

Il contenzioso tributario alla luce della riforma

15 settembre 2017
Domenico Occagna



Indice

- delega fiscale, deflazione del contenzioso e riforma del processo tributario (art. 10, co. 1, legge 23/2014, ed art. 9, d. lgs. 156/2015);
- la definizione agevolata delle controversie tributarie (c.d. rottamazione delle liti pendenti – art. 11, d.l. 50/2017);
- le principali novità del processo tributario, introdotte dall'art. 9, d. lgs. 156/2015;
- la nuova disciplina delle spese processuali (art. 15, d. lgs. 546/1992);
- cenni sugli strumenti stragiudiziali di deflazione del contenzioso (autotutela; acquiescenza; definizione agevolata delle sanzioni; accertamento con adesione);



- **la nuova disciplina del reclamo e della mediazione tributaria (art. 17-*bis*, d. lgs. 546/1992);**
- **la nuova disciplina della conciliazione giudiziale (artt. 48, 48-*bis* e 48-*ter*, d. lgs. 546/1992);**
- **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);**
- **cenni sulla struttura generale del processo tributario e le principali fasi del giudizio.**

fi

Delega fiscale e deflazione del contenzioso



Riforme del processo e deflazione del contenzioso

Tratto comune alle riforme processuali degli ultimi anni:

- perseguimento dell'obiettivo di ridurre il numero delle nuove cause (deflazione del contenzioso).

Obiettivo perseguito:

- incrementando il costo dei processi e gli oneri economici a carico della parte soccombente;
- introducendo ed incentivando strumenti di risoluzione stragiudiziale delle controversie.



La riforma del 2015

Disposizioni di riferimento:

delega legislativa:

- legge 11/3/2014 n° 23 (*«Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.»*)

in particolare: art. 10, comma 1, lettere a) e b) (*«Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali»*)

disposizioni attuative:

-d. lgs. 24/9/2015 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»*)

in particolare: art. 9 del d. lgs. 24/9/2015 n° 156 (*«Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546»*)



Il giudizio complessivo sulla riforma

- non rivoluzione ma manutenzione straordinaria;
- possibilità di ricondurre le modifiche introdotte al d. lgs. 546/1992 a tre tipologie:
 - a) modifiche di contenuto sostanzialmente formale e corrispondenti all'esigenza di aggiornare il testo normativo, alla luce dell'evoluzione del processo tributario nei quasi venti anni trascorsi dal suo avvio;
 - b) modifiche apparentemente destinate ad avere un impatto diretto sul processo relativamente limitato;
 - c) modifiche apparentemente destinate ad avere un impatto più profondo sul processo (tra queste, in particolare, quella destinate a favorire la deflazione del contenzioso tributario).



Delega fiscale (legge 11/3/2014 n° 23) e deflazione del contenzioso

In relazione alla finalità di deflazione del contenzioso, rilevano, in particolare, i criteri direttivi contenuti:

- nell'art. 10, comma 1, lettera a)
(rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione);
- nell'art. 10, comma 1, lettera b), n° 11
(individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza).



Riforma del processo tributario e strumenti deflattivi del contenzioso

Per l'effetto complessivo della riforma si è pervenuti ad un **sistema organico di strumenti conciliativi**, che «accompagnano» il contribuente e l'ufficio dal momento della notificazione dell'atto impositivo sino alla decisione del giudizio di appello, **caratterizzato da benefici sulle sanzioni progressivamente decrescenti**.



Riforma del processo tributario e strumenti deflattivi del contenzioso

Fase 1: dalla notificazione dell'atto alla proposizione del ricorso:

- acquiescenza;
- definizione agevolata delle sanzioni;
- accertamento con adesione.

Sanzioni applicabili: 1/3 del minimo (= 33,33%).



Riforma del processo tributario e strumenti deflattivi del contenzioso

Fase 2: dalla notificazione del ricorso di primo grado al suo deposito presso la segreteria della commissione tributaria provinciale:

- mediazione tributaria.

Sanzioni applicabili: 35% del minimo.



Riforma del processo tributario e strumenti deflattivi del contenzioso

Fase 3: dal deposito del ricorso di primo grado al suo passaggio in decisione innanzi alla della commissione tributaria provinciale:

- conciliazione giudiziale in primo grado.

Sanzioni applicabili: 40% del minimo.



Riforma del processo tributario e strumenti deflattivi del contenzioso

Fase 4: dalla proposizione dell'appello, sino al suo passaggio in decisione innanzi alla commissione tributaria regionale:

- conciliazione giudiziale in appello.

Sanzioni applicabili: 50% del minimo.



La definizione agevolata delle controversie tributarie

Al di fuori del sistema e quale strumento **straordinario** di deflazione del contenzioso tributario si colloca la definizione agevolata delle controversie tributarie, prevista dall'art. 11, decreto legge 24 aprile 2017 n° 50 (*«Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo»*), convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n° 96.



Riferimenti di prassi

Art. 9 del d. lgs. 24/9/2015 n° 156 («Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546»):

- nota IFEL del 18/12/2015;
- circolare Agenzia delle Entrate n° 38 del 29/12/2015 (sulla valutazione della mediazione, vedi anche circolare n° 9/E del 19/3/2012).

Definizione agevolata delle controversie tributarie:

- nota IFEL del 28/6/2016;
- provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate del 21/7/2017 (norme relative alla definizione controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, in attuazione dell'art. 11, co. 12, d.l. 50/2017).

fi

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



Controversie suscettibili di definizione

Sono suscettibili di definizione agevolata le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte:

- l'Agenzia delle Entrate;
- un ente territoriale che abbia stabilito *«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»*,
e *«il cui ricorso sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del presente decreto [24 aprile 2017] e per le quali alla data di presentazione della domanda (...) il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.»*



Controversie escluse

E' espressamente esclusa (comma 4) la possibilità di definire

«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.»



Benefici della definizione

La controversia è definita mediante 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»;*
- del quaranta per cento degli importi in contestazione, in caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi in caso sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono (non è dovuto alcun importo qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione);



- dagli importi dovuti 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 diritto alla restituzione di somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.



Procedimento

- entro il 30 settembre 2017, il contribuente presenta una distinta domanda di definizione, esente dall'imposta di bollo, «*per ciascuna controversia autonoma*», intendendosi per tale «*quella relativa a ciascun atto impugnato*»;
- nello stesso termine e con versamento distinto «*Per ciascuna controversia autonoma*», procede al versamento del dovuto;
- nel caso di importi superiori a duemila euro, è ammesso il frazionamento in tre rate (40% entro il 30/9/2017; 40% entro il 30/11/2017; 20% entro il 30/6/2018). In tal caso, «*si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*».



Perfezionamento

- 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»*;
- la definizione produce effetti anche in favore degli altri coobbligati in solido, esclusa comunque la restituzione di somme.



Il «diniego» della definizione» (comma 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.



Sospensione del giudizio e dei termini per l'impugnazione

- il contribuente può formulare al giudice istanza di sospensione, dichiarando di voler definire la controversia. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017;
- se entro la medesima 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;
- se è stata pronunciata sentenza non passata in giudicato, *«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.»*



Effetti processuali della definizione

- gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato;
- le spese di lite sono compensate (art. 46, d. lgs. 546/1992).



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



Il giudizio complessivo sulla riforma

- non rivoluzione ma manutenzione straordinaria;
- possibilità di ricondurre le modifiche introdotte al d. lgs. 546/1992 a tre tipologie:
 - a) modifiche di contenuto sostanzialmente formale e corrispondenti all'esigenza di aggiornare il testo normativo, alla luce dell'evoluzione del processo tributario nei quasi venti anni trascorsi dal suo avvio;
 - b) modifiche apparentemente destinate ad avere un impatto diretto sul processo relativamente limitato;
 - c) modifiche apparentemente destinate ad avere un impatto più profondo sul processo.

Ai sensi dell'art. 12, d. lgs. 156/2015 («*Disposizioni transitorie*»), le nuove disposizioni introdotte dal decreto sono entrate in vigore il **1° gennaio 2016** (salve alcune **eccezioni** ivi espressamente contemplate).



