

Formazione IFEL
per i Comuni

iFEL
Fondazione ANCI

**STRUMENTI
ALTERNATIVI AL
CONTENZIOSO -
L'ESECUZIONE DELLA
SENTENZA**

a cura di Maurizio Lovisetti
11 ottobre 2018



Indice

- **ACCERTAMENTO**
- **STRUMENTI ALTERNATIVI AL
CONTENZIOSO**
- **ESECUZIONE DELLE SENTENZE**

Formazione IFEL
per i Comuni

ACCERTAMENTO



| Obblighi contribuente | Poteri ente impositore |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - dichiarazione - liquidazione e versamento - collaborazione istruttoria | <ul style="list-style-type: none"> - istruttori - di accertamento - sanzionatori - esattivi |

| Irregolarità | Effetto |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Violazione senza debito - Debito senza violazione - Debito con violazione - Mancato versamento accertato | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Irrogazione sanzione ➤ Accertamento senza sanzione ➤ Accertamento con sanzione ➤ Riscossione coattiva |

AVVISO DI ACCERTAMENTO

| Accertamento | Fatto | Funzione | Sanzione |
|--|--|--|-------------|
| D'ufficio | Denuncia, originaria o di variazione, assente o Incompleta | Indica elementi non denunciati e determina tributo e accessori | 100% - 200% |
| In rettifica | Dichiarazione presente ma non conforme al vero | Corregge denuncia e determina tributo e accessori | 50% - 100% |
| Omesso, insufficiente o ritardato versamento | Non eseguito versamento dovuto, o in ritardo | Indica somme da versare e interessi (ex liquidazione) | 30% |



RAPPORTI DENUNCIA - ACCERTAMENTO

Omessa denuncia: presupposto accertamento d'ufficio

Denuncia infedele: presupposto accertamento in rettifica.

Prova: fatti indicati nella denuncia non vanno provati da EL

Accertamento definitivo: sostituisce denuncia:

- non occorre denuncia per anni successivi
- non applicabili ulteriori sanzioni
- consente riscossione anche per annualità successive.

Accertamento impugnato: non sostituisce la denuncia

- non consente riscossione per anni successivi:
- accertamento per ogni annualità.

MINIMO ACCERTABILE

Comma 668, l. 296/2006: nel rispetto dei principi posti dall'art. 25, l. 289/2002, EL stabiliscono per ciascun tributo importi fino ai quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi.

In mancanza: € 12,00 (art. 25, l. 289/2002)

Norma vale per tributi, non per entrate corrispettive

IL FALSO PROBLEMA DEL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE

Tributi non armonizzati NON ESISTE obbligo generalizzato, in assenza specifica prescrizione, avviare contraddittorio endoprocedimentale (Cass. S.U. 9 dicembre 2015, n. 24823 (conf. Cass. 20799/2017; 9747/2017; 9026/2017; 8027/2017; 7284/2017; 25959/2016, 9276/2016)).

CONTENUTO AVVISO

Soggetti

- ente che emana atto
- soggetti destinatari

Riferimenti

- tipo di atto
- tributo applicato
- violazione riscontrata
- presupposto
- periodo di imposta (anche più anni: Cass. 15639/2004; 19668/2004)

CONTENUTO AVVISO

Motivazione

- In fatto e in diritto

Specificazione

- imponente accertato
- aliquota applicata e relativa delibera;
- importi per tributo, addizionali, interessi e altri accessori;

Sanzioni

- trasgressore
- fatti attribuiti ed elementi probatori
- norme applicate
- criteri seguiti per determinare le sanzioni
- entità della sanzione irrogata

CONTENUTO AVVISO

Sottoscrizione

- Autografa
- meccanografica

Informazioni e avvertenze

- ufficio per informazioni complete sull'atto
- responsabile del procedimento;
- intimazione di pagare entro 60 giorni e modalità di pagamento;
- modalità per richiedere l'autotutela;
- possibilità accertamento con adesione;
- modalità e benefici per adesione ad atto notificato;
- CTP competente e modalità di impugnazione.

MOTIVAZIONE

Contenuto

- fonte informativa sottostante a rettifica operata
- elementi essenziali, oggettivi e soggettivi, pretesa tributaria

Motivazione per *relationem*, riferimento ad altro atto

- allegato o riprodotto contenuto essenziale.
- mero richiamo per atti già conosciuti o in possesso contribuente (Circ. 77/È/2001);

Non si devono allegare

- *circolari* AF: atti interni a carattere interpretativo non vincolanti per contribuente (Cass. 6205/2006).
- atti generali, noti con pubblicazione (Cass. 16739/2015; 12776/2014; Cass. 24483/2014)
- atti già in possesso contribuente (Cass. 20218/2105)

Motivazione e prova

Motivazione:

- requisito di forma-contenuto *dell'atto*, non integrabile nel processo
- indicazione ragioni in fatto e in diritto atto
- Consente a contribuente valutare opportunità di impugnare atto (Cass. 16373/2014)

Prova:

- riguarda fondatezza pretesa impositiva
- dimostrazione *in giudizio* verità fatti indicati in motivazione

Motivazione e prova

Onere probatorio (art. 2697 c.c.):

- EL: deve provare *fatti costitutivi* pretesa impositiva se contestati;
- contribuente: deve provare *fatti impeditivi, modificativi o estintivi* pretesa (agevolazioni, esenzioni, decadenza, ecc.)

Erronea o criticabile scelta criterio estimativo: riguarda non legittimità formale atto ma fondatezza pretesa: => CTP non può limitarsi annullare atto ma deve valutare merito e quantum.

