto, a tal fine, anche della sospensione dei termini processuali nel mese di agosto). Il termine per la costituzione in giudizio delle parti decorre dalla sua scadenza e, se la commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospese, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

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

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

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

10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.

5.1 Lo svolgimento del procedimento e la valutazione del ricorso

In concreto, il procedimento si avvia con la redazione del ricorso giurisdizionale e con la sua notificazione nelle forme consuete. Il contenuto dell'atto non si differenzia da un ricorso relativo a causa non soggetta a reclamo/mediazione se non per la possibilità che sia inserita in esso una proposta di mediazione.

L'ente impositore, ricevuta la notifica del ricorso e verificato che esso ricade nelle previsioni dell'art. 17-bis, procede al suo esame. All'esito di questo, l'ente procederà all'eventuale annullamento, totale o parziale, dell'atto.⁴⁴

In questa prima fase, il procedimento si atteggia alla stregua di un ricorso amministrativo (reclamo).

Se l'ente non ritiene di accogliere, in tutto o in parte, il reclamo, procederà alla valutazione dell'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente e/o all'eventuale formulazione di una propria proposta.

In questa fase successiva, il procedimento si caratterizza per l'avvio di un contraddittorio con il contribuente (mediazione).

L'esame del reclamo e della proposta di mediazione devono essere effettuati da parte dell'Agenzia delle Entrate *“mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili”* (comma 4). Il senso di tale previsione è, ovviamente, quello di evitare che il riesame dell'atto avvenga da parte degli stessi soggetti che ne hanno sostanzialmente determinato il contenuto. Poiché una tale radicale separazione non è compatibile con le dimensioni ridotte di molti enti, il comma precisa opportunamente che gli altri enti impositori devono applicare detta regola *“compatibilmente con la propria struttura organizzativa”*. Ciò significa che questi ultimi, nell'esercizio della propria autonomia organizzativa, dovranno ricercare la soluzione concreta che possa conciliare al meglio l'esigenza di non affidare la responsabilità del procedimento allo stesso autore materiale dell'atto impugnato, con quella di ottimizzare l'impiego delle risorse (umane e strumentali) di cui l'ente dispone.

La fase più delicata del procedimento è certamente quella della valutazione del ricorso e dell'eventuale mediazione. Sul punto, il d. lgs. 156/2015 non ha innovato la

⁴⁴ L'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che:

in caso di accoglimento parziale del reclamo, si rendono applicabili le disposizioni recate dall'articolo 2-quater, comma 1-sexies, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, introdotte dall'articolo 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 159 del 2015, ai sensi della quale “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”.

In applicazione della citata disposizione, si ritiene che il contribuente che abbia ottenuto l'accoglimento parziale del reclamo, previa rinuncia al deposito del ricorso con riguardo agli altri motivi di doglianza non accolti, è rimesso in termini per ottenere eventualmente la riduzione delle sanzioni ad un terzo prevista dall'articolo 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997 (cfr. circolare n° 38/2015, p. 40). Si ricorda, peraltro, che il successivo comma 1-septies, D.L. 564/1994 ne esclude l'applicabilità “alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”.

precedente disciplina ed ha confermato che le valutazioni dell'ufficio debbano essere effettuate avendo riguardo "all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa". Trattasi, in definitiva, di clausole generali che si sostanziano nell'invito al funzionario a pensare "da avvocato" e a valutare l'opportunità del giudizio, tenendo conto non solo delle probabilità di vittoria ma anche dei relativi costi.

In relazione a tali criteri di valutazione, l'Agenzia delle Entrate aveva già formulato delle indicazioni di massima con la circolare n° 9 del 19/3/2012.

Con riferimento al procedimento in generale, l'Agenzia aveva evidenziato che:

la finalità del procedimento di mediazione è quella di consentire un esame preventivo della controversia, al fine di evitare un inutile e dispendioso contenzioso e di realizzare la giusta imposizione.

Conseguentemente, in sede di valutazione della sussistenza dei requisiti per procedere alla mediazione, l'Ufficio tiene conto del grado di sostenibilità o rating della controversia.

Tale valutazione preventiva deve essere condotta con l'intento di addivenire alla mediazione ogniqualevolta, in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso.

In definitiva, le valutazioni assunte dall'Ufficio rappresentano le linee di indirizzo per la coerente gestione non solo della mediazione, ma anche dell'eventuale successiva fase del contenzioso

(cfr. § 5.4, p. 49).⁴⁵ Quanto all'elemento dell'<incertezza delle questioni controverse> l'Agenzia aveva evidenziato che:

Nel sistema giuridico italiano non trova applicazione il "precedente giurisprudenziale", ovvero il principio di common law in base al quale una sentenza può esplicare effetti anche su soggetti che non sono stati parti del giudizio. Infatti, ai sensi dell'articolo 2909 c.c. "L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa".