Assistenza tecnica (art. 12, d. lgs. 546/1992)

- elevazione a tremila euro la soglia di valore entro la quale il contribuente può stare in giudizio senza l'ausilio di un difensore;
- estensione del patrocinio tributario ai dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) e delle relative società di servizi, relativamente *“alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza”*;
- istituzione di un elenco dei soggetti ammessi al patrocinio tenuto dal Dipartimento delle finanze del MEF e disciplinato da un emanando regolamento;
- espressa applicabilità dell'art. 182 c.p.c. (*“i relativi provvedimenti sono emessi dal presidente della commissione o della sezione o dal collegio”*);



- ai sensi dell'art. 12, comma 2, d. lgs. 156/2015 («*Disposizioni transitorie*»), 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), “*restano applicabili le disposizioni previgenti*” di cui al predetto art. 12.



Comunicazioni e notificazioni in via telematica (art. 16-bis, d. lgs. 546/1992)

- riproduzione degli abrogati art. 16, comma 1-*bis* (esecuzione delle comunicazioni della segreteria «*anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata*» e onere di indicazione della casella di posta elettronica certificata) e 17, comma 3-*bis* (esecuzione delle comunicazioni presso la segreteria della commissione, in caso di mancata indicazione della pec o impossibilità di consegna per cause imputabili al destinatario);
- rinvio alle «*disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e dei successivi decreti di attuazione*» per le notificazioni tra le parti e i depositi presso la commissione effettuate in via telematica (comma 3);
- specificazione che «*L'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata valevole per le comunicazioni e le notificazioni equivale alla comunicazione del domicilio eletto*» (comma 4).



L'avvio del processo tributario telematico

- ai sensi dell'art. 12, comma 3, d. lgs. 156/2015 («*Disposizioni transitorie*»), 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;
- dal 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 (pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 10 agosto 2015, numero 184).



Sospensione del processo (art. 39)

- ampliamento delle ipotesi espresse di sospensione del processo ai casi (già ammessi dalla giurisprudenza) di:
 - a) pregiudizialità necessaria (la commissione adita «*o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa*»: comma 1-bis);
 - b) richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura, ai sensi delle Convenzioni internazionali, per evitare le doppie imposizioni (comma 1-ter).



Sospensione dell'atto impugnato (art. 47)

- previsione che il dispositivo dell'ordinanza che decide l'istanza cautelare sia immediatamente comunicato alle parti in udienza (comma 4);
- autonomia della fase cautelare in relazione alla liquidazione delle spese (art. 15, comma 2-quater). La pronuncia «*conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito*»;
- 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) (vedi art. 39, comma 1, DPR 602/1973, attualmente 4,5%);
- resta confermato che: l'istanza è decisa entro 180 giorni dalla presentazione e, in caso di accoglimento, il merito della causa è trattato entro novanta giorni.



Provvisoria esecutività della sentenza (art. 67-bis)

- previsione che: «*Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo.*»

Limiti:

- mantenimento in vigore dell'art. 68 (“*Pagamento del tributo in pendenza del processo*”);
- potere del giudice, ai sensi del novellato art. 69, 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 di un emanando decreto del MEF (decreto 6/2/2017 n° 22, in G.U. 13/3/2017 n° 60);
- sospensione cautelare delle sentenza in pendenza di impugnazione (art. 52, comma 2, e 62-bis).



Sospensione della sentenza in appello (art. 52)

- la sospensione, totale o parziale dell'esecutività della sentenza appellata può essere chiesta alla commissione regionale «*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*» (comma 2);
- non si richiede che l'istanza sia necessariamente formulata con l'appello principale o con quello incidentale;
- la trattazione della istanza di sospensione è disposta «*per la prima camera di consiglio utile*», di cui è «*data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima*» (comma 3);
- il collegio provvede con ordinanza motivata non impugnabile «*sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito*» (comma 5);



Sospensione della sentenza in appello (art. 52)

- in caso di eccezionale urgenza può essere disposta anche dal presidente «*previa delibazione del merito*», con decreto motivato efficace fino alla pronuncia del collegio (comma 4);
- la sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia prevista, dall'art. 69, comma 2, per l'esecuzione di sentenze in favore del contribuente (comma 6);
- si applica l'art. 47, comma 8-bis, in virtù del quale, durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa (vedi art. 39, comma 1, DPR 602/1973, attualmente 4,5%) (comma 6).



Sospensione della sentenza impugnata per cassazione (art. 62-bis)

- la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere «**alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata** di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile» (comma 1);
- il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione «*per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima*» (comma 2);
- «*in caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio*» (comma 3);



Sospensione della sentenza impugnata per cassazione (art. 62-bis)

- il collegio «*sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile*» (comma 4);
- non è prevista la deliberazione del merito;
- «*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*» (comma 6);
- la sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia prevista, dall'art. 69, comma 2, per l'esecuzione di sentenze in favore del contribuente (comma 5);
- si applica l'art. 47, comma 8-bis, in virtù del quale, durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa (comma 5).



Immediata ricorribilità per cassazione delle sentenze di primo grado

Art. 62 («Norme applicabili»)

2-bis. Sull'accordo delle parti la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'articolo 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile.



Giudizio di ottemperanza

- è diventato rimedio esclusivo per il recupero coattivo delle somme dovute al contribuente, attraverso l'abrogazione dei riferimenti all'esecuzione forzata (art. 44, comma 2, e 70, comma 1);
- è deciso in composizione monocratica, nel caso di importi sino a ventimila euro o relativi a refusione di spese (art. 70, comma 10-*bis*);
- già prima del passaggio in giudicato della sentenza, 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).



La nuova disciplina delle spese processuali

(art. 15, d. lgs. 546/1992)



Il criterio della legge delega

Art. 10, comma 1, lettera b) n° 11 della legge 11/3/2014 n° 23:

«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»



Irrigidimento del principio di soccombenza

Regola: applicazione del principio di soccombenza:

Art. 15 («Spese del giudizio»)

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

Eccezione: compensazione (totale o parziale) delle spese:

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.



Responsabilità per lite o resistenza temeraria

Possibilità di condannare **d'ufficio** la parte soccombente al pagamento di una somma a titolo di risarcimento del danno:

Art. 15 («Spese del giudizio»)

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

Art. 96 c.p.c. («Responsabilità aggravata»)

*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.*



Sanzione dell'ingiustificato rifiuto di proposta conciliativa

Non sono liquidabili le spese sostenute dalla parte che abbia rifiutato una proposta conciliativa senza giustificato motivo:

Art. 15 («Spese del giudizio»)

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. (...)



Compensazione legale in caso di conciliazione

Salvo diverso accordo tra le parti, **le spese di lite sono compensate** in caso di conciliazione:

Art. 15 («Spese del giudizio»)

2-octies. (...) Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.



Criteri di liquidazione

Le spese ricomprendono **le spese vive sostenute dalla parte ed il compenso del suo difensore**, determinato sulla base dei parametri previsti per la categoria professionale di appartenenza.

Art. 15 («Spese del giudizio»)

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-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.



Liquidazione a favore dell'ufficio

La liquidazione a favore **dell'ufficio difeso da un proprio funzionario** è effettuata applicando i **parametri previsti per gli avvocati, ridotti del venti per cento**.

Art. 15 («Spese del giudizio»)

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 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.



Cause soggette a reclamo/mediazione

In relazione alle cause alle quali si applica il procedimento di reclamo/mediazione (art. 17-bis, d. lgs. 546/1992), le spese sono **maggiorate del cinquanta per cento**.

Art. 15 («Spese del giudizio»)

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.



Autonomia della fase cautelare

In caso di istanza cautelare (sospensione dell'atto o della sentenza impugnata), la commissione **provvede sulle spese** della fase cautelare:

Art. 15 («Spese del giudizio»)

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.



**Cenni sugli strumenti
stragiudiziali di deflazione
del contenzioso e sulla
definizione agevolata delle
controversie tributarie**



Strumenti deflattivi del contenzioso

Istituti **finalizzati a favorire il bonario componimento di una lite, potenziale o attuale, tra contribuente e uffici** finanziari, anche attraverso la riduzione delle sanzioni applicabili al contribuente collaborativo.

Sono solitamente distinti in:

- strumenti stragiudiziali (anche detti «amministrativi»);
- strumenti giudiziali.