Aree fabbricabili

Delibere di determinazione dei valori. Allegazione non necessaria per motivazione atto; necessaria per prova in giudizio (Cass. 27165/2011; 725/2010; 20496/2010; 683/09; 14872/08)

- Valore presuntivo: contribuente che contesta valutazione deve provarne incongruità (Cass. 21764/2009 e 16700/2007).
- Avviso accertamento validamente motivato *per relationem* se richiama delibera (Ctr Bari, 3055/3/2016).

Genericità riferimenti («in base agli atti in possesso dell'ente»): accertamento carente motivazione (Cass. 6636/2016).

Criterio di stima. “*Motivato avviso con enunciazione presupposti adottati e relative risultanze; idoneità criterio applicato attiene a prova pretesa*” (Cass. 4091-92/2015, Cass.10892/2015).

TERMINI DI ACCERTAMENTO

Dilatorio: notifica avviso non prima di 60 gg da rilascio verbale di verifica (art. 12 l. 212/2000), salvo particolare e motivata urgenza

Perentorio: notifica entro il 31.12 V° anno successivo:

- a presentazione dichiarazione infedele
- a scadenza termine dichiarazione omessa
- a scadenza termine pagamento omesso

anche per contestazione e l'irrogazione sanzioni.

Termini da rispettare a pena di decadenza

I TERMINI

Art. 2963. Computo dei termini di prescrizione.

- *I termini di prescrizione contemplati dal presente codice e dalle altre leggi si computano secondo il calendario comune.*
- *Non si computa il giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine e la prescrizione si verifica con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale*
- *Se il termine scade in giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo.*
- *La prescrizione a mesi si verifica nel mese di scadenza e nel giorno di questo corrispondente al giorno del mese iniziale.*
- *Se nel mese di scadenza manca tale giorno, il termine si compie con l'ultimo giorno dello stesso mese.*

INVALIDITA' DELL'ACCERTAMENTO

Inesistenza: *atto totalmente privo di effetti;*

- Insanabile
- non si consolida
- invocabile anche oltre termine per ricorso, contro atto successivo.

Annulabilità: carente nel contenuto essenziale o nella motivazione, notificato tardivamente

- può essere annullato
- è provvisoriamente efficace
- è possibile la sanatoria
- è possibile consolidazione

Irregolarità: vizi non incidenti sull'efficacia; eventuale remissioni in termini del contribuente.

INVALIDITA' DELL'ACCERTAMENTO

Irregolare atto mancante di informazioni e avvertenze:

- non indicata CTP competente e modalità impugnazione: non vizia; eventuale rimessione in termini (Cass. 23010/2009; 15143/2009);
- violazione norme *privacy*: conseguenze disciplinari e risarcimento danno;
- non indicato responsabile procedimento (Cass. 22197/2004):
 - Statuto contribuente: non prevede nullità;
 - d.l. 249/07: nullità solo per ruoli emessi da 1.6.2008.

ATTI DI DINIEGO

Diniego di rimborso. Ogni restituzione di tributi deve transitare attraverso impugnazione atto, espresso o tacito, di diniego (Cass. 21356/2012; Cass. 19639/2010; Cass. S.U. 207/2001).

Ricorso presuppone:

- versamento diretto, non a seguito atto autonomamente impugnabile (Cass. 7688/2012; 17587/2010;
- istanza di restituzione entro 5 anni da pagamento (art. 1, comma 164, l. 296/2006).

Non necessaria l'istanza se *rimborso d'ufficio*, in particolare a seguito di sentenza (art. 68, comma 2, D.lgs. 546/1992).

INVALIDITA' DELL'ACCERTAMENTO

Presentata l'istanza di rimborso l'ente può:

negare il rimborso (*diniogo espresso*); il diniego non impugnato entro 60 giorni estingue il credito del contribuente (Cass. 26087/2014);

restare inerte (*silenzio*) (art. ;

- il silenzio (non atto) non può consolidarsi;
- il contribuente può agire avanti le Commissioni entro il termine prescrizione ordinario decennale (art. 2946 c.c.).

Rimborso parziale. Il rimborso parziale equivale a un parziale diniego espresso, da impugnare entro i 60 giorni (Cass. 14243/2015; Cass. 8195/2015; Cass. 8195/2015, Cass. 14846/2008, Cass. 3918/1992; Cass. 8339/1987), salvo che si tratti di rimborso d'ufficio.

Diniego di agevolazioni

Agevolazione chiesta nella dichiarazione: il diniego avviene attraverso un avviso in rettifica della dichiarazione, impugnabile in via ordinaria

Agevolazione richiesta con specifica istanza:

- il diniego espresso è atto autonomamente impugnabile, suscettibile di consolidarsi anche con effetto pluriennale
- non è invece impugnabile il mero silenzio (Cass. 11082/2006; Cass. 19665/2004).

Diniego o revoca di rateazioni e sospensioni. E' ritenuto atto autonomamente impugnabile (Cass. S.U. 15647/2010; Cass. 7612/2010). E' atto ampiamente discrezionale, contestabile solo per *manifesta illogicità*.

ACCERTAMENTO E AZIONE ESECUTIVA

L'avviso di accertamento consente di incassare quanto accertato, ma non di agire esecutivamente (riscossione coattiva).

L'esecuzione presuppone un *titolo esecutivo* (art. 474 c.p.c.):

- ruolo e cartella esattoriale;
- ingiunzione fiscale.

Art. 1, c. 163, l. 296/2006: “*Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo*”.

La giurisprudenza ritiene che la norma si riferisca solo all'accertamento non opposto;

- *accertamento non impugnato*: 3 anni da definitività per notifica titolo; dopo prescrizione 5 anni ex art. 2948 c.c. per TARSU, TOSAP (Cass. 4283/2010; 24679/2011);
- *accertamento impugnato*, il titolo esecutivo è data da *sentenza*: prescrizione 10 anni dal deposito sentenza (art. 2953 c.c.)

