

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

Catania, 27 settembre 2016
Domenico Occagna



Indice

- delega fiscale e deflazione del contenzioso (art. 10, co. 1, legge 23/2014);
- la nuova disciplina delle spese processuali (art. 15, 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);
- gli 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).



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.



Criteri direttivi della delega fiscale e deflazione del contenzioso tributario

Art. 10, comma 1, lettera a), legge 23/2014:

«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»

IN RELAZIONE A TALE CRITERIO:

- ampliamento delle controversie soggette a reclamo/mediazione;
- riforma della conciliazione.



Criteri direttivi della delega fiscale e deflazione del contenzioso tributario

Art. 10, comma 1, lettera b), legge 23/2014:
incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria,
in particolare attraverso interventi riguardanti:

«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».

IN RELAZIONE A TALE CRITERIO:

- nuova disciplina della condanna al pagamento delle spese di giudizio.



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 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 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.*



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.



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

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.

Criteri di liquidazione

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.

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.



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.

Gli strumenti stragiudiziali di deflazione del contenzioso

(autotutela; acquiescenza;
accertamento con adesione;
definizione agevolata delle sanzioni)

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% delle 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*» (il valore della controversia «*è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2*»);
- le controversie catastali.

Restano **escluse**:

- controversie di valore indeterminabile diverse dalla controversie catastali;
- controversie relative ad atti con i quali è disposto il recupero di aiuti di Stato illegittimi (art. 47-bis).

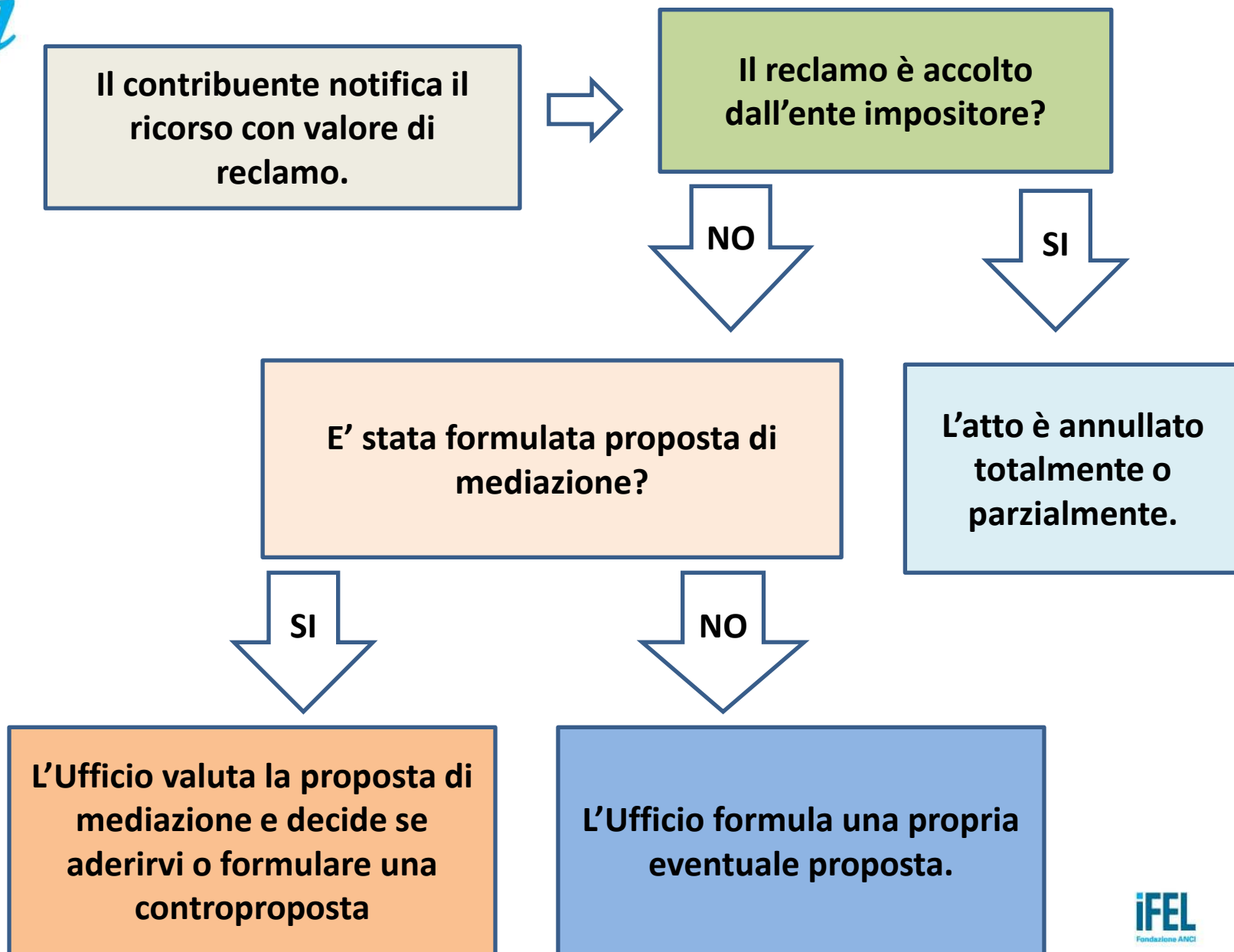
Controversie in tema di **riscossione**:

- 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, comma 2, 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 prima rata, non superiore a sette giorni. 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?

In conclusione:

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

Grazie per l'attenzione.

Grazie per l'attenzione

Domenico Occagna

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



@Formazioneifel



Facebook



Youtube