Formazione IFEL per i Comuni

Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali
ANUTEL
Equità Fiscale per il Cittadino

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

Di Roberto Lenzu
Funzionario responsabile del Servizio Entrate e Patrimonio del Comune di Sassuolo

Francavilla a Mare 28 settembre 2016

IFEL
Fondazione ANCI

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

di Roberto Lenzu

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a "Francavilla a Mare" il "28 settembre 2016".

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di: ANUTEL.

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

Roberto Lenzu

Francavilla a Mare 28 settembre 2016

INDICE

1. **Premessa**

2. **Istituti deflattivi del contenzioso**

3. **Contenzioso tributario**

4. **Il processo telematico (cenni)**

1. Premessa

Con la giornata di formazione in oggetto si intende concentrare l'attenzione sulle norme che regolano la fase pre-contenziosa e quella contenziosa conseguenti all'azione impositiva da parte dei Comuni nell'ambito dell'applicazione dei tributi comunali.
In particolare, la giornata sarà dedicata all'analisi: da una parte, dei (principali) istituti finalizzati a prevenire il contenzioso e; d'altra, del processo tributario e, soprattutto, delle principali novità introdotte dalla mini riforma introdotta ai sensi dell'art.9 D.Lgs. 24/9/2015 n. 156. Data la vastità della materia trattata, a fronte del tempo a disposizione, l'analisi sarà necessariamente concentrata agli aspetti ritenuti dal sottoscritto di maggior rilievo.

2. Istituti deflattivi del contenzioso

2.1. I tributi quali crediti indisponibili

Negli ultimi vent'anni, hanno trovato ingresso nella materia tributaria diversi istituti giuridici finalizzati a prevenire le liti davanti alla magistratura tributaria. Segno dei tempi ? Si segno dei tempi. In effetti, nella materia tributaria, per decenni il rapporto tra Ente impositore e contribuente è rimasto soggiogato dal dogma dell'indisponibilità del credito tributario, immolando l'interesse privato all'assorbente perseguimento dell'interesse pubblico ed impedendo quindi di fatto l'ingresso nel procedimento di accertamento fiscale di qualsiasi reale volontà negoziale tanto meno paritetica. Ma il progredire dei tempi ha messo in evidenza tutti i limiti di un modello che ha finito per alimentare il contenzioso senza, d'altra parte, assicurare vantaggi significativi in termini di concreta riscossione di quanto accertato. Ed ecco quindi il cambio di rotta del legislatore costretto dalle circostanze a ricercare nuovi modelli di accertamento e riscossione delle entrate pubbliche. Hanno, quindi, fatto ingresso nel nostro ordinamento tributario istituti quali quelli di seguito analizzati, accomunati tutti dalla forte caratterizzazione paranegoziale, segno di un progressivo riequilibrio tra interessi pubblici e privati nell'ambito del rapporto d'imposta.
In effetti trattasi di un fenomeno non isolato nel nostro ordinamento: anche alla materia tributaria si è estesa la scia del cambiamento che ha coinvolto in generale il diritto pubblico con particolare riguardo all'assetto dei rapporti o meglio al rapporto di forza tra ente pubblico e cittadini, nelle loro relazioni, di cui la legge n.241/90 sul procedimento amministrativo ha costituito una delle pietre miliari. Riguardo alla normativa introdotta da quest'ultima legge si è parlato di democratizzazione del procedimento amministrativo ovvero di un riequilibrio del rapporto di forza tra ente pubblico e (ora) cittadini, gli interessi dei quali ultimi hanno assunto nel processo dell'azione pubblica una sempre maggior rilevanza e dignità. Nell'economia del presente lavoro, tra tutti gli istituti introdotti, degno di nota costituisce la previsione, ai sensi dell'art.11 della citata legge, del ricorso allo strumento negoziale, ovvero ad uno strumento che necessariamente coinvolge la volontà e richiede la partecipazione del soggetto privato interessato, al fine della conclusione positiva e condivisa del procedimento amministrativo, tentando di perseguire e ricomporre interesse pubblico e privato, prevenendo possibili contenziosi. Oggi, per esempio, si fa un gran ricorso allo strumento negoziale nei procedimenti in ambito urbanistico o in

quello dell'espropriazione. Tale vento innovativo, ha finito per scalfire il dogma dell'intangibilità del credito tributario, alimentando, soprattutto in dottrina, teorie volte a ridimensionarne la portata applicativa di detto principio, spostando molto in alto il livello del ragionamento. Ragionamento sul quale il taglio pratico della giornata non permette di soffermarsi più del necessario.

2.2. Autotutela

Di rilevante importanza anche in campo tributario è la disciplina contenuta nella legge L 7/8/90 n.241 sul procedimento amministrativo in merito all'esercizio del potere di autotutela da parte degli Enti impositori non trovando riscontro nell'ambito del nostro ordinamento alcuna disposizione di legge che regola detti istituti in materia di fiscalità locale. Per la verità con riferimento specifico alla materia tributaria, esiste una disciplina di secondo livello in materia di autotutela contenuta nel D.M. 11/2/1997, n. 37. Ma da una parte tale disciplina sembra rivolta e quindi circoscritta, espressi verbis, ai soli organi dell'Amministrazione finanziaria dello Stato. D'altra, tale disciplina pare in linea con quella generale contenuta nella citata Legge n.241/90, assumendo più la funzione di vademecum pratico rivolto a detti uffici finanziari attraverso la declina nazione puntuale delle situazioni concrete al verificarsi delle quali trova applicazione l'istituto in questione. Ciò non toglie che essa possa essere presa a riferimento indicativo delle casistiche al verificarsi delle quali possono essere adottati atti in autotutela anche nel campo della fiscalità locale.
L'autotutela è per definizione afferente all'esercizio di potere amministrativo di secondo livello in quanto il relativo provvedimento ha ad oggetto la conferma o la rimozione di un atto amministrativo o mero comportamento a suo tempo assunti. L'autotutela è caratterizzata dalla piena discrezionalità in capo all'autorità deputata ad assumere i relativi atti qualunque sia la natura dell'atto o del comportamento all'origine dell'azione. Esercizio di piena discrezionalità che a maggior ragione vale in caso di consolidamento dell'atto amministrativo per decorso inutile dei termini per l'impugnazione dello stesso. Quanto fin qui esposto vale anche in campo tributario seppur dovendo l'autorità competente assumere un atteggiamento maggiormente prudenziale nella valutazione degli interessi coinvolti, pubblici e privati.
Quanto ai diversi istituti afferenti all'ambito della materia dell'autotutela, per la prima volta sono stati regolati in modo sistematico dalla legge del procedimento amministrativo e la relativa disciplina ha sostanzialmente recepito le definizioni formulate nel tempo a seguito delle diverse elaborazioni pretorie. Va poi posto in evidenza che alcuni degli istituti regolati da detta legge generale sul procedimento amministrativo appaiono di difficile applicazione in campo tributario in quanto presuppongono la natura discrezionale degli atti amministrativi, di difficile riscontro in materia tributaria. Ciò almeno stando a chi come chi scrive ha aderito alla teoria dichiarativistica.
Cosi non appare di immediata applicazione l'istituto della revoca del provvedimento.
Al riguardo l'art. 21-quinquies L 7/8/90 n.241 recita:
Per sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto o di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario, il provvedimento amministrativo ad efficacia durevole può essere revocato da parte dell'organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge. La revoca determina la inidoneità del provvedimento revocato a produrre ulteriori effetti. Se la revoca comporta pregiudizi in danno dei soggetti