Formazione IFEL
per i Comuni

**STRUMENTI
ALTERNATIVI AL
CONTENZIOSO**



INTERPELLO

Tipologie di interpello (art. 11, l. 212/2000)

- *Ordinario* – anche EL
- *probatorio*: condizioni e idoneità elementi probatori richiesti per specifici regimi fiscali – No per EL
- *Antiabuso* - anche EL
- *disapplicativo*: disapplicazione norme che limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta se dimostrato non vi sono effetti elusivi - No per EL

INTERPELLO ORDINARIO

(art. 11 l. 212/2000; d.lgs. 156/2015)

Richiesta di parere

- Istanza contribuente
- correttezza regime tributario concretamente applicabile a una fattispecie
 - Futura
 - Effettiva
 - personale
 - obiettiva incertezza normativa

INTERPELLO ORDINARIO

Regolamento locale

- non necessario
- può disciplinare dettagli applicativi e procedurali: modalità di presentazione, uffici competenti, comunicazione risposte,
- anche a favore contribuente: es. interpello successivo o collettivo;
- non a sfavore contribuente: es. estensione ipotesi di inammissibilità, aumento termine per risposta.

INTERPELLO ORDINARIO

Presupposti

- anteriorità: prima scadenza adempimento (termini ordinari)
- anche per fatti compiuti ma ripresentabili in futuro (Circ. 23/E del 2005)
- specificità: casi concreti e personali
- obiettiva incertezza normativa:
 - interpretazione di norme giuridiche
 - qualificazione giuridica fattispecie

Esclusioni

- se necessari accertamenti tecnici (art. 1 D.M. 209/2001): es. valore terreni edificabili ICI; misurazione superfici TARSU;
- incertezza su atti non normativi, es. circolari e risoluzioni.

Istanza

Contenuto:

- tipologia di interpello
- contribuente e suo domicilio;
- documenti e indicazioni per *circostanziare* istanza;
- disposizioni rilevanti
- soluzione proposta;
- sottoscrizione del contribuente, sanabile se apposta entro 30 gg. da invito dell'ente

Presentazione:

- in carta libera
- a ente locale competente;
- consegna diretta o in plico senza busta raccomandato A.R.
- non residenti, anche con e-mail ordinaria

Esame istanza

Richiesta di regolarizzazione (artt. 3.3 d.lgs. 156/2015) se manca:

- tipologia di interpello;
- disposizioni di cui si chiede interpretazione o applicazione
- soluzione proposta;
- domicilio e recapiti anche telematici dell'istante;
- sottoscrizione

Richiesta regolarizzazione

- da inviare termine regolamento locale (provv. Direttore Entrate 4.1.2016: 30 giorni da ricezione istanza),
- da evadere 30 giorni da ricezione.

Entrambi termini rispettati: risposta entro 90 giorni da ricezione dell'istanza regolarizzata (non quella originaria).

Richiesta regolarizzazione tardiva: risposta entro 90 giorni da ricezione istanza originaria

Tardiva regolarizzazione: istanza dichiarata inammissibile.

Esame istanza

Richiesta di integrazione documentazione (art. 4 d.lgs. 156/2015)

- non è possibile rispondere in base ai documenti allegati; l'amministrazione chiede, una sola volta, di integrare la documentazione; parere entro 60 giorni da ricezione documentazione integrativa.
- contribuente non provvede all'integrazione entro *un anno*: l'istanza si intende rinunciata, ma può essere ripresentata se permangono i presupposti di legge, in particolare l'anteriorità.

Esame istanza

Istanza inammissibile (art. 5, d.lgs. 156/2015)

- priva dati identificativi istante, compreso cod. fiscale
- priva circostanziata e specifica indicazione fattispecie
- presentata successivamente
- questioni già soggette a controllo formalmente noto a contribuente a data presentazione istanza
- non obiettiva incertezza normativa;
- questione già oggetto di parere, salvo nuovi elementi di fatto o di diritto;
- non tempestivamente regolarizzata;
- non riferibile a soggetto specifico.

Esame istanza

Istanza inammissibile:

- non vale per interpello
- può valere come richiesta di *consulenza giuridica* (contra Circ. 9/E del 2016).

NB: opportuno comunicare inammissibilità in termine risposta.

Esame istanza

Risposta (art. 11 stat. Contr.)

Forma-contenuto:

- *forma scritta*
- *Motivata*
- *indica parere;*
- sottoscrizione funzionario responsabile tributo.

Comunicazione. con raccomandata A.R., fax o e-mail.

Pubblicità (art. 11.6 stat. Contr.). L'ente pubblica risposta se

- istanze simili o analoghe per numerosi contribuenti
- concernente norme recenti o prive di chiarimenti ufficiali
- comportamenti non uniformi degli uffici
- di interesse generale

NB: pubblicazione non surroga comunicazione

Esame istanza

Termine. Risposta da *inviare* entro 90 giorni da ricezione istanza

Interruzione termine se Comune richiede:

- regolarizzazione istanza: termine risposta 90 giorni da ricezione regolarizzazione;
- integrazione della documentazione: termine 60 giorni da ricezione integrazione.

NB: non sospensione feriale 1-31 agosto

Esame istanza

Risposta negativa espressa:

- non vincola contribuente (Cass. S.U. 23031/2007), che resta soggetto, se non si adegua, ad accertamento;
- non è impugnabile (art. 6.1 d.lgs. 156/2015) => irrilevanza vizi risposta (es. omessa o insufficiente motivazione)

Risposta positiva espressa:

- Vincola ente solo per oggetto istanza e per richiedente;
- Si estende anche a *comportamenti successivi* del medesimo contribuente se riconducibili a medesima fattispecie;
- Nullità successivi atti impositivi e/o sanzionatori difformi.