Conseguentemente è possibile ritenere che in via di principio, ogni questione giuridica proposta nell'ambito di un processo è "incerta" fino al momento in cui non sia intervenuta una sentenza passata in giudicato che definitivamente "accerti" la questione giuridica controversa.

(...) è possibile ritenere che anche in relazione a questioni di diritto sia individuabile una "certezza", rappresentata dalla presenza di un orientamento consolidato della Corte di cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso per cassazione potrebbe effettivamente essere dichiarato inammissibile dalla Suprema Corte.

(...)

In assenza di prassi amministrativa e di pronunce della Suprema Corte, la proposta di mediazione sulla questione giuridica può essere motivata sulla base della presenza di un orientamento delle Commissioni tributarie, favorevole alle

⁴⁵ Si segnala che nella circolare l'Agenzia ha ammesso espressamente la possibilità di concludere un accordo di mediazione confermativo del contenuto dell'atto impugnato: "qualora non si ravvisino i presupposti per la conclusione di una mediazione previa rideterminazione della pretesa, l'Ufficio formula una proposta di mediazione che consenta al contribuente di accettare l'intero importo del tributo, accertato con l'atto impugnato, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate" (cfr. § 5, p. 45).

posizioni espresse dal contribuente, se del caso tenuto conto altresì degli altri due criteri della sostenibilità della pretesa in giudizio e dell'economicità dell'azione amministrativa.

Come infatti già chiarito precedentemente, l'Ufficio procede con la fase di vera e propria mediazione ogniqualvolta, in caso di possibile esito sfavorevole o parzialmente sfavorevole del contenzioso, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello della controversia. Per converso, ciò comporta che la pretesa ritenuta sostenibile va difesa in ogni stato e grado del giudizio

(cfr. § 5.4.1., pp. 50 e ss.). Il criterio del “grado di sostenibilità della pretesa” è stato inteso come:

funzionale alla necessità che, nella trattazione della mediazione, 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.

Si ritiene in particolare che la scarsa sostenibilità della pretesa sia sufficiente a motivare la mediazione su questioni di fatto.

Al riguardo, le valutazioni di opportunità, evidenziate nel precedente punto sotto il profilo delle questioni di diritto risolte dalla Cassazione, vanno estese alla giurisprudenza di merito relativamente alle questioni di fatto sollevate nell'istanza di mediazione.

In sintesi, la proponibilità dell'accordo di mediazione è direttamente correlata, soprattutto per le questioni di fatto, al prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito.

Va ulteriormente precisato che la giurisprudenza da prendere in considerazione è essenzialmente quella della Commissione tributaria provinciale e della Commissione tributaria regionale nelle cui circoscrizioni ha sede la Direzione, a condizione che sia condivisa o, nella negativa, a condizione che non possa essere utilmente contrastata con ricorso per cassazione

(cfr. § 5.4.2., pp. 52 e ss.). Il “principio di economicità dell'azione amministrativa”, infine, andrebbe inteso:

non solo come necessità di ottimizzazione economica delle risorse, ma altresì come ottimizzazione dei procedimenti, vale a dire come impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, cercando di realizzare una rapida ed efficiente conclusione della propria attività amministrativa, nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza.

Si tratta di criterio che sostanzialmente accompagna i precedenti, in quanto individua, in special modo a fronte di una scarsa sostenibilità della controversia, l'opportunità di procedere alla mediazione della pretesa tributaria.

In tale valutazione va considerato anche il rischio di soccombenza nelle spese di lite

(cfr. § 5.4.3., pp. 53 e ss.).

5.2 Il perfezionamento della mediazione

L'accordo eventualmente raggiunto tra ente impositore e contribuente deve essere formalizzato in un atto sottoscritto dalle parti.

Il momento di perfezionamento è diverso, a seconda che la controversia abbia ad oggetto la restituzione di somme ovvero riguardi un atto impositivo o di riscossione.

Nel caso in cui la controversia riguardi la restituzione di somme, la mediazione si perfeziona già con la sola sottoscrizione dell'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.

Nel caso in cui la controversia riguardi atti impositivi 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. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge.

E' importante evidenziare che, in caso di rateizzazione, il mancato pagamento delle rate successive alla prima non risolve l'accordo, ma comporta la sola decadenza dalla rateizzazione (per il versamento delle somme dovute il comma 6 rinvia espressamente alle *“disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”* il quale, come si è detto, in caso di inadempimento nei pagamenti rateali rinvia a sua volta alle *“disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602”*): gli importi residui saranno, pertanto, iscritti a ruolo e sarà irrogata la sanzione prevista dall'articolo 13 del D. Lgs. n. 471/1997, *“aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta”*. Anche in questo caso, la decadenza non si verifica in caso lieve inadempimento, dovuto a insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro nonché in caso di tardivo versamento della rata, comunque effettuato entro il termine di pagamento della rata successiva (in tali casi, si iscrive a ruolo l'eventuale frazione non pagata, la sanzione di cui all'art. 13, d. lgs. 471/1997 e gli interessi).