Diversi autori considerano strumento deflattivo anche l'interpello (inteso come «strumento preventivo»).



L'autotutela tributaria

- è espressione del potere generale della P.A. di riesaminare la propria azione e di annullare o revocare **d'ufficio** i propri atti;
- incontra quale limite solo il **giudicato di merito** favorevole all'amministrazione;
- ha natura discrezionale;
- l'istanza del contribuente non sospende i termini per la presentazione del ricorso al giudice tributario;
- è espressamente prevista dall'art. 2-quater, D.L. 564/1994;
- il diniego non è impugnabile in relazione all'infondatezza della pretesa tributaria;
- in relazione ai tributi erariali, è regolamentata dal DM 37/1997.



Autotutela e tributi locali

Relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza, le regioni, le province e i comuni **indicano**, secondo i rispettivi ordinamenti, **gli organi competenti** per l'esercizio dei poteri di annullamento d'ufficio o di revoca, nonché di sospensione, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati.

(art. 2-quater, comma 1-ter, DL 564/1994)



Autotutela e riforma tributaria

L'art. 11, comma 1, lettera a), d. lgs. 159/2015, ha aggiunto all'art. 2-quater, DL 564/1994, tre nuovi commi:

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.



Gli altri strumenti stragiudiziali di deflazione del contenzioso

- acquiescenza;
- definizione agevolata delle sanzioni (c.d. «definizione in via brevi»);
- accertamento con adesione (c.d. «concordato»).

I tre strumenti sono **alternativi** e non cumulabili (Cass. Civ., sez. trib., sent. 10/6/2015 n° 12006).



L'acquiescenza

- si sostanzia nella rinuncia del contribuente ad impugnare l'atto e a formulare istanza di accertamento con adesione, accompagnata dal pagamento, entro il termine per la proposizione del ricorso, delle somme complessivamente dovute;
- implica la **riduzione delle sanzioni a un terzo** (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);
- è ammessa la rateizzazione degli importi dovuti, ai sensi dell'art. 8, commi 2, 3 e 4, d. lgs. 218/1997;
- è espressamente disciplinata dall'art. 15, d. lgs. 218/1997, che **non** contempla i tributi locali (in relazione ad essi, ci si dovrà riferire alle singole leggi d'imposta).



Acquiescenza e tributi locali

In relazione ai tributi locali si dovrà fare riferimento alle **disposizioni relative alle singole leggi di imposta**, quali, ad esempio:

- l'art. 14, d. lgs, 504/1992, in relazione all'ICI ed all'IMU (sino all'annualità di imposta 2013);
- l'art. 23, d. lgs. 507/1993, in relazione all'imposta sulla pubblicità;
- l'art. 53, d. lgs. 507/1993, in relazione alla T.O.S.A.P.;
- l'art. 76 , d. lgs. 507/1993, in relazione alla T.A.R.S.U.;
- l'art. 1, comma 699, legge 147/2013, in relazione alla IUC (IMU-TASI-TARI).

Questione: è possibile rateizzare gli importi ai sensi dell'art. 15, comma 2, d. lgs. 218/1997?



La definizione agevolata delle sanzioni

- consente l'estinzione dell'obbligazione sanzionatoria, attraverso un pagamento in misura ridotta (1/3 «*della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo*»), effettuato entro il termine per la proposizione del ricorso;
- resta ferma la contestabilità in sede giudiziale degli aspetti legati al pagamento dell'imposta (Cass. Civ., sez. trib., sent. 12006/2015);
- è disciplinata dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, d. lgs. 472/1997;
- è espressamente esclusa in relazione alle sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi.



Accertamento con adesione

- si sostanzia in un “accordo” tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto, all’esito di un contraddittorio, sia prima che dopo l’emissione dell’atto impositivo;
- è alternativo alla presentazione del ricorso davanti al giudice tributario e alla definizione agevolata delle sanzioni;
- la proposizione dell’istanza sospende per novanta giorni il termine per la proposizione del ricorso;
- consente al contribuente di usufruire della **riduzione delle sanzioni a 1/3 del minimo**;
- per i tributi erariali è disciplinato dal d. lgs. 218/1997.



Il perfezionamento dell'accordo

- l'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, 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, d. lgs. 218/1997);
- il versamento delle somme è effettuato entro venti giorni dalla redazione dell'atto (art. 8, comma 1, d. lgs. 218/1997);
- la definizione si perfeziona con il versamento di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata (art. 9, d. lgs. 218/1997).



Effetti dell'accordo

- l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio (art. 2, comma 3, e 3, comma 4, d. lgs. 218/1997);
- l'ulteriore azione accertatrice dell'ente non è esclusa nei casi previsti dall'art. 2, comma 4 (si segnala in particolare la lettera b): «*se la definizione riguarda accertamenti parziali*»);
- l'accertamento originario perde efficacia.



La rateizzazione degli importi

L'art. 2, comma 2, d. lgs. 159/2015, ha integralmente sostituito l'art. 8, d.lgs. 218/1997:

- è ammessa la possibilità di pagamento rateale delle somme *«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»*;
- sull'importo delle rate successive alla prima *«sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata»*;
- in caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applica l'art. 15-ter, DPR 602/1973 (decadenza dal beneficio della rateazione, salvo il caso di lieve inadempimento: iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti; applicazione della sanzione di cui all'art. 13, d. lgs. 471/1997 aumentata della metà).



Accertamento con adesione e tributi locali

- nell'esercizio della propria autonomia regolamentare, gli enti locali possono estendere l'applicabilità dell'istituto ai propri tributi (art. 50, legge 27/12/1997 n° 449, preceduto, in relazione alla sola ICI, dall'art. 59, comma 1, lett. m), d. lgs. 446/1997);

«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.»



Accertamento con adesione e tributi locali

- in difetto di recepimento regolamentare l'eventuale istanza presentata dal contribuente è priva di effetti;
- il regolamento comunale potrà limitare l'applicabilità dell'istituto a singoli tributi e/o fattispecie e/o disciplinare una propria procedura, alternativa a quelle contemplate dal d. lgs. 218/1997;
- si ritiene comunemente 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.



La nuova disciplina la nuova disciplina del reclamo e della mediazione tributaria

(art. 17-bis, d. lgs. 546/1992)



Origini dell'istituto

- art. 39, comma 9, D.L. 98/2011, il quale aveva aggiunto al d. lgs 546/1992 l'articolo 17-*bis*;
- applicazione limitata alle sole «*controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate*»;
- introduzione del ricorso, a pena di inammissibilità (in seguito: a pena di improcedibilità), in forma di reclamo «*alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto*»;
- il reclamo poteva contenere una «*motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa*»;
- decorsi novanta giorni senza che fosse stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che fosse stata conclusa la mediazione, il reclamo produceva gli effetti del ricorso.



L'estensione dell'istituto

Ratio: introdurre un filtro generalizzato per tutte le controversie di minor valore, sul rilievo che le controversie di valore inferiore a ventimila euro costituivano circa il 70% della cause pendenti e addirittura il 90% dei ricorsi proposti nei confronti degli enti locali, pur rappresentando appena il 2% del valore delle somme in contestazione.

Problema: sono stati rispettati i limiti della legge delega (in cui non si fa espresso riferimento a tale generalizzazione)?



Il criterio della legge delega

Art. 10, comma 1, lettera a), legge 11/3/2014 n° 23:

«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»



Ambito di applicazione

Sono **soggette** alla procedura di reclamo/mediazione:

- le controversie di «*valore non superiore a ventimila euro*», se relative ad avvisi notificati entro il 31/12/2017;
- le controversie di «*valore non superiore a cinquantamila euro*», se relative ad avvisi notificati successivamente al 31/12/2017 (art. 17-bis, d.lgs. 546/1992 come modificato dall'art. 10, co. 2, d.l. 50/2017);
- le controversie catastali.

Il **valore della controversia** «è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2».



Restano **escluse**;

- controversie di valore indeterminabile diverse dalla controversie catastali (comma 1);
- controversie di cui all'art. 47-bis, relative ad atti di recupero di aiuti di Stato illegittimi (comma 10).

Sono **escluse dalla mediazione**:

- controversie relative a 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 (art. 17-bis, comma 1-bis, aggiunto dall'art. 10, co. 3-bis, d.l. 50/2017).