Ente locale non obbligato a estendere risposta ad *altri soggetti*, ma non può applicare sanzioni o interessi (art. 10.2 stat. Contr.).

Esame istanza

Risposta omessa: se istanza è ammissibile ha effetti risposta positiva espressa.

Risposta tardiva: può valere come rettifica.

Rettifica della risposta espressa o tacita: riguarda solo comportamenti futuri del proponente:

- contribuente ha già attuato comportamento: rettifica vale solo per futuro.
- contribuente non ha ancora attuato comportamento : ente può richiedere tributo e interessi, non sanzioni (Circ. 9/E del 2016).

AUTOTUTELA

Generalità e presupposti

- Opera anche in mancanza regolamento locale.
- Potere di riesaminare, su istanza o d'ufficio, propri atti e disporre caducazione totale o parziale se illegittimi o infondati.

AUTOTUTELA

Competenza

- EL indicano organi competenti per autotutela (art. 2-quater d.l. 564/94).
- In mancanza: *funzionario responsabile*

Iniziativa:

- istanza contribuente;
- d'ufficio con comunicazione interessato (art. 4 D.M.).
- non Garante del contribuente: competenza solo su tributi erariali

AUTOTUTELA

Oggetto

- Atto non ancora impugnato
- Atto già impugnato
- Atto con richiesta di accertamento con adesione
- Atto definitivo

Limiti all'autotutela

- Sentenza favorevole ente passata in giudicato.
- Annullamento resta possibile (Circ. 198/S/1998):
 - per vizi non esaminati da sentenza;
 - se ricorso respinto per motivi processuali;

AUTOTUTELA

Autotutela demolitoria, *totale o parziale*:

- atto illegittimo nel procedimento formazione
- atto illegittimo nella forma-contenuto
- atto infondato nei presupposti imposizione

Ipotesi art. 2, D.M. 37: non tassative.

Anche oltre termini decadenziali per emanazione atto (Ris. 4079/1994; Cass. 26650/2009).

AUTOTUTELA

Effetti

- Atto annullato: privo di effetti *ex tunc*
- Cadono atti consequenziali, es. riscossione
- somme già riscosse da restituire

Annullamento o revoca parziali:

- non autonomamente impugnabili (comma 1-octies)
- eventuale acquiescenza (art. 2-quater D.l 564/1994, co. 1 sexies e 2 septies)

Autotutela sostitutiva

Atto viziato è rimosso e rinnovato, emendato da vizi *formali* (art. 21 nonies, comma 2, l. 241/1990).

E' necessario (giur.):

- annullare atto viziato nella forma
- contestualmente o a breve rinnovo atto;
- aperti termini per emettere atto;

Rinnovazione non impedita da *giudicato* su vizi formali

Autotutela sostitutiva

Sospensione, totale o parziale, effetti atto (art. 1 quater, comm 1 bis, d.l. 264/1994). Effetti riprendono:

- se sospensione revocata da ente;
- se notificato atto confermativo o modificativo;
- deposito sentenza.

Effetti su giudizi pendenti

Annullamento totale atto impositivo: giudizio si estingue (Cass. 8387/2014; 2519/2010).

Annullamento parziale: non cessa materia contendere e processo prosegue. Eventuale acquiescenza

Diniego di autotutela

Autotutela:

- *potere* discrezionale e non dovere
- a tutela interesse generale e non singolo contribuente

Istanza di autotutela

- non obbligo risposta né di provvedere a favore contribuente
- non incide su termine impugnazione atto

Diniego espresso o tacito di autotutela:

- giurisdizione: Commissioni tributarie (art. 2 d.lgs. 546/1992)
- non tutela giurisdizionale per rifiuto autotutela su atto *definitivo*.

RAVVEDIMENTO OPEROSO

(art. 13 d.lgs. 472/1997)

Nozione: spontanea regolarizzazione, entro determinati limiti di tempo, di violazioni tributarie, con effetti premiali.

Non necessaria previsione regolamentare (art. 16 D.Lgs 473/1997).

Regolamento può prevedere esimenti e attenuanti per incentivare gli adempimenti tardivi (art. 50, l. 449/1997), in particolare ampliando i termini per regolarizzare violazioni.

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Tempo del ravvedimento:

- entro termini di legge, decorrenti da violazione:
 - *illecito di pagamento*: da scadenza pagamento;
 - *illecito dichiarativo*: da termine per presentare dichiarazione;
- comunque prima di
 - contestazione violazione o
 - inizio accessi, ispezioni o verifiche o altre attività di accertamento di cui autore della violazione o obbligati in solido abbiano avuto *formale conoscenza*.

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Adempimenti del contribuente:

- eliminazione errori/omissioni dichiarativi o formali;
- versamento tributo ancora dovuto + interessi *legali*
 - tributo liquidato d'ufficio (TARI): versamento entro 60 gg. da notificazione di apposito avviso di liquidazione;
- versamento sanzione ridotta.

Errore del contribuente su esistenza illecito: nessun rimborso somme versate (Cass. 6108/2016).