Nulla è espressamente disposto sulle spese di giudizio, che, salvo diverso accordo tra le parti, devono pertanto ritenersi compensate, secondo la regola generale contenuta nel art. 15, comma 2-octies, d. lgs. 546/1992.

6. La nuova disciplina della conciliazione giudiziale.

In attuazione del criterio direttivo contenuto nel più volte citato art. 10, comma 1, lettera a) della legge delega, il d. lgs. 156/2015 ha integralmente sostituito l'art. 48⁴⁶ e sono stati introdotti i due nuovi articoli 48-bis e 48-ter. Spiccano, in particolare, l'eliminazione della regola per cui la conciliazione non era ammessa in relazione ai ricorsi già oggetto

⁴⁶ Si riporta di seguito il testo dell'art. 48, d.lgs. 546/1992, previgente all'entrata in vigore del d.lgs. 156/2015:

Art. 48

Conciliazione giudiziale.

1. *Ciascuna delle parti con l'istanza prevista nell'articolo 33, può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia.*
2. *La conciliazione può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione.*
3. *Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata. Per le modalità di versamento si applica l'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994, n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro.*
- 3-bis. *In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.*
4. *Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine, non superiore a sessanta giorni, per la formulazione di una proposta ai sensi del comma 5.*
5. *L'ufficio può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.*
6. *In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.*

di reclamo/mediazione e, negli altri casi, era ammessa solo innanzi alla commissione provinciale e, comunque, non oltre la prima udienza.⁴⁷

In sede conciliativa, le eventuali sanzioni 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*” (art. 48-ter, comma 1).

⁴⁷ Si riporta di seguito il testo vigente degli artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. 546/1992:

Art. 48

Conciliazione fuori udienza.

- 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.*
- 2. 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.*
- 3. Se la data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il presidente della sezione.*
- 4. La conciliazione si perfeziona 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.*

Art. 48-bis

Conciliazione in udienza.

- 1. Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.*
- 2. 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.*
- 3. 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.*
- 4. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.*

Art. 48-ter

Definizione e pagamento delle somme dovute.

- 1. 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.*
- 2. 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.*
- 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.*
- 4. 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.*

Le somme dovute dal contribuente possono essere rateizzate *“in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro”* (cfr. art. 8, comma 2, d. lgs. 218/1997, richiamato dall'art. 48-ter, comma 4). Nel caso di rateizzazione, il versamento 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”* (comma 2). Il mancato pagamento di una qualsiasi rata *“compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva”* implica la decadenza dal beneficio della rateizzazione e l'immediata iscrizione a ruolo delle somme dovute nonché l'applicazione, sul tributo residuo, della sanzione prevista in caso di mancato o ritardato versamento dei tributi, aumentata della metà (comma 3). Anche in questo caso, la decadenza dalla rateizzazione è esclusa in caso di lieve inadempimento, ai sensi dell'art. 15-ter, DPR 602/1973.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 15, comma 2-octies, secondo periodo, d. lgs. 546/1992, *“Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione”*.

6.1 La conciliazione fuori udienza

Il novellato art. 48 (*“Conciliazione fuori udienza”*) disciplina l'ipotesi in cui le parti raggiungano autonomamente un accordo conciliativo. In tal caso, *“presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia”* (comma 1).⁴⁸

Il perfezionamento dell'accordo prescinde dal coinvolgimento diretto della commissione: la conciliazione si perfeziona già solo *“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”* (comma 4). Esso costituisce *“titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”*.

All'udienza, già fissata per la trattazione o eventualmente fissata in seguito alla presentazione dell'istanza, la commissione si limiterà a verificare se *“sussistono le condizioni di ammissibilità”* (in pratica, a verificare la regolarità dell'istanza) e a pronunciare la *“sentenza di cessazione della materia del contendere”* (comma 2). La cessazione potrà anche essere parziale, ove l'accordo non riguardi la totalità delle questioni controverse. In quest'ultimo caso, la commissione procederà alla *“ulteriore trattazione della causa”*.