direttamente interessati, l'amministrazione ha l'obbligo di provvedere al loro indennizzo. Le controversie in materia di determinazione e corresponsione dell'indennizzo sono attribuite alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo

Ove la revoca di un atto amministrativo ad efficacia durevole o istantanea incida su rapporti negoziali, l'indennizzo liquidato dall'amministrazione agli interessati e' parametrato al solo danno emergente e tiene conto sia dell'eventuale conoscenza o conoscibilita' da parte dei contraenti della contrarieta' dell'atto amministrativo oggetto di revoca all'interesse pubblico, sia dell'eventuale concorso dei contraenti o di altri soggetti all'erronea valutazione della compatibilita' di tale atto con l'interesse pubblico

Analogamente non pare trovare applicazione la norma sul recesso contrattuale contenuta nell'art 21 Sexies che recita:

Recesso dai contratti

Il recesso unilaterale dai contratti della pubblica amministrazione è ammesso nei casi previsti dalla legge o dal contratto

Si ritiene che possa trovare applicazione al campo della fiscalità comunale quanto disposto dall'art 21 Septies L 7/8/90 n.241 in merito alla *Nullità del provvedimento ovvero*

é nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge

Le questioni inerenti alla nullità dei provvedimenti amministrativi in violazione o elusione del giudicato sono attribuite alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo

Pare non trovare ostacolo all'applicazione in campo di fiscalità locale quanto disposto dall'art 21 Octies L 7/8/90 n.241 in materia di Annullabilità del provvedimento, recitando:

E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza

Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto

Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell' articolo 21-octiespuò essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge

È fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole

Così come pare non trovare ostacolo convincente l'applicazione dell'art 21 Nonies che in materia di Annullamento d'ufficio dispone:

Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell' articolo 21-octiespuò essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge

È fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole
Quanto al citato D.M. 11/2/1997, n. 37 pur non trovando diretta applicazione in materia di tributi comunali può essere utile quale vademecum per l'individuazione delle posizioni che possono costituire oggetto di annullamento
In tal senso l'art 2 del citato DM dispone le seguenti Ipotesi di annullamento d'ufficio;
a) errore di persona;
b) evidente errore logico o di calcolo;
c) errore sul presupposto dell'imposta;
d) doppia imposizione;
e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;
f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

2.3. Ravvedimento operoso

L'art 13 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 regola l'istituto del ravvedimento operoso ovvero la possibilità offerta al contribuente di regolarizzare spontaneamente la propria posizione prima di ricevere un accertamento fiscale. O meglio questo era l'assetto normativo prima delle modifiche apportate dall'art.16 del D.Lgs. n.158/2015, che ha esteso il raggio della facoltà di ravvedersi in termini temporali ed aldilà del ricevimento di un accertamento fiscale, seppure limitatamente ai tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate.
In particolare, l'attuale assetto normativo del citato articolo 13 cosi dispone: "*La sanzione e' ridotta, sempreche' la violazione non sia stata gia' constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attivita' amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:*
a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;
a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore e' stato commesso;
b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione

ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;
c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.
1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) , b-ter) e b-quater), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.
1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni;
1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attivita' amministrative di controllo e accertamento.
2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonche' al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.
3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.
[4. … abrogato ….]
5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione".
Trattasi quello esposto di un assetto normativo estendibile anche ai tributi comunali ricorrendo allo strumento regolamentare di seguito illustrato.

2.4. Acquiescenza agli atti in generale

La finalità di tali istituti è quello di offrire strumenti alle parti del rapporto tributario al fine di risolvere in via bonaria potenziali controversie evitando di adire alle costose e lunghe vie giudiziarie.

Data l'esposta ratio, in merito agli istituti deflattivi del contenzioso vanno annoverati diversi strumenti previsti per legge tra i quali vanno ricompresi anche quelli già trattati per ragioni sistematiche nell'ambito della materia delle sanzioni a cui si rinvia quali il ravvedimento operoso e l'adesione agli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie. Per le medesime ragioni sistematiche verrà trattato nell'ambito del capitolo dedicato al contenzioso l'istituto della conciliazione giudiziale. In questa sede l'attenzione sarà dedicata unicamente all'accertamento con adesione ed all'istituto di acquiescenza all'avviso di accertamento.