Regolarizzazione pluriennale: sanzione da ridurre è data da *cumulo materiale* (Circ. Min. 98/2000 e 28/E/2001)

Termini e riduzioni della sanzione

| | Termine | Sanzione minima | Riduzione | Sanzione ridotta |
|-----------------------------|------------------------|-----------------|-----------|------------------|
| Omesso pagamento | entro 15 giorni | 1%/die | 1/10 | 0,10%/die |
| | da 16 a 30 giorni | 15% | 1/10 | 1,50% |
| | da 31 a 90 giorni | 15% | 1/9 | 1,67% |
| | da 90 giorni a un anno | 30% | 1/8 | 3,75% |
| Omessa dichiarazione | entro 30 giorni | 50% | 1/10 | 5,00% |
| | da 31 a 90 giorni | 100% | 1/10 | 10,00% |
| | da 90 giorni a un anno | 100% | 1/8 | 12,50% |
| Denuncia infedele | entro 30 giorni | 25% | 1/9 | 2,78% |
| | da 31 a 90 giorni | 50% | 1/9 | 5,55% |
| | da 90 giorni a un anno | 50% | 1/8 | 6,25% |
| Altre violazioni | entro 90 giorni | € 50 | 1/9 | 6 € |
| | da 90 giorni a un anno | € 50 | 1/8 | 6 € |

Insufficiente versamento: non consegue riduzione sanzione (Cass. 12661/ 2011; 14298/2012).

Applicazione analogica lieve inadempimento (art. 15-ter DPR 602/1973): resta ferma la riduzione se l'insufficiente versamento:

- non supera 3% del dovuto e comunque 10.000 € o
- tardivo versamento non superiore 7 giorni.

DEFINIZIONE AGEVOLATA (ACQUIESCENZA)

Comma 699, l. 147/2013: *“Le sanzioni di cui ai commi 696 (omessa dichiarazione), 697 (infedele dichiarazione) 698 (mancata, incompleta o infedele risposta al questionario) sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi”.*

Medesimo principio emerge:

- imposta sulla pubblicità (art. 23, comma 3, d.lgs. 507/1993);
- TOSAP (art. 53, comma 3, d.lgs. 507/1993);
- ICI (art. 14, comma 4, d.lgs. 504/1992).

DEFINIZIONE AGEVOLATA (ACQUIESCENZA)

- entro termine per ricorrere
- formale accettazione atto con rinuncia al ricorso; NB: mero pagamento somme accertate non equivale ad acquiescenza perché può essere diretto ad evitare atti esattivi (T.A.R. Cagliari, 31-05-2012, n. 551);
- *integrale pagamento* tributo, interessi e 1/3 sanzione irrogata ridotta a 1/3

Con regolamento possibile prevedere rateazione.

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

(**concordato** - d.lgs. 218/1997)

Definizione concordata del tributo in fase di accertamento.

Opera solo se attivato con regolamento (art. 50, l. 449/1997) che può:

- rinviare a normativa statale;
- modificare parzialmente normativa statale:
 - limitando tributi a cui è applicabile;
 - limitando tipologie di controversie;
 - modificando disciplina procedimentale.

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Se concordato non attivato:

- eventuale accordo è invalido;
- versamenti già eseguiti vanno restituiti;
- rate ancora da versare non sono dovute;
- ente può notificare accertamento

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Oggetto

Può riguardare solo questioni estimative:

- ICI: il valore venale aree fabbricabili e valore rendita presunta
- TARI: utilizzo e tassabilità superfici;
- TOSAP: periodo e superficie occupazioni abusive.

Restano escluse

- omesso, insufficiente o ritardato pagamento
- correzione di errori materiali
- questioni di solo diritto
- determinazione del tributo in base a elementi certi e incontrovertibili
- rimborsi;
- *sole sanzioni*: => definizione agevolata

INVITO AL CONTRADDITTORIO

(art. 5 d.lgs. 218/1997)

Indica:

- periodi di imposta;
- tributo, interessi e sanzioni (cumulo materiale) con definizione agevolata;
- motivi pretesa;
- giorno e luogo comparizione per accertamento con adesione.

E' facoltativo: mancato invito non invalida l'accertamento (Cass. 11438/2016; 28051/2009)

Concordato proposto dal contribuente

Dopo:

- accessi, ispezioni o verifiche
- notifica accertamento non preceduto da invito al contraddittorio

Entro: termine per proporre ricorso.

Effetti:

- sospensione 90 gg termine per impugnare e per riscossione provvisoria;
- sospensione feriale (art. 7-quater, comma 18, d.l. 193/2016)
- Comune può invitare contribuente a comparire.

Alternatività istanza/ricorso:

- ricorso preclude istanza
- ricorso rende inefficace istanza già presentata.

Contraddittorio

Confronto tra ente e contribuente, anche assistito da un rappresentante con procura speciale.

Elementi e atti non esibiti o non trasmessi su invito dell'ente:

- non rilevano in sede amministrativa;
- possono essere riproposti a Commissioni.

E' redatto verbale indicante:

- motivazioni addotte
- documentazione prodotta.

Esito contraddittorio

Ritiro in autotutela della pretesa.

Mancato accordo: ente emana avviso di accertamento

Accordo. Adesione in duplice copia che indica a pena di *nullità*:

- soggetti coinvolti
- elementi e documenti proposti da contribuente;
- *motivazione specifica* revisione pretesa originaria;
- somme dovute per tributo e interessi; sanzioni a 1/3 minimo; se violazioni pluriennali: cumulo materiale e non giuridico (art. 12, co.8, d.lgs. 472/1997)
- modalità pagamento: unica soluzione o rate trimestrali con interessi (sino a 8 fino a € 50.000; oltre sino a 16)
- sottoscrizione parti.

Esito contraddittorio

Accordo:

- non impugnabile da contribuente.
- non integrabile o modificabile da ente per periodi d'imposta e cespiti ivi contemplati
- è rettificabile se contiene meri errori materiali o di computo.

Perfezionamento accordo

Contribuente deve:

- entro 20 gg da firma: versare somme dovute o prima rata (adempimento caducante)
- entro 10 gg da versamento presentare la ricevuta di pagamento (adempimento non caducante) .