⁴⁸ Secondo l'Agenzia delle Entrate, tale tipologia di conciliazione sarebbe sostanzialmente corrispondente a quella disciplinata dal previgente art. 48, comma 5, in quanto essa si realizzerebbe *“come nella pregressa disciplina, con il deposito in giudizio – di primo o di secondo grado – di una <istanza congiunta>, cioè di una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito, con l'unica differenza che il soggetto deputato ad effettuare il deposito è ora individuato in ciascuna delle parti del giudizio e non più esclusivamente nell'Ufficio”* (cfr. circolare 38/2015, p. 56).

6.2 La conciliazione in udienza

Il nuovo art. 48-bis (*"Conciliazione in udienza"*) disciplina la conciliazione raggiunta per effetto dell'intervento della commissione. A tal fine, *"Ciascuna parte entro il termine"* per il deposito di memorie *"può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia"* (comma 1).

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"* (comma 2). L'eventuale accordo *"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"* (comma 3). La commissione, conseguentemente, *"dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere"* (comma 4).

Non sono, dunque, previste particolarità formali: la commissione invita le parti alla conciliazione e, al fine di consentire il perfezionamento dell'accordo, può rinviare la causa ad una successiva udienza.

Il previgente art. 48, comma 1, d. lgs. 546/1992, collegava indissolubilmente la conciliazione alla discussione in pubblica udienza in quanto la stessa proposta di conciliazione poteva essere formulata solo *"con l'istanza prevista nell'articolo 33"*. Tale previsione non è stata inserita nel nuovo art. 48-bis ma si è, comunque, osservato che *"Anche nella nuova disciplina, invero, si deve ritenere che l'istanza per la conciliazione, anche ove contenuta in una memoria illustrativa, non possa prescindere dalla presentazione della richiesta di pubblica udienza, necessaria per l'esperimento del tentativo di conciliazione."*⁴⁹

Dalla lettera dell'art. 48-bis, sembra desumersi che l'invito alla conciliazione (previsto dal comma 2) non possa essere il risultato di un'autonoma iniziativa della commissione (e in particolare del presidente, al quale è affidata la direzione dell'udienza ai sensi dell'art. 127 c.p.c.) ma presupponga necessariamente l'istanza di parte, prevista dal precedente comma 1. Nella prassi è, in effetti, infrequente che la commissione assuma l'iniziativa di tentare la conciliazione delle parti del tutto autonomamente. Chi scrive ritiene, peraltro, che non vi sia alcun ragionevole motivo per escludere che la commissione possa tentare d'ufficio la conciliazione, quando ne ravvisi l'opportunità. Analogamente, non vi è alcun motivo per ritenere che la commissione non possa prendere in considerazione istanze delle parti depositate tardivamente o, addirittura, formulate oralmente all'udienza. Tale soluzione appare anche più coerente con i principi della legge delega.

Il comma 1, comunque, nulla dispone in ordine al contenuto dell'istanza delle parti. Si può, dunque, immaginare che essa possa avere come unico contenuto l'invito a tentare la conciliazione (preferibilmente evidenziando la sussistenza di una concreta possibilità di pervenire ad un accordo con la guida della commissione) oppure che essa possa contenere anche una precisa proposta di conciliazione, sulla quale non è

⁴⁹ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate 29/12/2015 n° 38, p. 60

stato già possibile raggiungere l'accordo (in presenza di accordo già raggiunto, si verserebbe nell'ipotesi, di cui all'art. 48, di conciliazione fuori udienza).

La conciliazione, come si è detto, si perfeziona con la redazione del relativo verbale. Sarà, dunque, indispensabile la presenza in udienza di soggetti titolari del potere di conciliare la causa (il contribuente personalmente o il suo difensore, espressamente munito di mandato a conciliare; il funzionario responsabile del tributo o altro funzionario munito di delega a tal fine).

7. Strumenti deflattivi del contenzioso e responsabilità per danno erariale.

In caso di reclamo/mediazione, conciliazione, accertamento con adesione e definizione agevolata delle sanzioni, i funzionari che abbiano definito la controversia beneficiano di un'importante limitazione di responsabilità: le **valutazioni di diritto e di fatto**, operate ai fini della definizione della controversia, **possono dar luogo a responsabilità per danno erariale solo in caso di dolo**.⁵⁰

In tal senso, l'art. 29, comma 7, D.L. 31/5/2010 n° 78, secondo periodo, dispone che:

7. (...). Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti (...) dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 [accertamento con adesione], dall'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni [conciliazione giudiziale], (...), dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 [definizione agevolata delle sanzioni], e successive modificazioni, (...) la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo.

Ad esso rinvia espressamente l'art. 39, comma 10, D.L. 6/7/2011 n° 98, in virtù del quale:

10. 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.

11. Le disposizioni di cui al comma 9 si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.

⁵⁰ In relazione a tale beneficio, vedi anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate n° 9 del 19/3/2012, pp. 53 e ss.