2.5. Potere regolamentare in materia di esimenti

Le disposizioni in materia di accertamento con adesione non trovano applicazione immediata in materia di tributi comunali. Il legislatore ha infatti optato per riservare al potere regolamentare del Comune la facoltà di estendere o meno a detti tributi l'applicabilità e la regolamentazione dell'istituto in questione.
In tal senso l'art.50, comma 1, L. 27/12/ 997, n. 449 dispone:
Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, i comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare 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 D.Lgs. 1997, n. 218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i princìpi desumibili dall'art 3, co 133, lett l), della L 1996, n. 662, in quanto compatibili.
A sua volta l'art.3, comma 133, L. 23/12/1996, n. 662 recita:
l) previsione di circostanze esimenti, attenuanti e aggravanti strutturate in modo da incentivare gli adempimenti tardivi, da escludere la punibilità nelle ipotesi di violazioni formali non suscettibili di arrecare danno o pericolo all'erario, ovvero determinate da fatto doloso di terzi, da sanzionare più gravemente le ipotesi di recidiva.
Analogo potere regolamentare è confermato in capo ai Comuni in materia di previsione di ulteriori esimenti o attenuanti con riferimento all'applicazione di sanzioni. Potere che il Comune potrebbe ben sfruttare al fine di prevedere o rendere maggiormente appetibili gli attuali o nuovi strumenti deflattivi del contenzioso. Per esempio i Comuni potrebbero disciplianare l'estensione dell'istituto del ravvedimento operoso in termini di tempo e/o di maggior riduzione delle sanzioni.
In tal senso in materia di IUC l'art.1, 700, L 27/12/2013 n° 147 dispone:
Resta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei princìpi stabiliti dalla normativa statale.

2.6. Acquiescenza all'accertamento

L'art 16 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 definisce il Procedimento ordinario di irrogazione delle sanzioni disponendo:
La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono
L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate,

dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale
Procedimento di irrogazione delle sanzioni.
Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'art 18
L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione
Procedimento di irrogazione delle sanzioni.
L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefìci di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata
Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22
Mentre l'art 17 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472, in deroga a quanto disposto all'articolo precedente, definisce il procedimento Irrogazione immediata della sanzioni disponendo:
n deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.
È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.
Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3

Quello dell'acquiescenza trattasi di istituto previsto in via speciale per i tributi comunali da non confondersi con altri istituti deflattivi del contezioso come quelli previsti in via generale in materia sanzioni amministrative tributarie dagli artt. 16 e 17 del D.Lgs.n.472/97 sopra illustrati. Per entrambe gli istituti è previsto che il contribuente possa godere della riduzione ad 1/3 delle sanzioni a patto che

paghino entro 60 giorni dal ricevimento dell'avviso di accertamento. La differenza degli effetti dell'adesione è però sostanziale. Mentre infatti l'istituto regolato dai citati artt.16 e 17 comporta l'acquiescenza alle sole sanzioni con possibilità del contribuente di impugnare l'atto di accertamento con riferimento all'an ed al quantum dell'obbligazione d'imposta. L'istituto previsto in materia di tributi locali prevede il riconoscimento del premio della riduzione della sanzione a patto che il contribuente presti acquiescenza all'atto di accertamento nella sua integralità pregiudicandosi così ogni possibilità di impugnarlo nei termini di legge con la conseguenza che l'eventuale impugnazione verrebbe dichiarata inammissibile dal giudice tributario.
In tal senso in materia di ICI-IMU-TARSU-ICP-TOSAP si vedano:

- art 14, co 4, D.Lgs. 30/12/1992, n. 504
- artt. 23, 53 e 76 D.Lgs. 15/11/1993, n. 507
- art 3, comma 31 L. 28/12/1995, n. 549
- Art.1, 699, L 27/12/2013 n° 147

Articoli che nella sostanza analogamente tra loro dispongono:
Le sanzioni indicate sono ridotte ad 1/3 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.

2.7. Accertamento con adesione

Quanto all'accertamento con adesione, è stato detto che il comune nell'istituire e regolare l'istituto ha l'obbligo di osservare unicamente i criteri che sottendono alla disciplina nazionale contenuta D.Lgs. 19/6/1997, n. 218, potendo discostarsene nella disciplina concreta per adattarla alla particolarità dei propri tributi. Se non altro è appena il caso di richiamare l'attenzione sul fatto che l'accertamento con adesione è istituto assimilabile ad una transazione fiscale la quale presuppone che la materia imponibile sia incerta quanto meno nel quantum e quindi suscettibile di opinabilità. Ragion per cui l'istituto ben si attaglia per esempio alla materia dell'IRPEF o dell'IVA. Viceversa nei tributi comunali gli spazi di disponibilità della materia imponibile sono fortemente ridotti a pochi casi tra i quali per esempio si può richiamare l'applicazione dell'ICI alle aree fabbricabili. Ad ogni buon conto va detto che per evitare di incorrere nella violazione di legge per eccesso di delega, è consigliabile attenersi per quanto possibile alla disciplina contenuta nel citato D.Lgs.n.218/97.
Per tale ragione si ritiene opportuno richiamare pedissequamente detta normativa nazionale contenuta nel citato D.Lgs.n.218/97.
Al riguardo l'art 2 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 dispone che:
L'accertamento con adesione non è impugnabile integrabile o modificabile
non produce effetti extratributari mentre è ammessa l'azione accertatrice
L'art. 3 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 dispone che:
sanzione è ridotta a 1/3 in caso di accertamento con adesione
l'art. 5 regola la procedura di avvio del procedimento su iniziativa dell'ufficio disponendo:
L'ufficio invia al contribuente un invito a comparire con indicazione:

- *periodi di imposta suscettibili di accertamento*
- *giorno e il luogo della comparizione*
- *maggiori imposte, sanzioni ed interessi dovuti*
- *motivi della determinazione delle maggiori imposte*