Non più previsto rilascio di garanzie (fideiussione, ipoteca).

Lieve inadempimento (art. 15-ter Dpr 602/1973):

- insufficiente versamento $\leq 3\%$ e comunque ≤ 10.000 euro, o
- tardivo versamento non superiore a 7 giorni.

Non impedisce perfezionamento accordo.

In riscossione frazione non pagata + sanzione omesso versamento su importo non pagato o tardivo + interessi.

Perfezionamento accordo

Concordato si perfeziona:

- accertamento già notificato perde efficacia;
- a contribuente è rilasciata copia accordo

Concordato non si perfeziona:

- accordo diviene *inefficace* (Cass. 26681/2009; Circ. 65/2001);
- ente emette avviso di accertamento (se non già notificato) o pone in riscossione le somme in accertamento già notificato
- Ente può sanare anomalie di minor gravità o fissare un termine di regolarizzazione

Inadempimento rate successive

(art. 15-ter DPR 602/1973)

Rata versata entro scadenza rata successiva

- non decade rateazione
- recupero coattivo frazione non pagata con interessi e sanzione omesso pagamento
- contribuente può avvalersi ravvedimento operoso

Inadempimento oltre scadenza rata successiva:

- decadenza rateazione
- somme residue in riscossione a titolo definitivo, con interessi e sanzione omesso pagamento + 50%;
- contribuente può avvalersi ravvedimento operoso

RECLAMO E MEDIAZIONE

Fonti

art. 17-bis.d-lgs. 546/1992

Ruolo regolamentazione locale

- Non necessaria per attivazione
- Riserva di legge statale in materia processuale (art. 117 Cost.)
- Competenze: *“Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa”*
- rateazione

Reclamo - Mediazione

- *Il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo;*
- *Può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.*

Mediazione:

- simile accertamento con adesione:
- *valutazioni estimative.*

Reclamo:

- simile istanza di autotutela:
- non occorre apposita istanza

Reclamo - Mediazione

Valore: sino 50.000 € (dal 1.1.2018)

Determinazione: art. 12, co. 2 d.lgs. 546/1992 (17-bis.1 d.lgs. 546/1992)

- di regola, importo tributo accertato
- controversie solo *sanzioni*: valore di queste;
- diniego rimborso: tributo richiesto a rimborso

Circ. Agenzia Entrate 9/E del 2012, punto 1.3:

- atto relativo a più tributi (anche più anni?) = totale imposte indicate
- impugnazione cumulativa contro atti distinti: ciascun atto impugnato

Reclamo - Mediazione

Reclamo

- ogni atto autonomamente impugnabile (art. 19, d.lgs. 546/1992)
- anche enti locali, agenti riscossione, soggetti in albo riscossori EL
- controversie catastali individuali

Atti esclusi:

- valore oltre 50.000 €
- valore indeterminabile

Controversie catastali. Comune può:

- intervenire *ad adiuvandum* (Cass. 333/2014; Cass. 14000/2012; Cass. 255/2012; Cass. 5375/2012)
- impugnare risultanze catastali se lesive per ente locale (Cass. S.U. 15201-3/2015; Cass. S.U. 1529/2015)

Reclamo - Mediazione

Mediazione

Ricorsi concernenti *valutazioni estimative*

Da escludere:

- omesso, insufficiente o ritardato pagamento;
- correzione meri errori materiali;
- questioni di puro diritto;
- determinazione del tributo in base a elementi certi e incontrovertibili;
- controversie concernenti sole sanzioni.

Responsabilità funzionari: *“Ai rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'art. 29, comma 7, d.l. 78/2010, convertito dalla l. 122/2010”*: responsabilità solo per dolo (Art. 39, co.10, d.l. 98/2011, conv. l. 111/2011) .

Reclamo - Mediazione

Temporanea improcedibilità

- 90 gg da notifica ricorso.
- decorre da ricezione;
- sospensione feriale 1 - 31 agosto
- termini costituzione ricorrente e resistente: da scadenza 90 g

Effetti improcedibilità:

- parti non possono costituirsi;
- commissione non può fissare udienza;
- riscossione e pagamento somme in base ad atto reclamato: sospesi per 90 gg
- Atti comunque compiuti: non nulli ma effetti differiti: *“Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo”*

Sospensione cautelare. Possibile, perché effetti sino alla pronuncia di primo grado

Reclamo - Mediazione

Verifica presupposti e requisiti procedura:

- valore fino a 50.000€;
- ammissibilità ricorso.

Ricorso *inammissibile* (artt. 18.4, 21.1, 22.3, d.lgs. 546/1992):

- manca o è assolutamente incerto un elemento essenziale:
 - CTP adita;
 - ricorrente e suo legale rappresentante;
 - ufficio o ente resistente;
 - atto impugnato;
 - oggetto domanda.
 - motivi di ricorso.
 - sottoscrizione difensore o parte in giudizio personalmente.
- Ricorso tardivo
- atto depositato difforme da notificato

Esame merito. Eventuale richiesta documenti

Reclamo - Mediazione

Mediazione

- Esame proposta contribuente
- Eventuale proposta ente *“avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa”*.
- NB: chiarire che è proposta e non autotutela
- Eventuale contraddittorio e redazione verbale incontri

Reclamo - Mediazione

Esito negativo

- *dichiarazione espressa*: inammissibilità o mancato accoglimento nel merito
- inutile decorso 90 gg
- diniego tacito o espresso non impugnabile.