Controversie in tema di **riscossione**:

- le disposizioni dell'art. 17-bis *«si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53»* del d.lgs. 446/1997.

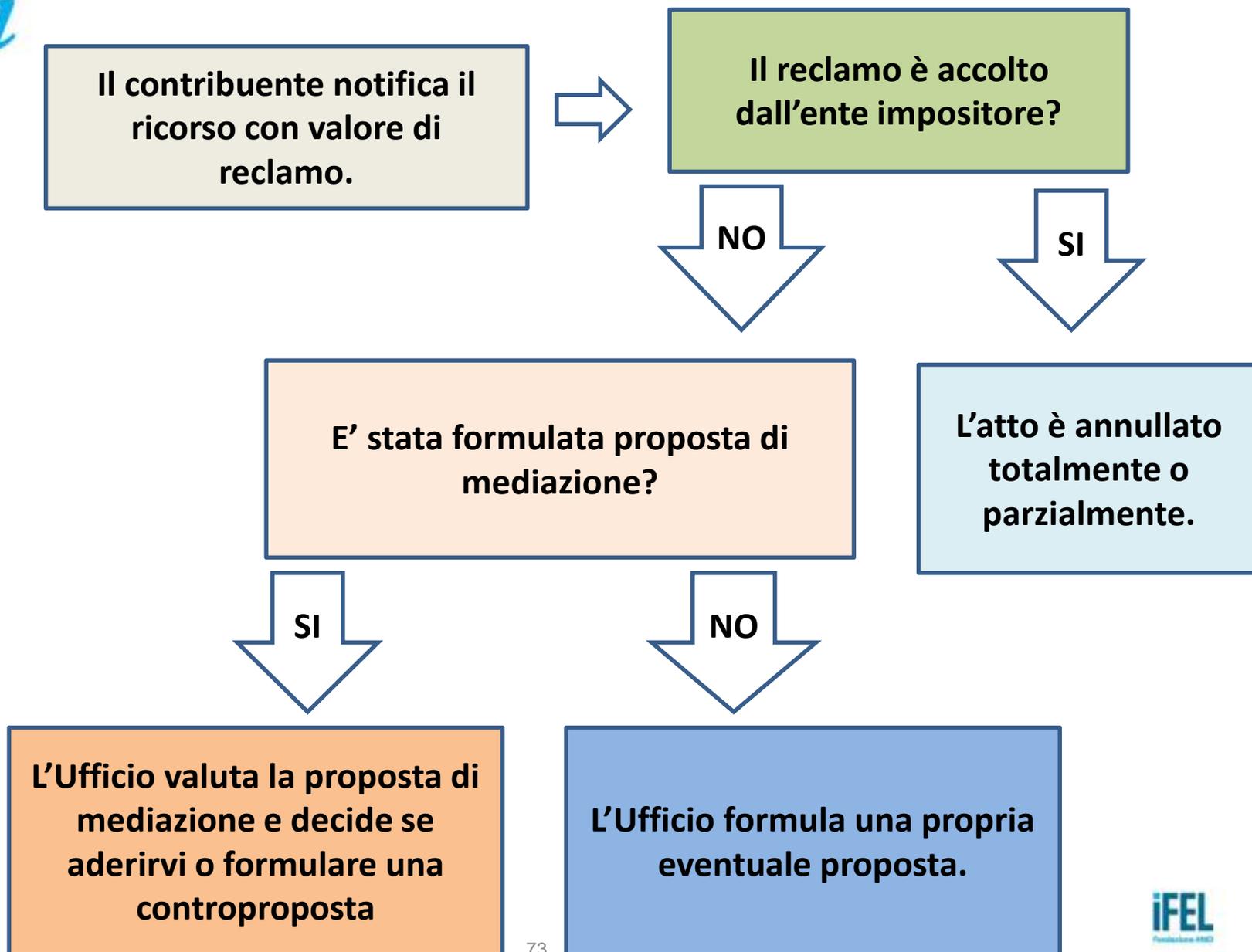


L'avvio del procedimento

- il ricorso giurisdizionale produce **anche** gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa;
- le Agenzie fiscali, 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 suddetta regola si applica **compatibilmente** con la propria struttura organizzativa.



Riepilogo della procedura





La valutazione della mediazione

- l'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta «**avuto riguardo**»:
 - 1) «*all'eventuale incertezza delle questioni controverse*»;
 - 2) «*al grado di sostenibilità della pretesa*»;
 - 3) «*e al principio di economicità dell'azione amministrativa*».

(*) sulla valutazione della mediazione, vedi anche circolare Agenzia della Entrate n° 9/E del 19/3/2012.



Gli effetti sul ricorso giurisdizionale

- 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;
- al suddetto termine si applica la sospensione feriale dei termini processuali;
- il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di novanta giorni per la conclusione della procedura;
- se la commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.



Effetti sulla riscossione

- la **riscossione e il pagamento delle somme** dovute in base all'atto oggetto di reclamo **sono sospesi fino alla scadenza del termine di novanta giorni** per la conclusione della procedura, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.



Il perfezionamento della mediazione

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.



Il perfezionamento della mediazione

Controversie aventi per oggetto la **restituzione di somme**:

- la mediazione si perfeziona con la **sottoscrizione** di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento;
- l'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.



Le agevolazioni in tema di sanzioni

- le sanzioni amministrative si applicano nella misura del **trentacinque per cento del minimo** previsto dalla legge (la disciplina precedente prevedeva il quaranta per cento);
- l'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi ma, sulle somme eventualmente dovute a tale titolo, non si applicano sanzioni e interessi;
- l'art. 12, comma 8, d. lgs. 472/1997, è stato novellato dal d.lgs. 158/2015, estendendo anche al reclamo/mediazione la regola secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.



Il versamento degli importi dovuti

Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del d. lgs. 218/1997.

Pertanto:

- è ammessa la possibilità di pagamento rateale delle somme *«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»*;
- sull'importo delle rate successive alla prima *«sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata»*;



Il versamento degli importi dovuti

- si decade dal beneficio della rateazione qualora si ometta di versare una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva;
- in caso di decadenza dalla rateizzazione, gli importi residui sono iscritti a ruolo i residui importi dovuti a titolo di ed è 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”*;
- è applicabile l'art. 15-ter, comma 3, DPR n. 602/1973, in virtù del quale è esclusa la decadenza in caso di c.d. *“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* (si iscrive a ruolo l'eventuale frazione non pagata, la sanzione di cui all'art. 13, d. lgs. 471/1997, commisurata all'importo non pagata nel termine e gli interessi).



Questioni applicative

- In tema di tributi locali, è necessario recepire l'istituto in un apposito regolamento?
- L'istituto si applica ai ricorsi spediti entro il 31/12/2015 e ricevuti dall'ente impositore a gennaio 2016?
- Come si calcola il valore della causa, nel caso di ricorso cumulativo?
- Nel caso di controversie di valore superiore a tremila euro, è indispensabile l'assistenza di un difensore abilitato?
- La reclamabilità dell'atto esclude la proponibilità di un'istanza di accertamento con adesione?
- Al ricorso/reclamo deve essere allegata documentazione?



Questioni applicative

- Al termine di novanta giorni per la definizione della procedura, si applica la proroga al primo giorno non festivo del termine processuale che scada il sabato o un giorno festivo?
- In caso di definizione negativa della procedura prima del novantesimo giorno, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre immediatamente?
- Le controversie reclamabili possono essere, successivamente, oggetto di conciliazione?
- All'eventuale silenzio dell'ufficio, può essere attribuito il valore di accoglimento tacito del reclamo o della eventuale proposta di mediazione?



Questioni applicative

- In caso di accoglimento parziale del reclamo, il contribuente può definire in via agevolata le sanzioni residue?

In questo caso, trova applicazione l'art. 2-*quater*, comma 1-*sexies*, del d.l. n° 564/1994, n. 564, introdotte dall'articolo 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 159/2015, ai sensi del 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”* (cfr: Ag. Entr., circ. n° 38 del 29/12/2015).



Questioni applicative

- In caso di mancato pagamento della somma concordata a titolo di rimborso, il contribuente può introdurre il giudizio di ottemperanza?