Il contribuente può prestare adesione entro 15 gg prima data producendo una comunicazione e la quietanza di pagamento con indicazione del numero delle rate in caso abbia optato per il pagamento rateale.
Rispetto a quanto previsto in origine nel caso di pagamento dilazionato non è più richiesta alcuna fidejussione.
Sulle rate successiva alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati a giorno
In caso di mancato pagamento iscrizione è prevista l'iscrizione a ruolo delle somme dovute sulla base dell'adesione.
L'arti 6 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 regola l'avvio del procedimento su iniziativa del contribuente disponendo:
Il contribuente può formulare prima dell'impugnazione dell'atto istanza in carta libera di accertamento con adesione. *Il termine per impugnazione, sospesi per 90 gg*. *Entro 15 gg l'ufficio formalizza l'invito a comparire. Con la definizione, l'avviso perde efficacia.*
L'art 7 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 regola la formalizzazione dell'accertamento con adesione disponendo:
L'accertamento con adesione redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto da contribuente e funzionario responsabile.
Nell'atto sono indicati, 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. Il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore.
L'arti 8 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 disciplina gli adempimenti successivi alla firma dell'atto con adesione disponendo:
il versamento delle somme deve avvenire entro 20 gg dalla redazione dell'atto.
Le somme possono essere versate in unica soluzione o 8 rate trimestrali che possono diventare 12 per importi superiori a € 50 mila. Fermo restando che la prima rata va versata entro 20 gg da detta redazione. Anche in questo caso nell'ipotesi di dilazione nessuna fidejussione è prevista. Il contribuente è poi tenuto all'invio all'ufficio della quietanza entro 10 gg dal pagamento. A questo punto l'ufficio rilascia copia dell'atto con adesione.
In caso di mancato pagamento, l'ufficio provvede all' iscrizione ruolo delle residue somme dovute e, a differenza di quanto previsto al precedente art.5, della sanzione del 30 per cento per omesso pagamento,
L'art.9 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 regola il perfezionamento dell'atto disponendo che:
La definizione si perfeziona con il versamento dell'importo dovuto o della prima rata entro 20 gg dal perfezionamento dell'atto,
Infine, va richiamata l'attenzione relativamente all'abrogazione dell'art.15, comma 2-bis che disponeva: "*in caso di adesione all'avviso di accertamento con il pagamento integrale di quanto preteso con lo stesso, le sanzioni ivi indicate sono ridotte a 1/6 se l'avviso di accertamento e di liquidazione non è stato preceduto dall'invito a comparire".*

2.8. Contraddittorio endoprocedimentale

Quanto argomentato in occasione della progressiva democratizzazione del procedimento amministrativo di accertamento fiscale trova una delle espressioni di maggior interesse nell'interesse sempre maggiore che sta assumendo il contraddittorio tra Ente impositore e contribuente nel corso della fase istruttoria, ovvero prima che il procedimento si concluda con un provvedimento finale. Invero il contraddittorio endoprocedimentale ha radici che

affondano, innanzitutto, nella normativa europea o meglio nelal carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.
L'articolo articolo 41 di tale carta recita: "1.Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione 2.Tale diritto comprende in particolare: - il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che rechi pregiudizio: - il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale; - l'obbligo per PA di motivare le proprie decisioni.
Altra fonte normativa è costituita dall'art.24 della nostra Costituzione che recita: "*La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento Principio ritenuto fino ad oggi circoscritto all'ambito processuale senza possibilità di estensione al procedimento amministrativo"*.
Mentre il successivo articolo 97 dispone: "*I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione*"
Scendendo nella scala gerarchica delle norme, il principio del giusto procedimento Contraddittorio endoprocedimentale trova diversi punti di riferimento nelal Legge n.241/90 sul procedimento amministrativo.
In particolare si ci riferisce al Capo III Partecipazione al procedimento amministrativo ovvero agli articoli:
Art.7-Comunicazione di avvio del procedimento;
Art.9 - Intervento nel procedimento;
Art.10 - Diritti dei partecipanti al procedimento;
Art.10-bis - Comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza;
Art.11 - Accordi integrativi/sostitutivi del provvedimento.
Nonché ci si riferisce al Capo V - Accesso ai documenti amministrativi.
Mentre restringendo il campo alla normativa più propriamente tributaria, diversi elementi sintomatici sono riscontrabili nella Legge n.212/2000 (statuto dei diritti del contribuente).
In particolare all'articolo 6, comma 5, che recita: "Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo …l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente".
Nell'articolo 7 in materia di motivazione atti "Se si fa riferimento ad altro atto, questo deve essere allegato all'atto".
infine l'articolo 10 dispone che:"I rapporti tra contribuente e PA improntati al principio della
collaborazione e della buona fede".
Dal lato della giurisprudenza costituisce una pietra miliare e va quindi ricordata innanzitutto la sentenza della Corte di Giustizia europea del 2014 C-129/13 e C-130/13 che al punto 30 dispone che:" I destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. Al punto 38 dispone: lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso.
Mentre al punto 42 dispone: il rispetto dei diritti della difesa, non appare come prerogativa
assoluta, ma possono soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano a obiettivi di interesse generale. Al punto 59 dispone che "tale principio può tuttavia non essere applicato relativamente a decisioni di natura finanziaria se, da un lato, un reclamo o un ricorso. Al punto 80 Una violazione