Ripresa processo:

- costituzione parti nei termini
 - oggetto ricorso: medesimo del reclamo
- ricorso depositato in CTP = conforme a reclamo
- ancora possibile conciliazione giudiziale;
- decorrono interessi nei 90 gg di sospensione;
- spese di giudizio: + 50%

Reclamo - Mediazione

Accoglimento totale reclamo

- Annullamento o rideterminazione in autotutela pretesa impositiva
- Cessazione materia del contendere: estinzione giudizio (46 d.lgs. 546/1992).
- Esito reclamo: valido anche se inadempimento
- Possibile acquiescenza (art. 2-quater, comma 1-sexies, d.l. 564/1994): sanzione a 1/3 se pagamento entro 60 gg.

Accoglimento parziale reclamo

- Eventuale acquiescenza, se rinuncia a ricorso e versamento somme entro 60 gg
- Prosecuzione contenzioso per parte restante, conservando riduzione in autotutela.

Reclamo - Mediazione

Accordo mediazione

- Sottoscrizione atto in duplice copia, che indica parti e loro rappresentanti o procuratori;
- tributo e anni d'imposta;
- elementi e documenti proposti da contribuente;
- motivazione della revisione;
- somme dovute per tributo e interessi;
- sanzioni ridotte;
- modalità di pagamento;
- sottoscrizione parti.

Reclamo - Mediazione

Controversie concernenti pretesa ente

- Perfezionamento con “inizio di adempimento” come accertamento con adesione
- Riduzione al 35% min.; violazioni pluriennali su cumulo materiale (12, u.c., d.lgs. 472/1997).
- Versamento
 - unica soluzione: entro 20 gg da sottoscrizione adesione (8.1, d.lgs. 218/1997).
 - rateazione: come accertamento con adesione (o regolamento locale)
- Avviso di accertamento eventualmente emesso: perde efficacia solo con inizio adempimento

Reclamo - Mediazione

Controversie di rimborso

- Mediazione si perfeziona con sottoscrizione accordo
- Accordo è *titolo* per somme dovute a contribuente:
- consente azione esecutiva contro EL
- non giudizio di ottemperanza

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Regolamento locale

- Non necessario per attivazione
- Riserva di legge statale in materia processuale (art. 117 Cost.)
- Eventuale determinazione competenze e procedure interne + rateazione

Ambito di applicazione

- ogni tipologia di atto impositivo, senza limite di valore;
- anche enti locali, agenti riscossione, soggetti in albo art. 53, d.lgs. 446/1997
- conciliazione totale o parziale
- non limitata a sole sanzioni

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Controversie escluse:

- omesso, insufficiente o ritardato pagamento;
- correzione meri errori materiali;
- questioni di puro diritto;
- determinazione del tributo in base a elementi certi e incontrovertibili;
- controversie concernenti sole sanzioni.

Presupposto

- pendenza lite in CTP o CTR
- ritualità e ammissibilità del ricorso

Responsabilità funzionario : *solo per dolo* (art. 29.7. d.l. 78/2010, conv. l. 122/2010)

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Conciliazione fuori udienza (art. 48 d.lgs. 546/1992)

Accordo “*in pendenza di giudizio*”:

- dopo proposizione ricorso;
- prima udienza

Contenuto accordo

- commissione adita
- parti
- volontà di conciliare
- contenuto proposta
- somme dovute e modalità versamento
- succinta motivazione ragioni conciliazione
- accettazione incondizionata ricorrente
- data e firme

NB Difensore può conciliare solo se ha specifico potere (84.2 cpc)

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Istanza

- congiunta sottoscritta personalmente da parti o difensori
- definizione totale o parziale

Verifica ammissibilità

Giudice è *terzo* rispetto a parti (art. 111.2, Cost): non può sindacare *merito* conciliazione.

- *ammissibilità ricorso*: giurisdizione Commissioni, ammissibilità ricorso, tempestiva costituzione ricorrente
- *conciliabilità controversia*
- *potere di conciliare*
- completezza formale e sostanziale accordo conciliativo

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Istanza a udienza già fissata

in udienza CT verifica condizioni di ammissibilità.

Verifica positiva:

- conciliazione totale: *sentenza* cessazione materia contendere;
- conciliazione parziale: *ordinanza* cessazione parziale materia contendere e trattazione parti non conciliate.

Verifica negativa:

- collegio dispone trattazione controversia: discussione e decisione;
- questioni circa ammissibilità dell'accordo decise in sentenza.

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Istanza a udienza non fissata

Presidente sezione con decreto:

- se conciliazione *non ammissibile*: fissa trattazione controversia;
- se conciliazione *ammissibile*, estinzione giudizio;
- Decreti presidenziali reclamabili al collegio (28, d.lgs. 546/1992).

Perfezionamento conciliazione

- Sola *sottoscrizione accordo*.
- Accordo è *titolo per riscossione somme dovute*

Conciliazione in udienza

Istanza di parte

- almeno 10 gg liberi prima udienza
- *proposta articolata* non mera disponibilità a conciliazione.

Invito CT, con eventuale rinvio altra udienza

- *Accordo conciliativo:*
- verifica di ammissibilità
- processo verbale sottoscritto da Presidente collegio e parti:
 - somme dovute e modalità di pagamento
 - *titolo per riscossione/pagamento somme dovute*
- non occorre inizio di adempimento
- conciliazione totale: *sentenza* cessazione materia contendere;
- conciliazione parziale: *ordinanza* cessazione parziale materia contendere; trattazione parti non conciliate.

Effetti conciliazione

Tributo

- Accordo sostituisce accertamento.

Effetto solo per annualità conciliate. Nei TL effetto anche per annualità successive, salvo modifiche dichiarate o accertate.

Sanzioni

- in CTP: al 40% minimo di legge
- in CTR: al 50% minimo di legge
- da computare su tributo rideterminato

Spese di giudizio

Compensate salvo diverso accordo (12.2-octies, d.lgs. 546/1992).