Agenzia delle Entrate (circ. n° 38 del 29/12/2015):

- l'accordo consente, qualora non venga data esecuzione al pagamento concordato, l'azione esecutiva davanti al giudice ordinario.

IFEL (nota n° 38 del 18/12/2015):

- il contribuente può agire innanzi al giudice ordinario per ottenere un decreto ingiuntivo.



La nuova disciplina della conciliazione giudiziale

(artt. 48, 48-bis e 48-ter, d. lgs. 546/1992)



Il criterio della legge delega

Art. 10, comma 1, lettera a), legge 11/3/2014 n° 23:

«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»



La conciliazione fuori udienza (art. 48)

- la conciliazione si perfeziona **prima dell'udienza** con la **sottoscrizione di un accordo** nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente;
- le parti «*presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia*»;
- all'udienza di trattazione (eventualmente fissata in seguito alla presentazione dell'istanza), la commissione verifica se ne «*sussistono le condizioni di ammissibilità*» e pronuncia la «*sentenza di cessazione della materia del contendere*»;
- se la conciliazione è solo parziale, la commissione procederà alla «*ulteriore trattazione della causa*».



La conciliazione in udienza (art. 48-bis)

- ciascuna parte, fino a 10 giorni liberi prima dell'udienza, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia;
- all'udienza «*la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità*», invita le parti alla conciliazione;
- la causa può essere eventualmente rinviata ad udienza successiva per il perfezionamento dell'accordo conciliativo;
- la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale «*nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento*»;
- il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente;
- la commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.



Misura delle sanzioni (art. 48-ter, co. 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**;
- nella misura del **cinquanta per cento** del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del **secondo grado di giudizio**.

L'art. 12, comma 8, d. lgs. 472/1997 è stato novellato dal d.lgs. 158/2015, estendendo anche alla conciliazione la regola secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta.



Il versamento delle somme dovute

- entro **venti giorni** dalla data di sottoscrizione dell'accordo, in caso di conciliazione fuori udienza, o dalla redazione del processo verbale, in caso di conciliazione all'udienza, deve procedersi al versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata;
- anche in caso di conciliazione, per la rateizzazione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 d. lgs. 218/1997.

Pertanto:

- è ammessa la possibilità di pagamento rateale delle somme *«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»*;
- sull'importo delle rate successive alla prima *«sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata»*;



Il mancato pagamento degli importi dovuti

- in caso di mancato pagamento delle somme dovute (o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva), l'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, umentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta*» (art. 48-ter, comma 3, d. lgs. 546/1992);



Il mancato pagamento degli importi dovuti

- si ritiene che, anche per la conciliazione, sia applicabile l'art. 15-ter, comma 3, DPR n. 602/1973, in virtù del quale è esclusa la decadenza in caso di c.d. «lieve inadempimento» (cfr. Ag. Entr., circ. n° 38 del 29/12/2015)

(Lieve inadempimento: insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro o tardivo versamento della rata, effettuato entro il termine di pagamento della rata successiva. Si iscrivono a ruolo l'eventuale frazione non pagata, la sanzione di cui all'art. 13, d. lgs. 471/1997, commisurata all'importo non pagato tempestivamente e gli interessi).



Questioni applicative

- L'accordo di conciliazione fuori udienza e l'istanza di definizione della controversia possono essere trasfusi in un unico atto?
- L'ammissibilità dell'istanza per la conciliazione in udienza, presuppone la richiesta di trattazione in udienza pubblica?
- Se la commissione rileva l'irregolarità formale dell'accordo conciliativo sottoscritto fuori udienza ma le parti ribadiscono la loro volontà conciliativa, possono applicarsi le disposizioni relative alla conciliazione in udienza?
- La commissione può prendere in considerazione istanze di conciliazione tardive o formulate verbalmente all'udienza?
- L'invito alla conciliazione può essere il risultato di un'autonoma iniziativa della commissione?

fi

Strumenti deflattivi del contenzioso e responsabilità per danno erariale



Conciliazione giudiziale e limitazione di responsabilità

Art. 29, D.L. 31/5/2010 n° 78

Concentrazione della riscossione nell'accertamento
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**.



Reclamo/mediazione e limitazione di responsabilità

Art. 39, D.L. legge 6/7/2011 n° 98

Disposizioni in materia di riordino della giustizia tributaria

9. Dopo l'articolo 17 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, è inserito il seguente articolo:

«Art. 17-bis (Il reclamo e la mediazione) (...)»

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.



Cenni sulla struttura generale del processo tributario e le principali fasi del giudizio

Normativa di riferimento

- D. Lgs. 31 dicembre 1992 n° 546 (*«Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n° 413»*)
- Codice di procedura civile:
 - «*I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*» (cfr. art. 1, comma 2, d.lgs. 546/92).
 - «*Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*» (cfr. art. 49, d.lgs. 546/92).



Struttura impugnatoria del giudizio

- **i motivi di ricorso costituiscono la causa petendi della domanda di annullamento** dell'atto impositivo, con conseguente inammissibilità di nuove cause petendi introdotte in corso di causa o con l'appello (C. 440/2015);
- l'esame, da parte della commissione tributaria provinciale, di un motivo di nullità dell'avviso di accertamento **non dedotto dalla parte interessata dà luogo ad un vizio di extrapetizione** (C. 20393/2007);
- **l'Ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale, e la sua pretesa è quella risultante dall'atto impugnato**, sia per quanto riguarda il petitum sia per quanto riguarda la causa petendi (C. 15026/2014);



- non ha natura di «impugnazione-annullamento» di «impugnazione-merito», in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio. Ne discende che, **ove il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria** e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte (C. 15825/2006).



Oggetto della giurisdizione tributaria (art. 2 d. lgs. 546/1992)

Appartengono alla giurisdizione tributaria:

- «tutte le controversie aventi ad oggetto i **tributi di ogni genere e specie comunque denominati**, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio»;
- le controversie catastali.

Restano escluse:

- le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del d.P.R. 602/1973.



Il difetto di giurisdizione

- il difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie è rilevabile, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo ed è ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione previsto dall'art. 41, primo comma, c.p.c. (art. 3, d. lgs. 546/1992);
- il coordinamento di tale regola con il principio del giudicato implica però la **necessità dell'impugnazione di parte della pronunzia, espressa o tacita, sulla sussistenza della giurisdizione;**
- si esclude che il difetto di giurisdizione possa essere dedotto dalla parte che ha agito in giudizio;
- la riconducibilità dell'atto impugnato all'elencazione di cui all'art. 19, d. lgs. 546/1992, non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda.



La sentenza che declina la giurisdizione

Art. 59 – legge 18/6/2009 n° 69

Decisione delle questioni di giurisdizione

1. Il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, tributaria o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione indica altresì, se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione. La pronuncia sulla giurisdizione resa dalle sezioni unite della Corte di cassazione è vincolante per ogni giudice e per le parti anche in altro processo.

2. Se, **entro il termine perentorio di tre mesi** dal passaggio in giudicato della pronuncia di cui al comma 1, la domanda è riproposta al giudice ivi indicato, nel successivo processo le parti restano vincolate a tale indicazione e **sono fatti salvi gli effetti sostanziali e processuali che la domanda avrebbe prodotto** se il giudice di cui è stata dichiarata la giurisdizione fosse stato adito fin dall'instaurazione del primo giudizio, **ferme restando le preclusioni e le decadenze intervenute.** (...).

2. (...) Ai fini del presente comma la domanda si ripropone con le modalità e secondo le forme previste per il giudizio davanti al giudice adito in relazione al rito applicabile.
3. Se sulla questione di giurisdizione non si sono già pronunciate, nel processo, le sezioni unite della Corte di cassazione, il giudice davanti al quale la causa è riassunta può sollevare d'ufficio, con ordinanza, tale questione davanti alle medesime sezioni unite della Corte di cassazione, fino alla prima udienza fissata per la trattazione del merito. Restano ferme le disposizioni sul regolamento preventivo di giurisdizione.

4. L'inosservanza dei termini fissati ai sensi del presente articolo per la riassunzione o per la prosecuzione del giudizio comporta l'estinzione del processo, che è dichiarata anche d'ufficio alla prima udienza, e impedisce la conservazione degli effetti sostanziali e processuali della domanda.
5. In ogni caso di riproposizione della domanda davanti al giudice di cui al comma 1, le prove raccolte nel processo davanti al giudice privo di giurisdizione possono essere valutate come argomenti di prova.