del principio del rispetto dei diritti della difesa comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente.
Sul lato della giurisprudenza italiana va ricordata la sentenza Cass., Sez. trib. n. 18836/2006 che dispone: " In tema di TARSU è legittimo l'avviso di accertamento notificato ….anche senza la formale comunicazione del giorno di accesso che, ex art. 73 D.Lgs. n. 507/93,…, atteso che tale irregolarità costituisce vizio procedimentale non sanzionato dall'art. 73 D.Lgs. n. 507/93 e che l'attività di accertamento dei tributi, pur dovendo svolgersi nel rispetto delle previste cautele non è retta dal principio del contraddittorio.
Inoltre le Sezioni Unite civili della Corte di Cassazione con la sentenza n. 19667 / 2014
ha disposto: "L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente. Tuttavia in ragione della natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita in violazione del predetto obbligo conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione".
Importante al riguardo è anche la sentenza della Corte Costituzionale n. 132 / 2015
disponente: "In materia di accertamento dell'elusione fiscale relativa all'IRPEF ex art. 37-bis DPR n.917/86. Sussiste nel nostro ordinamento il principio generale del "giusto procedimento amministrativo", che prevede l'obbligo del contraddittorio il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario. La sanzione della nullità dell'atto assunto in violazione del termine stesso trova ragione in una divergenza dal modello normativo.
E per concludere, va richimata la giurisprudenza amminitrativa. Al riguardo il Consiglio di Stato, con sentenza n. 4874 / 2014 dispone che "Il parziale temperamento del principio di legalità in senso sostanziale — giustificato dalla valorizzazione degli scopi pubblici da perseguire impone, il rafforzamento delle garanzie di legalità in senso procedimentale che si sostanzia, tra l'altro, nella previsione di rafforzate forme di partecipazione degli operatori.
Mentre lo stesso Consiglio di Stato, con la sentenza n. 94 / 2008 ha disposto: "In applicazione del principio di dequotazione dei vizi formali del procedimento amministrativo non incidenti sul contenuto sostanziale del provvedimento - recepito dall'art. 21 septies, l. n. 241 del 1990, deve escludersi che la violazione della regola procedimentale dell'avviso di avvio del procedimento possa assurgere a vizio di legittimità dell'atto impugnato, ove risulti che la sua mancanza sia inidonea ad incidere sull'esito del giudizio
infine, va ricordata la sentenza Cons. di St., sez. VI,, n. 2127 / 2015 laddove ha disposto "L'interessato che lamenta la violazione dell'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento ha anche l'onere di allegare e dimostrare che, se avesse avuto la possibilità di partecipare, egli avrebbe potuto sottoporre all'amministrazione elementi che avrebbero potuto condurla a una diversa determinazione da quella che invece ha assunto.

2.9. Reclamo e Mediazione

Un rafforzamento di istituti a base negoziale volti a prevenire il contenzioso vero e proprio è venuto dalla miniriforma che ha interessato il processo tributario introdotta dall'art.9 dal D.Lgs. n.158/2015.
IN particolare degno di nota è l'estensione ai tributi comunali dell'istituto del Reclamo e mediazione regolati dall'art.17-bis.
In particolare l'art. 17-bis dispone che: Il reclamo e la mediazione si applicano a controversie fino a 20.000 euro + cause catastali. Il ricorso non è procedibile per 90 gg Mentre è disposta la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale. La costituzione in giudizio del ricorrente è possibile nei successivi 30 giorni. L'analisi del reclamo mediazione è preferibilmente da attribuirsi a strutture amministrative diverse da quelle che hanno emesso gli atti interessati compatibilmente con l'organizzazione La proposta di mediazione può essere avanzata anche d'ufficio a fronte delle seguenti condizioni: incertezza; sostenibilità; economicità. Il versamento ex art 8 D.Lgs.n.218/97 L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute; mentre le sanzioni amministrative sono ridotte al 35% del minimo. Infine, la riscossione è sospesa per 90 gg.

2.10. Conciliazione extra giudiziale

E' stato riformulato anche l'istituto della conciliazione.
Ora è prevista una forma di conciliazione fuori udienza ovvero stragiudiziale all'articolo 48 del D.Lgs. n.546/92. In tal caso se in pendenza del giudizio è raggiunto un accordo conciliativo. Se è fissata la data di trattazione è pronuncia sentenza la cessazione della materia del contendere; con ordinanza in caso di cessazione parziale a seguito di accordo parziale.
Se data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il presidente della sezione. Si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo il quale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute.

2.11. Conciliazione giudiziale

L'art. 48-bis disciplina invece la conciliazione in udienza, ovvero giudiziale. Al riguardo ciascuna parte ex art. 32, co.2, puo' presentare istanza per la conciliazione. All'udienza la commissione, se sussistono le condizioni, invita le parti alla conciliazione rinviando ad altra udienza per il perfezionamento. La conciliazione si perfeziona con processo verbale che costituisce titolo per la riscossione. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio.

2.12. Conciliazione e sanzioni

Art. 48-ter dispone la riduzione delle sanzioni in caso di perfezionamento della conciliazione. In particolare le sanzioni sono ridotte al 40% del minimo qualora la conciliazione si perfezioni avanti la Commissione tributaria provinciale. Ora, a differenza che in passato, la conciliazione è prevista espressamente anche avanti le Commissioni tributarie regionali; in tal caso, però, le sanzioni sono ridotte al 50%.

Il versamento delle somme dovute o della prima rata, in caso di dilazione, deve essere effettuato entro 20 giorni. In caso di mancato pagamento si applica la sanzione ex art. 13 D.Lgs. n. 471/97 addizionata del 50%.

3. Il contenzioso tributario

3.1. Premessa

Questo ultimo capitolo è dedicato al contenzioso tributario. Dato il tagli del presente elaborato e della relativa giornata di formazione in questa sede non si ha la pretesa di un approfondito esame del processo tributario come esso meriterebbe. Peraltro, ciò necessiterebbe, al di la di un adeguato spazio di tempo, l'analisi di diversi istituti tipici del diritto processuale e del processo civile che a sua volta richiederebbe in tutti i partecipanti alla giornata una solida formazione giuridica di base per una corretta comprensione delle problematiche sottese. Perciò, pare più utile fornire in questa sede indicazioni di base sui principali istituti, atti e fasi del processo avanti la commissione tributaria, circoscrivendo l'analisi alle disposizioni ritenute più utili allo scopo.
Il processo tributario è oggi regolato, con riferimento ai al primo grado ed a quello di appello dal D.Lgs. 31/12/1992 n.546. Il citato D.Lgs. regola anche altri procedimenti quali quelli di natura cautelari e quello conciliativo nonché quello per revocazione. Il perimetro di intervento dell'esposta normativa è comunque limitato al merito della giudizio. Ciò significa che il terzo grado di giudizio di legittimità resta regolato dal codice di procedura civile. Quanto alla tecnica legislativa va detto che il citato D.Lgs. contiene una normativa completa speciale ed integrale del processo tributario di merito rinviando per quanto non regolato ed in quanto compatibile al codice di procedura civile. Si seguito, sono richiamate le disposizioni più significative del processo tributario.