Effetti conciliazione

Adempimento: modalità accertamento con adesione

Inadempimento non lieve:

- mancato pagamento 1a o unica rata
- mancato versamento rata successiva entro scadenza rata successiva

Effetti:

- resta fermo accordo conciliativo:
- *decadenza rateazione:* riscossione coattiva residue somme
- sanzione per omesso pagamento +50% su residuo dovuto

Inadempimento lieve: Rata versata entro scadenza successiva:

- non decadenza rateazione;
- sanzione per omesso pagamento e addebito interessi,
- possibile ravvedimento operoso

Formazione IFEL
per i Comuni

ESECUZIONE DELLE SENTENZE



Esecuzione delle sentenze

Capo IV d.lgs. 546/1992

Art. 67-bis: Esecuzione provvisoria

"Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo".

Disciplina applicabile: solo quella del capo IV d.lgs. 546/1992, non integrazione c.p.c. (art. 1 d.lgs. 546/92)

Decorrenza: 1.6.2016 (art. 12, d.lgs. 156/2016)

Pagamento tributo in pendenza primo grado

Art. 15 DPR 602/1973: riscossione provvisoria sino a 1/3 tributo e interessi (**solo per II.DD. e IVA**)



Tributi locali: si riscuotono per intero, anche per interessi e sanzioni (Corte Cost. 464/1999; Cass. 21582/2016; 28091/2009; Cass. 15473/2010)

Sospensione cautelare: art. 47 d.lgs. 546/1992

Pagamento tributo in pendenza di appello

Art. 68: 1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato ...

- Norma applicabile a TL (Cass. 6921/13; 7831/10)
- Norma non applicabile a TL (Cass. 19015/15; 2199/12)

TEORIA 1: si applica l'art. 68:

- 2/3 accertato, anche interessi e sanzioni, se ricorso respinto
- nulla se ricorso accolto
- importo indicato in sentenza se ricorso parzialmente accolto, non oltre 2/3 accertato
- rimborso d'ufficio maggior tributo corrisposto, entro 90 gg da notifica sentenza (c. 2). NB: non occorre istanza, non esperibile Giudizio di ottemperanza

Riscossione in pendenza di appello

| Riscosso | Sentenza CTP | Riscuotibile | Da riscuotere | A rimborso |
|----------|----------------------------|--------------|---------------|------------|
| 3.000 | Ricorso respinto | (2/3) 2.000 | 0 | 1.000 |
| 0 | | (2/3) 2.000 | 2.000 | 0 |
| 3.000 | Ricorso accolto | 0 | 0 | 3.000 |
| 0 | | 0 | 0 | 0 |
| 3.000 | Accert. ridotto a 1.000 | 1.000 | 0 | 2.000 |
| 0 | | 1.000 | 1.000 | 0 |
| 3.000 | Accert. ridotto a 2.500 | (2/3) 2.000 | 0 | 500 |
| 0 | | (2/3) 2.000 | 2.000 | 0 |

TEORIA 2: NON si applica l'art. 68:

- 100% accertato se ricorso respinto
- nulla se ricorso accolto
- importo indicato in sentenza se ricorso parzialmente accolto
- rimborso d'ufficio maggior tributo corrisposto, entro 90 gg da notifica sentenza (c. 2). NB: non esperibile Giudizio di ottemperanza.

Riscossione in pendenza di appello

| Già riscosso | Sentenza CTP | Riscuotibile | Da riscuotere | A rimborso |
|--------------|----------------------------|--------------|---------------|------------|
| 3.000 | Ricorso | 3.000 | 0 | 0 |
| 0 | respinto | 3.000 | 3.000 | 0 |
| 3.000 | Ricorso accolto | 0 | 0 | 3.000 |
| 0 | | 0 | 0 | 0 |
| 3.000 | Accert. ridotto a 1.000 | 1.000 | 0 | 2.000 |
| 0 | | 1.000 | 1.000 | 0 |
| 3.000 | Accert. ridotto a 2.500 | 2.500 | 0 | 500 |
| 0 | | 2.500 | 2.500 | 0 |

Pagamento tributo in pendenza di Cassazione

- 100% accertato se ricorso respinto
- nulla se ricorso accolto
- importo indicato in sentenza se ricorso parzialmente accolto
- rimborso d'ufficio maggior tributo corrisposto, entro 90 gg da notifica sentenza (c. 2).

Cassazione con rinvio (art. 68, lett. c-bis, Dpt)
come in pendenza CTP

Caratteri generali

Non necessaria esplicita condanna in sentenza
Riscossione è a titolo provvisorio.

Atti riscossione:

- impugnabili solo per vizi propri;
- Non consolidano la pretesa impositiva
- Sono automaticamente incisi da sentenza

Termine per atti riscossione:

- Triennio ex comma 163, l. 296/2006 solo per accertamento definitivo
- Se sentenza, termine da deposito sentenza ed è decennale (Cass. 8380/2013, 6617/2011; S.U. 25790/2009)

Esecuzione sentenze di condanna dell'EL (art. 69)

NB: riguarda la condanna in sentenza conseguente:

- Azione di rimborso
- Spese di giudizio

- Immediata esecutività sentenze di condanna EL
- Pagamento entro 90 gg da notificazione sentenza (NB: fa decorrere termine impugnazione)
- Se somme oltre 10.000 € eventuale garanzia indicata in sentenza (cfr. DM MEF 6.2.2017, n. 22)
- se EL inadempiente: giudizio di ottemperanza

Formazione IFEL *per i Comuni*



Grazie per l'attenzione

Maurizio Lovisetti

I materiali didattici saranno disponibili su
www.fondazioneifel.it/formazione



Twitter



Facebook



YouTube