La competenza

Il riparto di competenza tra le commissioni tributarie è fondato sull'unico criterio del territorio (art. 4, d. lgs. 546/1992).

In via di approssimazione, le commissioni provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori che hanno sede nella loro circoscrizione.

Le commissioni regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.



Art. 4. Competenza per territorio.

1. Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione. Se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

() comma dichiarato incostituzionale nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore (C. Cost., sent. 3/3/2016 n° 44).*

Art. 4. Competenza per territorio.

(...)

2. Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.



Il momento di determinazione della giurisdizione (e della competenza)

Art. 5 c.p.c. - Momento determinante della giurisdizione e della competenza

La giurisdizione e la competenza si determinano con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della domanda e non hanno rilevanza rispetto ad esse i successivi mutamenti della legge o dello stato medesimo.

() disposizione non applicabile nei casi di dichiarazione di illegittimità costituzionale di norme sulla giurisdizione.*



Introduzione del giudizio: art. 18 d. lgs. 546/1992

Il giudizio di primo grado è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale.

Il giudizio di appello è introdotto con ricorso alla commissione tributaria regionale (artt. 52 e 53).



Contenuto del ricorso

Art. 18 – Il ricorso

(...)

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 *[del Ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione]* nei cui confronti il ricorso è proposto;
- d) **dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;**
- e) **dei motivi.**



Art. 18 – Il ricorso

(...)

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.



Il ricorso cumulativo

- è ammissibile la proposizione di un unico ricorso cumulativo avverso più atti di accertamento, dovendo ritenersi applicabile nel processo tributario l'articolo 104 c.p.c., il quale consente la proposizione contro la stessa parte - e quindi la trattazione unitaria - di una pluralità di domande anche non connesse tra loro (C. 23347/2008);
- non è, tuttavia, ammissibile la proposizione di un ricorso collettivo (proposto da più parti) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili) da parte di una pluralità di contribuenti destinatari di individuali e distinti rapporti giuridici d'imposta che risulti fondato esclusivamente sulla medesima «ratio decidendi», **essendo necessario che tra le cause intercorrano questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto** e che esse non siano soltanto uguali in astratto ma consistano in un identico fatto storico da cui siano determinate le impugnazioni dei contribuenti, con la conseguente virtuale possibilità di un contrasto di giudicati in caso di decisione non unitaria (C. 10578/2010).



Il ricorso in appello

Art. 53 – Forma dell'appello

1. Il ricorso in appello contiene l'indicazione della commissione tributaria a cui è diretto, dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto, gli estremi della sentenza impugnata, l'esposizione sommaria dei fatti, l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione. Il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati o se non è sottoscritto a norma dell'art. 18, comma 3.

(...)



La notificazione del ricorso: artt. 20 e 16

Il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16 (art. 20)

- a) «secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile»
- b) «direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento»;
- c) «all'ufficio del Ministero delle Finanze o all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato che ne rilascia ricevuta sulla copia.»

Per la notificazione a mezzo PEC, vedi art. 16-bis, comma 3.



La consegna al protocollo dell'Ente

- in base al principio di economicità ed efficacia dell'azione amministrativa, corollario del principio costituzionale di buon andamento dell'amministrazione ex art. 97 cost., **l'apposizione sulla prima pagina del documento incorporante l'atto di appello, da parte dell'ufficio destinatario della notificazione diretta dell'appello, del timbro con la data della consegna, pur senza numero di protocollo ovvero rilascio della relativa ricevuta, è comportamento sufficiente a dimostrare che la notificazione si è perfezionata**, con l'acquisizione del documento, da parte dell'ufficio destinatario (C. 18339/2007).



La spedizione del piego imbustato

- la spedizione del ricorso o dell'atto d'appello a mezzo posta in busta chiusa, pur se priva di qualsiasi indicazione relativa all'atto in esso racchiuso anziché in plico senza busta come previsto dall'art. 20 del d.lg. n. 546 del 1992, costituisce una **mera irregolarità se il contenuto della busta e la riferibilità alla parte non siano contestati**, essendo, altrimenti, onere del ricorrente o dell'appellante dare la prova dell'infondatezza della contestazione formulata (C. 15309/2014; 13666/2009);
- la notifica al difensore di due parti di due atti di appello racchiusi in una unica busta non è nulla e non determina l'inammissibilità del gravame, giacché quest'ultima **non può mai conseguire a vizi di natura meramente formale che non pregiudichino interessi costituzionalmente protetti**, quali l'effettività del contraddittorio (C. 3042/2008).



Il termine per la notificazione del ricorso: art. 21

- a) a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnato;
- b) decorsi novanta giorni dalla domanda di restituzione ed entro i termini di prescrizione, se impugnato silenzio-rifiuto alla restituzione



Il ricorso per il rimborso di somme

- il ricorso del contribuente al giudice tributario per ottenere il rimborso di somme che egli assume indebitamente versate **può essere proposto soltanto nei confronti di un provvedimento di diniego del rimborso esplicito o implicito;**
- il mancato decorso del termine di novanta giorni dalla presentazione della domanda di restituzione, previsto dall'art. 21, comma 2, d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546), comporta l'inammissibilità del ricorso per difetto di un presupposto processuale (atto impugnabile), rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio;
- una volta formatosi il silenzio rifiuto, il ricorso è sempre proponibile fino a quando non si prescrive il diritto alla restituzione.

(C. 6724/2008 n° 6724; C. 21356/2012)



Introduzione del giudizio: art. 17-bis

Eventuale esperimento della procedura di reclamo/mediazione (art. 17-bis)

- per le controversie di valore non superiore a ventimila euro e per quelle catastali (cinquantamila euro, in relazione ad avvisi notificati dal 1° gennaio 2018), il ricorso **di primo grado** produce **anche** gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa;
- 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.



La costituzione del ricorrente: art. 22

Mediante deposito o trasmissione a mezzo posta del ricorso.

A pena di inammissibilità entro trenta giorni dalla notificazione o dalla scadenza del termine di novanta giorni per la conclusione del procedimento di mediazione.

All'atto della costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione al ruolo, contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso nonché la prova del versamento del contributo unificato tributario.



Dopo la costituzione del ricorrente:

Iscrizione del ricorso nel registro generale e costituzione del fascicolo d'ufficio (art. 25).

Costituzione della parte resistente (art. 23).



La rappresentanza processuale dell'ente locale

La rappresentanza processuale **generale** dell'ente locale è attribuita dall'art. 50, comma 2, d. lgs. 267/2000 al sindaco e al presidente della provincia.

La giurisprudenza ha chiarito (cfr. Cass. Civ., SS.UU., sent. n° 12872 del 16/6/2005) che:

- lo **Statuto** del comune (atto a contenuto normativo di rango paraprimary o subprimary, la cui conoscenza appartiene alla scienza ufficiale del giudice) **può legittimamente affidarla ai dirigenti**;
- l'autorizzazione alla lite da parte della giunta comunale non costituisce più, in linea generale, atto necessario ai fini della proposizione o della resistenza all'azione, salva restando la possibilità per lo statuto comunale di prevedere l'autorizzazione della giunta, ovvero di richiedere una preventiva determinazione del competente dirigente.



La rappresentanza processuale dell'ente locale

In materia tributaria, la rappresentanza processuale è attribuita anche al dirigente dell'ente locale impositore (art. 11, comma 3, d. lgs. 546/1992).

Art. 11. Capacità di stare in giudizio.

3. L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.

() comma sostituito dall'art. 3-bis DL 31/3/05 n° 44, convertito nella legge 31/5/05 n° 88.*



Gestione del tributo e difesa in giudizio

Il potere del funzionario responsabile del tributo di rappresentare in giudizio l'ente locale può discendere direttamente dalla legge istitutiva del singolo tributo.