3.2. Il processo tributario e la riforma del 2015

Rilevanti novità sono state introdotte dell'art.9 D.Lgs. 24/9/2015 n. 156. La scelta del legislatore riformatore è stata quella però di apportare modifiche all'attuale impianto, che quindi è stato confermato nel suo impianto originario.
Le principali novità hanno riguardato:

- Estensione degli strumenti deflattivi con riguardo:
  - Estensione del reclamo-mediazione ai tributi locali
- Estensione della tutela cautelare
  - Anche al grado di appello
- Esecutività delle sentenze
  - Di condanna (per esempio in materia di spese di giudizio)
- Ampliamento della difesa personale
  - Sono state apportate modifiche alla disciplina della difesa personale e tecnica
- Rafforzamento della condanna alle spese
  - Eccezionalità e motivazione della compensazione
  - Ampliamento e definizione delle spese da rimborsare
  - Condanna al risarcimento per lite temeraria

3.3. Disposizioni generali

Alle disposizione di ordine generale è riservato il titolo I del D.Lgs. 31 /12/1992, n. 546.
L'articolo 1 nel disporre in merito agli organi della giurisdizione tributaria, prevede una norma di rinvio al codice di procedura civile laddove dispone che "si applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del cpc. Dunque, per tutto quanto non contenuto nella presente normativa speciale trovano applicazione le norme del processo civile.
L'articolo 2 si preoccupa di definire la giurisdizione tributaria. In particolare rientra in tale giurisdizione ogni controversia aventi ad oggetto tributi nonché quelle catastali nonché delle questioni incidentali tranne: querela di falso; stato e capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio. Restano escluse le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata ex art.50 ss DPR n.602/73 che rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario. Con la riforma da ultimo citata è stata soppressa la giurisdizione tributaria con riferimento a COSAP, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e della tariffa puntuale per lo smaltimento dei rifiuti urbani. Si tratta di un intervento legislativo obbligato per evitare il rischio della declaratoria di incostituzionalità trattandosi di entrate non tributarie, secondo l'attuale diritto vivente.
L'articolo 4 si occupa della competenza per territorio delle commissioni tributarie. Al riguardo è disposto che le commissioni tributarie sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo ex art. 53 D.Lgsl n. 446/97 , che hanno sede nella loro circoscrizione.
L'articolo 7 disciplina i poteri (istruttori) delle commissioni tributarie. In particolare è disposto che ai fini istruttori esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all' ente locale da ciascuna legge d'imposta. Rilevante è l'esplicita esclusione dai mezzi istruttori del giuramento e della prova testimoniali giustificata dalla natura di processo impugnatorio d'atti prima che di merito. In verità tali limitazioni hanno subito nel tempo una attenuazione grazie all'intervento modellatore della giurisprudenza soprattutto di legittimità. Alle commissioni tributarie è accordato il potere di disapplicare (in via incidentale) i regolamenti illegittimi.
Rilevante è il potere riconosciuto alle Commissioni tributarie con riferimento alla disapplicazione delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni, ai sensi dell'art.8.
L'articolo 10 definisce i titolari della legittimazione ad agire in giudizio (cd legitimatio ad causam) riservata ai titolari della posizione attivo o passiva del rapporto giuridico. In particolare dispone che sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'Ente impositore, l'agente della riscossione e soggetti iscritti albo art. 53 DLgs n.446/97.
Mentre l'articolo 11 dispone in merito alla capacità di stare in giudizio (cd legitimatio ad processum). In particolare dispone che le parti possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale Le agenzie, agente riscossione e soggetti iscritti albo 53 possono stare in giudizio direttamente Stanno in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie per contributo unificato L'EL può stare in giudizio anche mediante il

dirigente o, in assenza di quest'ultima figura, i funzionari incaricati di posizione organizzativa.
L'articolo 12 si occupa dell'assistenza tecnica in giudizio ovvero dei soggetti abilitati all'esercizio del cd jus postulandi davanti ai giudici tributari.
Al riguardo gli Enti impositori possono stare in giudizio a mezzo dei propri funzionari mentre i contribuenti, di norma, stanno in giudizio a mezzo di avvocati, dottori commercialisti e consulenti del lavoro. Sono altresì abilitati ing., arch., i geom. per cause catastali Abilitati anche: iscritti elenchi ex art.63 DPR 600/73 iscritti al 30/9/1993 presso la camera di commercio. Abilitati sono inoltre i funzionari di associazioni di categoria e CAF. L'incarico, analogamente a quanto disposto dal codice di procedura civile, è conferito in calce o a margine di un atto del processo, con sottoscrizione certificata da incaricato. Mentre, è prevista la possibilità di difendersi direttamente da parte del contribuente per controversie di valore inferiore a 3000.
Degno di rilievo sono le modifiche apportate dalla citata riforma all'art. 15 in materia di spese del giudizio. In particolare, è stato limitato il potere del giudice di compensare le spese tra le parti: ora possibile solo in caso di soccombenza reciproca o per gravi ed eccezionali ragioni espressamente motivate. E' stato espressamente regolata la possibilità di condannare al risarcimento danni per colpa grave con rinvio all'art. 96 del codice di procedura civile. Infine, è stato espressamente definite le voci da ricomprendersi tra dette spese comprendenti: contributo unificato; onorari; spese e gli esborsi, oltre il contributo previdenziale ed IVA. Inoltre, la disposizione in commento, regola anche la condanna spese per procedimento cautelare oltre che prevedere una maggiorazione del 50% delle spese in caso di reclamo-mediazione.
L'articolo 16-bis regola le modalità di comunicazione e notificazione. In particolare, è stata introdotta la possibilità di ricorrere alla posta elettronica certificata nelle comunicazioni. Mentre, alla pec è possibile ricorrere anche nelle notifiche tra parti anche con PEC.
Mentre, l'articolo disciplina il domicilio dove effettuare comunicazioni e notificazioni

3.4. Il processo davanti alla commissione provinciale

Il titolo II regola il procedimento davanti alla commissione tributaria provinciale.
In particolare l'articolo 18 dispone che il processo è introdotto con ricorso, regolandone anche il contenuto.
L'articolo 19 elenca gli atti impugnabili ed oggetto del predetto ricorso ed in particolare:
a) l'avviso di accertamento del tributo
b) l'avviso di liquidazione del tributo
c) il provvedimento che irroga le sanzioni
d) il ruolo e la cartella di pagamento
e) l'avviso di mora
e-bis) l'iscrizione di ipoteca ex art. 77 DPR n.602/73
e-ter) il fermo beni mobili registrati ex art.86 DPR n.602/73
f) gli atti relativi alle operazioni catastali
g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi,
h) il diniego o la revoca di agevolazioni
i) ogni altro atto autonomamente impugnabile per legge
Al riguardo, va però richiamata l'attenzione sulla progressivo estensione degli atti impugnabili ad opera del diritto vivente.

L’articolo 20 dispone in merito alla necessità di proporre il ricorso mediante notifica all’Ente impositore da effettuarsi anche a con spedizione a mezzo posta in plico AR senza busta.
L’articolo 21 dispone che il ricorso va proposto entro 60 giorni dalla notificazione dell’atto impugnato a pena di inammissibilità. Mentre il ricorso avverso il rifiuto tacito di rimborso va proposto dopo 90 gg dalla domanda ma entro i termini di prescrizione del credito vantato.
Infine, ai sensi dell’articolo 22, il contribuente si deve costituzione in giudizio entro 30 gg dalla notifica del ricorso stesso, a mezzo deposito nella segreteria della Commissione tributaria; deposito adesso ammesso anche mediante spedizione a mezzo posta, in plico AR. Oltre all’ originale ricorso notificato ex art.137 o copia se spedito per posta occorre depositatare: copia ricevuta di deposito o AR; nota iscrizione al ruolo; fascicolo; documenti, in originale o fotocopia.
L’ente impositore si deve costituire nel processo ai sensi dell’articolo 23. L'ente impositore, l'agente della riscossione ed isoggetti iscritti all'albo ex art 53 D.Lgs. n. 446/97 si costituiscono entro 60 giorni con deposito di: fascicolo; controdeduzioni;
documenti offerti.
Ai sensi dell’arrt. 24 è ammessa l'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti entro 60 gg da notizia di deposito Se fissata trattazione l'interessato richiesta di motivi aggiunti con rinvio dell’udienza
L’articolo 31 Avviso di trattazione dispone in merito alla comunicazione della segreteria alle parti costituite ed la data di trattazione 30 gg prima.
L’articolo 32 regola il deposito documenti e memorie. In particolare le parti possono depositare documenti fino a 20 gg liberi prima della trattazione. Mentre fino a 10 gg liberi prima della trattazione si possono depositare memorie illustrative; in caso di camera di consiglio brevi repliche scritte fino a 5 gg liberi prima
L’articolo 34 disciplina la discussione in pubblica udienza nel corso della quale relatore espone al collegio e quindi il presidente ammette le parti presenti alla discussione
L’articolo art. 35, il collegio giudicante, subito dopo la discussione delibera la decisione
Quando ne ricorrono i motivi la deliberazione può essere rinviata di non oltre 30 gg
L’articolo 37 prevede che “la sentenza è resa pubblica, con deposito nella segreteria
Il dispositivo comunicato alle parti costituite entro 10 gg”.
Ai sensi dell’art. 38, le parti hanno l'onere di provvedere alla notificazione della sentenza
Se non notificata la sentenza, si applica il termine semestrale di cui all’art.327, co.1, c.p.c.
L’articolo 39 dispone in merito alla sospensione del processo in caso di querela di falso o decisione pregiudiziale su una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio. La sospensione deve essere disposta anche in ogni altro caso di risoluzione di altra controversia pregiudiziale.
L’art. 40 regola l’interruzione del processo in caso di morte o perdita capacità di stare in giudizio di una delle parti ovvero per morte, radiazione o sospensione da albo del difensore incaricato.

Mentre l’art. 42 dispone che durante la sospensione e l'interruzione non possono essere compiuti atti.
L’articolo 44 regola l’estinzione per rinuncia al ricorso. In tal caso le spese sono compensate solo se vi è accettazione esplicita della controparte.
Inoltre, ai sensi dell’art. 45, il processo si estingue per inattività delle parti ovvero se lo stesso non è proseguito, riassunto o integrato. In tal caso le spese sono compensate.
Infine, ai sensi dell’art. 46 il processo si estingue per cessazione della materia del contendere. Anche in tal caso le spese sono compensate.

3.5. Il processo cautelare

L’articolo 47 disciplina la sospensione dell' atto impugnato. In particolare se dall'atto può derivare danno grave ed irreparabile, si può chiedere la sospensione dell'esecuzione dell' atto stesso con istanza motivata. L'istanza decisa entro 180 gg dalla presentazione
La trattazione della controversia fissata non oltre 90 gg. Gli effetti cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado. Ora il dispositivo deve essere comunicato in udienza. Il giudice che concede al sospensione può prevedere il rilascio di apposita garanzia a carico del contribuente.

3.6. Impugnazioni in generale

Il capo III regola i procedimenti d’impugnazione delle sentenze del giudice di primo grado.
L’articolo 49 dispone in via sussidiaria il rinvio alle norme del codice di procedura civile per quanto non disposto negli articoli successivi allo stesso.
Ai sensi dell’art. 51, la sentenza di primo grado può essere impugnata entro 60 giorni dalla notifica della stessa.
L’articolo 52 prevede ora la possibilità di chiedere al giudice di appello la sospensione della sentenza impugnata per gravi-fondati motivi. Il collegio, sentite parti in camera di consiglio decide con ordinanza motivata non impugnabile. La sospensione può essere subordinata a garanzia. Gli effetti cessano con sentenza di merito

3.7. Il giudizio di appello

L’articolo 53 dispone in merito al contenuto del ricorso in appello rinviando alle disposizioni che regolano il processo tributario di primo grado
L’art. 54 regola le modalità ed il contenuto delle controdeduzioni e dell’eventatuale appello incidentale da parte dell’appellante.
Ai sensi dell’art. 56 le questioni e le eccezioni non riproposte si intendo rinunciate.
Mentre l’art. 57 prevede il divieto proporre domande ed eccezioni non rilevabili d'ufficio.
Ai sensi dell’art. 58, il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo necessarie. E’ fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti.
Mentre l’art. 60 dispone che l'appello dichiarato inammissibile non può essere riproposto

3.8. Ricorso per cassazione

L'articolo 62 rinvia alle norme del codice di procedura civile. Ora però è prevista la possibilità, su accordo delle parti, d'impugnare avanti la Corte Suprema di Cassazione la sentenza della commissione tributaria provinciale «*per saltum*».
Si è detto che una delle novità del processo è costituito dalla immediata esecutività della sentenza impugnata. L'art. 62-bis regola la possibilità di sospendere gli effetti della sentenza impugnata. Sospensione subordinata a garanzia ex DM.
L'art. 63 regola il giudizio di rinvio
Mentre l'art. 64 prevede la disciplina delle sentenze revocabili.