In materia di IUC, ai sensi dell'art. 1, comma 692, legge 147/2013: *«Il comune designa il funzionario responsabile a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, **nonché** la rappresentanza in giudizio per le controversie relative al tributo stesso.»*

f

In tema di contenzioso tributario relativo alla Tarsu, la circostanza che l'atto di appello del Comune sia stato sottoscritto da un funzionario e da un dirigente del Comune non è causa di nullità dell'atto, in quanto l'art. 74 d.lg. 15 novembre 1997 n. 507 concede specificamente al Comune la facoltà, in detta materia, di designare un funzionario cui attribuire la funzione ed i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, precisando che a questi spetta anche di sottoscrivere le richieste, gli avvisi, i provvedimenti relativi e di disporre i rimborsi; pertanto, **attesa l'ampiezza dei relativi poteri dispositivi di natura sostanziale, deve ritenersi che tra le competenze del funzionario responsabile sia compresa anche la gestione dell'eventuale contenzioso, rappresentando essa non già un'attività diversa ed ulteriore, ma soltanto l'attività successiva necessaria al fine di difendere in giudizio la pretesa tributaria dell'ente** come già in precedenza affermata negli atti impositivi.

(Cass. Civ., sez. trib., sent. 28 gennaio 2010 n°1855)



La costituzione della parte resistente

Art. 23 - Costituzione in giudizio della parte resistente

1. L'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.
2. La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.
3. (...).



La costituzione tardiva

- l'inosservanza del termine per la costituzione in giudizio della parte resistente non ne implica l'inammissibilità ma esclusivamente la **decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi**. Resta integro il diritto della parte di difendersi, negando i fatti costitutivi della pretesa attrice o contestando l'applicabilità delle norme di diritto invocate dal ricorrente, sia di produrre documenti (C. 18962/2005 n° 18962; C. 16119/2007);
- è ammissibile la costituzione dell'appellato in udienza, al fine di partecipare alla discussione orale della causa all'udienza (C. 2925/2010);



Contenuto dell'atto di controdeduzioni

Art. 23 - Costituzione in giudizio della parte resistente

(...)

3. Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e istando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa.

PRINCIPIO DI NON CONTESTAZIONE:

Art. 115 c.p.c. - Disponibilità delle prove

Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita.

(...)



Art. 125 c.p.c. – Contenuto e sottoscrizione degli atti di parte

Salvo che la legge disponga altrimenti, la citazione, il ricorso, la comparsa, il controricorso, il precetto debbono indicare l'ufficio giudiziario, le parti, l'oggetto, le ragioni della domanda e le conclusioni o la istanza, e, tanto nell'originale quanto nelle copie da notificare, debbono essere sottoscritti dalla parte, se essa sta in giudizio personalmente, oppure dal difensore che indica il proprio codice fiscale. Il difensore deve altresì indicare il proprio numero di fax.



Le ulteriori fasi del giudizio:

Assegnazione del ricorso
alla sezione (art. 26)

Esame preliminare da
parte del presidente
della sezione (art. 27)

Il presidente, con decreto soggetto a reclamo (art. 28):

- a) dichiara l'inammissibilità, se manifesta;
- b) dichiara, ove ne sussistano i presupposti, la sospensione, l'interruzione e l'estinzione del processo.

Nomina del relatore e fissazione
dell'udienza di trattazione (art. 30)



Le ulteriori fasi del giudizio:

Notificazione dell'avviso di trattazione
(art. 31)

Alle sole parti costituite, almeno trenta giorni liberi prima

Deposito di documenti e memorie
(art. 32)

- documenti: entro venti giorni liberi, prima dell'udienza;
- memorie: entro dieci giorni liberi, prima dell'udienza;
- repliche: entro cinque giorni liberi, prima dell'udienza in camera di consiglio .



Le ulteriori fasi del giudizio:

Trattazione
(artt. 33-34)

- a) in camera di consiglio;
- b) in pubblica udienza, se una parte lo richiede con istanza da depositare in segreteria e da notificare alle altre parti entro il termine per il deposito di memorie

Deliberazione del
collegio giudicante
(art. 35)

Immediatamente dopo la
trattazione o entro trenta
giorni



Publicazione e comunicazione della sentenza

Publicazione della sentenza (art. 37)

Mediante deposito nella segreteria entro trenta giorni dalla data della deliberazione

Comunicazione del dispositivo della sentenza (art. 37)

Alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito



Fenomeni eventuali

- astensione e ricusazione dei componenti della commissione (art. 6);
- proposizione di ricorso per motivi aggiunti (art. 24);
- riunione dei ricorsi (art. 29);
- sospensione (art. 39);
- interruzione (art. 40);
- estinzione (artt. 44 – 45 - 46);
- incidente cautelare (istanza di sospensione dell'atto impugnato; art. 47);
- conciliazione (artt. 48 - 48bis - 48ter).



Le impugnazioni: nozione

I rimedi offerti dall'ordinamento processuale avverso le sentenze errate e/o ingiuste



I mezzi di impugnazione

Art. 50. I mezzi d'impugnazione.

1. I mezzi per impugnare le sentenze delle commissioni tributarie sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione.

() Il processo tributario non contempla, quali mezzi di impugnazione, né il regolamento di competenza, né l'opposizione di terzo.*

Il regolamento di competenza, espressamente escluso dall'art. 5, comma 4, è ammesso dalla giurisprudenza avverso i provvedimenti che dispongono la sospensione del processo (C. 11140/2005).



I termini per l'impugnazione

La tempestività dell'impugnazione è subordinata al **contemporaneo** rispetto di due termini:

1) **termine «breve»**, decorrente dalla eventuale notificazione della sentenza ad istanza di parte: **60 gg.** (art. 51 d.lgs. 546/92).

La notifica è effettuata «a norma dell'articolo 16» (art. 38);

2) **termine «lungo»**, decorrente dalla pubblicazione (= deposito in segreteria) della sentenza (art. 327, co. 1, c.p.c.):

2.1) un anno (cause introdotte in primo grado prima del 4/7/2009);

2.2) **sei mesi** (cause introdotte in primo grado dal 4/7/2009).

Si applica la sospensione feriale dei termini processuali dal 1° agosto al 31 agosto (sino al 2014: dal 1° agosto al 15 settembre).



Un limite all'impugnabilità delle sentenze: l'acquiescenza

Art. 329 c.p.c. - Acquiescenza totale o parziale

Salvi i casi di cui ai nn. 1, 2, 3 e 6 dell'articolo 395, l'acquiescenza risultante da accettazione espressa o da atti incompatibili con la volontà di avvalersi delle impugnazioni ammesse dalla legge ne esclude la proponibilità.

L'impugnazione parziale importa acquiescenza alle parti della sentenza non impugnate.



Le disposizioni applicabili all'appello

Art. 61 - Norme applicabili.

1. Nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione.

Art. 49 – Disposizioni generali applicabili.

1. Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, *[escluso l'art. 337]* e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto.

() Le parole «escluso l'art. 337» sono state abrogate dall'art. 9, co. 1, lettera u), D.lgs. 156/2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016.*



La competenza sull'appello

Art. 52 - Giudice competente e legittimazione ad appellare.

1. La sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale competente a norma dell'art. 4, comma 2.

(...)

Art. 4. Competenza per territorio.

(...)

2. Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione.



Contenuto dell'atto di appello

Art. 53. Forma dell'appello.

1. Il ricorso in appello contiene l'indicazione della commissione tributaria a cui è diretto, dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto, gli estremi della sentenza impugnata, l'esposizione sommaria dei fatti, l'oggetto della domanda ed i **motivi specifici** dell'impugnazione. Il ricorso in appello è inammissibile se manca o è assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati o se non è sottoscritto a norma dell'art. 18, comma 3.

(...)



La proposizione dell'appello

Art. 53. Forma dell'appello.

2. Il ricorso in appello è proposto nelle forme di cui all'art. 20, commi 1 e 2, nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado (...).

Art. 20. Proposizione del ricorso.

1. Il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16.
2. La spedizione del ricorso a mezzo posta dev'essere fatta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. In tal caso il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione nelle forme sopra indicate.



La proposizione dell'appello

Art. 16. Comunicazioni e notificazioni.

4. Gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2.

I messi speciali degli uffici finanziari hanno il potere di effettuare validamente notifiche nell'ambito del procedimento speciale dinanzi alle commissioni tributarie, essendone privi solo nell'ambito del procedimento per cassazione. Detti messi, pertanto, sono legittimati anche alla notifica dell'atto di appello (C. 8976/2007).



La costituzione dell'appellante

- l'appello notificato deve essere depositato presso la segreteria della commissione «*a norma dell'art. 22, commi 1, 2 e 3*» (art. 53, comma 2);
- per gli appelli, notificati senza l'impiego dell'ufficiale giudiziario entro il 12 dicembre 2014, una copia dell'appello doveva essere depositata, nello stesso termine e a pena di inammissibilità, presso la segreteria della commissione provinciale;
- subito dopo il deposito del ricorso in appello, la segreteria della commissione tributaria regionale chiede alla segreteria della commissione provinciale la trasmissione del fascicolo del processo, che deve contenere copia autentica della sentenza (art. 53, comma 3).



Costituzione dell'appellato e termine per l'appello incidentale

Art. 54. Controdeduzioni dell'appellato e appello incidentale.

1. Le parti diverse dall'appellante debbono costituirsi nei modi e termini di cui all'art. 23 depositando apposito atto di controdeduzioni.
2. Nello stesso atto depositato nei modi e termini di cui al precedente comma può essere proposto, **a pena d'inammissibilità**, appello incidentale.



L'appello incidentale

Art. 333 c.p.c. - Impugnazioni incidentali

Le parti alle quali sono state fatte le notificazioni previste negli articoli precedenti debbono proporre, a pena di decadenza, le loro impugnazioni in via incidentale nello stesso processo.

Art. 335 c.p.c. - Riunione delle impugnazioni separate.
Tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza debbono essere riunite, anche d'ufficio, in un solo processo.



L'appello incidentale tardivo

Art. 334 c.p.c. Impugnazioni incidentali tardive

Le parti, contro le quali è stata proposta impugnazione e quelle chiamate ad integrare il contraddittorio a norma dell'art. 331, possono proporre impugnazione incidentale anche quando per esse è decorso il termine o hanno fatto acquiescenza alla sentenza.

In tal caso, se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, l'impugnazione perde ogni efficacia.

f

- per la proposizione dell'appello incidentale ad opera della parte non totalmente vittoriosa in primo grado **non occorrono formule sacramentali**, essendo sufficiente che dal complesso delle deduzioni e delle conclusioni formulate dall'appellato nella comparsa di costituzione risulti in modo non equivoco la volontà di ottenere la riforma della decisione del primo giudice nella parte sfavorevole all'appellato (C. 15501/2010);
- anche nel processo tributario è **proponibile l'appello incidentale tardivo** (C. 11349/2001);
- l'appello incidentale tardivo può riguardare anche questioni diverse da quelle prospettate con l'appello principale, **non potendo attribuirsi a questo strumento di difesa una pienezza diversa da quella dell'appello incidentale civile**, tenuto conto della tendenziale equiparazione del processo tributario a quello civile, stante il disposto dell'art. 49 del d.lgs. 546/1992 (C. 6650/2014).



L'onere di riproposizione delle questioni ed eccezioni non accolte

Art. 56. Questioni ed eccezioni non riproposte.

1. Le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate.

Art. 346 c.p.c. Decadenza dalle domande e dalle eccezioni non riproposte

Le domande e le eccezioni non accolte nella sentenza di primo grado, che non sono espressamente riproposte in appello, si intendono rinunciate.



- la parte totalmente vittoriosa in primo grado, in caso di gravame presentato dal soccombente, **non ha l'onere di proporre appello incidentale per dolersi del mancato accoglimento di eccezioni di rito o di merito o di ragioni della domanda**, essendo a tal fine sufficiente una loro specifica riproposizione a norma dell'art. 346 c.p.c. (C. 16768/2002);
- la parte rimasta soccombente sull'eccezione preliminare di decadenza, deve necessariamente proporre impugnazione sul punto, poiché la **dizione «non accolte» riguarda le sole domande ed eccezioni su cui il giudice non si sia espressamente pronunciato** (C. 23228/2015);

fi

- la regola per cui le domande e le eccezioni dell'appellato non accolte dalla sentenza di primo grado e non espressamente riproposte in appello si intendono rinunciate **si applica anche quando il contribuente non si sia costituito nel giudizio di appello** (C. 9217/2007);
- la riproposizione delle domande ed eccezioni non accolte ai sensi dell'art. 346 c.p.c., richiede che l'appellato manifesti la propria volontà in modo chiaro e preciso, non essendo sufficiente il richiamo generico alle deduzioni e conclusioni adottate in primo grado. La riproposizione, inoltre, va effettuata con la comparsa di risposta e, **a pena di decadenza, nel rispetto del termine di costituzione dell'appellato** (C. 11450/2017, in relazione all'appello civile).



Il divieto di domande ed eccezioni nuove

Art. 57. Domande ed eccezioni nuove.

1. Nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata.
2. Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio.

f

- la decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in quanto stabilita in favore di quest'ultima ed attinente a situazioni da questa non disponibili è rilevabile anche d'ufficio. E', dunque, **deducibile per la prima volta in appello la decadenza del contribuente dal diritto al rimborso per non aver presentato la relativa istanza** nel relativo termine, salvo che sul punto si sia già formato un giudicato interno (C. 10389/2011);
- il divieto concerne tutte le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre **non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese** e, cioè, alla contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili (C. 11223/2016).



Si è ritenuto che rappresentino **mere difese** o eccezioni in senso improprio, ammissibili anche in appello in quanto mera contestazione delle censure mosse all'atto impugnato con il ricorso, senza introduzione di alcun elemento nuovo d'indagine:

- a fronte dell'eccezione di decadenza e prescrizione sollevata dal contribuente, l'allegazione dell'**interruzione della prescrizione da parte dell'A.F.**, provata mediante produzione di documentazione, (C. 24214/2016);
- a fronte di un'istanza di rimborso d'imposta l'allegazione del **mancato versamento degli importi richiesti** o della loro utilizzazione in compensazione, a fronte dell'impugnazione del silenzio rifiuto (C. 23687/2016);

- la deduzione dell'Ufficio di elementi di fatto meramente volti ad integrare il quadro probatorio fondante la pretesa fiscale, senza mutarne i fatti costitutivi per come indicati nell'atto di accertamento (C. 25756/2014);
- l'esclusione del diritto al rimborso, derivante dall'adesione del contribuente ad un condono (C. 21197/2014).



Nuovi mezzi di prova e produzioni documentali

Art. 58. Nuove prove in appello.

1. Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile.
2. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.



La rimessione al giudice di primo grado (art. 59)

La commissione tributaria regionale **decide la controversia nel merito**, eventualmente rinnovando gli atti nulli compiuti in primo grado, tranne che nei seguenti casi, in cui la causa è rimessa alla commissione provinciale che ha emesso la sentenza impugnata:

- a) quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;
- b) quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;
- c) quando riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;
- d) quando riconosce che il collegio della commissione tributaria provinciale non era legittimamente composto;
- e) quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.

fi

- l'impugnazione con la quale l'appellante si limiti a dedurre soltanto i vizi di rito avverso una pronuncia che abbia deciso anche nel merito in senso a lui sfavorevole è ammissibile solo ove i vizi denunciati comporterebbero, se fondati, una rimessione al primo giudice ai sensi degli art. 353 e 354 c.p.c. e, nel caso specifico del processo tributario (ricorrente nella specie), dell'art. 59, comma 1, d.lg. 31 dicembre 1992 n. 546. **Al di fuori di tali ipotesi, l'appello fondato esclusivamente su vizi di rito, senza contestuale gravame contro l'ingiustizia della sentenza di primo grado, dovrà ritenersi inammissibile, oltre che per difetto di interesse, anche per non rispondenza al modello legale di impugnazione (C. 17026/2004).**



Non riproponibilità dell'appello inammissibile ed estinzione del giudizio

- l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto anche se non è decorso il termine stabilito dalla legge (art. 60, d. lgs. 546/1992);
- l'estinzione del giudizio di appello (o di revocazione ordinaria) dell'articolo 395 c.p.c. implica il passaggio in giudicato della sentenza impugnata (art. 338 c.p.c.).

fi

In conclusione:

*Un accordo mediocre è (quasi)
sempre preferibile ad una buona
causa.*

Grazie per l'attenzione.