3.9. Esecutività delle sentenze

Il Capo IV è dedicato all'esecuzione delle sentenze ed al giudizio di ottemperanza. In particolare ora, ai sensi dell'articolo 67-bis, è prevista l'immediata esecuzione provvisoria
Tale ultima norma entra in vigore da 1/6/2016.
L'articolo 68 regola il pagamento del tributo in pendenza del processo.
Mentre l'art. 69 dispone in merito all'esecuzione delle sentenze di condanna. Tali sentenze sono immediatamente esecutive le sentenze di condanna e atti relativi alle operazioni catastali. Per importo superiore a 10.000 euro, diverse dalle spese può essere subordinato a garanzia. Con DMEF disciplinata garanzia. Garanzia sono a carico della parte soccombente. Entro 90 gg pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza. In caso di mancato pagamento ottemperanza ex art.70.
L'articolo 70 disciplina il giudizio di ottemperanza. In particolare è disposto che si può chiedere l'ottemperanza della sentenza passata in giudicato. Quindi al riguardo non si applica più il c.p.c. Il collegio adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza. I provvedimenti sono immediatamente esecutivi. Ricorso in cassazione per inosservanza del procedimento. Fino a 20.000 euro decisione Commissione in composizione monocratica.

4. Il processo Telematico (cenni)

La digitalizzazione del processo tributario, analogamente a quanto sta avvendendo per il processo civile e per quello amministrativo, si inserisce nel più vasto processo in atto di progressiva applicazione nella pubblica amministrazione e nell'amministrazione della giustizia delle tecnologie delle telecomunicazioni ed informazioni. Al riguardo la normativa generale di riferimento è contenuta nel codice dell'amministrazione digitale di cui al D.Lgs. n.82/2005 e successive modificazioni ed integrazione, al quale si rimanda.
In particolare, il processo tributario telematico è disciplinato dall'aricolo 39, co.8, del DL 6/7/2011 n. 98, convertito nella legge 5/7/2011 n. 111 nonché dal D.M. 23 dicembre 2013, n. 163 ad oggetto Regolamento recante la disciplina di dettaglio dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario.
La vastità degli argomenti trattati nel corso della giornata non consente un approfondimento della materia in rassegna a fronte del tempo a disposizione. Di conseguenza, si ci limiterà a brevi cenni sui contenuti delle disposizioni contenute nel citato D.M.
L'articolo 1 del citato DM contiene le definizioni di seguito utilizzate nel provvedimento.

Mentre l’art. 2 circoscrive l’ambito di applicazione del processo telematico disponendo che gli atti e i provvedimenti del processo tributario, ….possono essere formati come documenti informatici sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale La trasmissione, la comunicazione, la notificazione e il deposito …con modalità informatiche nei modi previsti dal presente regolamento. Si applicano le disposizioni del DLgs n.82/05
L’art.3 disciplina il Sistema Informativo Giustiz Tributaria (S.I.Gi.T.) il quale deve assicurare:
a) l'individuazione della Commissione tributaria adita
b) l'individuazione del procedimento giurisdizionale
c) l'individuazione del soggetto abilitato
d) la trasmissione degli atti e documenti
e) la ricezione degli atti e documenti;
f) il rilascio delle attestazioni
g) la formazione del fascicolo informatico
Possono accedere al S.I.Gi.T. soltanto i giudici tributari, le parti,i procuratori e i difensori.
L’articolo 4 disciplina la procura alle liti in formato digitale.
Mentre l’articolo 5 disciplina le notificazioni e le comunicazioni telematiche a mezzo pec.
L’articolo 6 dispone in merito all’elezione del domicilio fiscale.
L’art. 7 introduce contiene disposizioni in merito all’indirizzo di posta elettronica certificata.
Mentre l’articolo 8 disciplina l’attestazione temporale digitale.
L’articolo 9 disciplina la notificazione e deposito degli atti del reclamo e processuali a mezzo pec.
Mentre l’art. 10 regola le modalità telematiche di costituzione in giudizio delle parti.
Gli articoli 11 e 12 regolano invece le modalità di deposito di atti e documenti informatici ed in formato cartaceo.
L’articolo 13 disciplina il giudizio d'appello
Mentre l’art. 14 prevede la costituzione del fascicolo informatico a cura della segreteria della commissione tributaria.
L’art. 15 regola il processo verbale dell'udienza
L’Art. 16 regola la redazione e deposito dei provvedimenti
L’Art. 17 contiene la formula esecutiva
L’Art. 18. La trasmissione dei fascicoli da parte della Commissione tributaria provinciale alla competente Commissione tributaria regionale avviene tramite il S.I.Gi.T., con le modalità tecniche operative stabilite dal decreto di cui all'art 3 co 3 finalizzate ad assicurarne la data certa nonché l'integrità, l'autenticità e la riservatezza
Al riguardo è previsto che la trasmissione del fascicolo informatico da e verso organi giurisdizionali diversi da quelli indicati al comma 1 avviene, in ogni stato e grado del giudizio, per via telematica con le modalità stabilite con decreto interministeriale del MEF.
l’articolo 19 dispone in merito al pagamento telematico del contributo unificato
Il regolamento si conclude con l’art. 20 che contiene disposizioni finali.