

Roma, 28 giugno 2017

Definizione agevolata delle controversie tributarie comunali

Nota di approfondimento sull'art. 11 del Dl n. 50 del 2017

Sommario

Premessa	1
1. Le controversie definibili	2
2. Il Comune quale “parte” processuale	3
3. Gli effetti della definizione.....	4
4. Le spese di lite	6
5. Il pagamento delle spese dovute con la definizione	7
6. La sospensione delle controversie	10
7. Il diniego della definizione.....	10
8. La delibera ed il regolamento comunale.....	11

Premessa

L'art. 11 del Dl n. 50 del 2017 reca disposizioni relative alla definizione agevolata delle controversie tributarie degli enti territoriali, attraverso il comma 1-bis introdotto con la conversione in legge del provvedimento:

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

Si tratta di norma fortemente voluta da Anci, anche se non sono state accolte tutte le richieste inizialmente formulate, come ad esempio la possibilità di prevedere abbattimenti dell'imposta in caso di sentenza non definitiva sfavorevole all'ente.

La definizione agevolata delle liti fiscali pendenti completa l'effetto definitorio delle controversie interessate anche dalla definizione agevolata delle cartelle, di cui all'art. 6 del Dl n. 193 del 2016, e contribuisce a ridurre la mole di contenzioso pendente in tutti i gradi di giudizio, ivi compresa la Corte di Cassazione⁽¹⁾, con una possibile accelerazione dei tempi di trattazione delle residuali controversie relative ai tributi

⁽¹⁾ Si veda Commissioni riunite Bilancio della Camera dei Deputati e Senato, audizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 4 maggio 2017.

comunali, similmente a quanto accaduto in occasione del condono di cui alla legge n. 289 del 2002.

Parallelamente, la definizione agevolata completa l'eventuale definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento, deliberate dai Comuni ai sensi dell'art. 6-ter del Dl n. 193 del 2016

La scelta del Comune avverrà mediante adozione di una delibera di Consiglio Comunale, ai sensi dell'art. 52 del D.lgs. n. 446 del 1997, atteso che con essa il Comune rinuncia alla riscossione delle sanzioni e degli interessi di mora, per i quali, in via generale, vale il principio dell'indisponibilità, qui derogato per espressa previsione di legge.

L'applicazione dell'art. 11 non appare agevole, sia perché il Comune dovrà attenersi allo schema definito dalla legge, visto che dovrà deliberare "*l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo*", sia per la presenza di termini di natura processuale, e pertanto indisponibili, non derogabili con regolamento comunale. L'unica possibilità di esercitare la discrezionalità regolamentare sembra limitata ad una diversa regolamentazione dei termini aventi natura amministrativa, come quelli attinenti alla rateizzazione.

Peraltro, va anche evidenziato che la decisione comunale non è subordinata all'adozione dei provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sebbene l'art. 11, comma 12 del Dl n. 50 del 2017 preveda che con tali provvedimenti siano "*stabilite le modalità di attuazione*" dello stesso articolo 11, trattandosi all'evidenza di provvedimenti che dovranno regolare la procedura da un punto di vista amministrativo, come la predisposizione del modulo di domanda per accedere alla definizione, senza intaccare gli elementi strutturali della definizione, che risultano già compiutamente disciplinati nella normativa ordinaria. Anche se dai provvedimenti attuativi potranno trarsi eventualmente utili indicazioni interpretative di cui il Comune dovrà tenerne conto.

Data la complessità della materia si ritiene utile, oltre all'adozione di una delibera consigliare, anche l'adozione di uno specifico regolamento da parte del Comune.

Per agevolare i Comuni, chiamati a prendere una decisione in un ristretto lasso di tempo IFEL, ha predisposto una schema di delibera e di regolamento, che vengono pubblicati unitamente a questa nota.

1. Le controversie definibili

Le controversie definibili sono quelle attribuite alla giurisdizione tributaria "*in cui è parte il medesimo ente*". Rimangono, pertanto, escluse le controversie rimesse a giurisdizioni diverse da quella tributaria, come quelle relative al canone di occupazione del suolo pubblico, di competenza del giudice ordinario.

Si deve trattare di controversia non definita con sentenza passata in giudicato, pendente in qualsiasi grado di giudizio, ivi compresa la Corte di Cassazione.

Sono definibili le controversie il cui ricorso sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del decreto (il 24 aprile 2017) e per le quali alla data della presentazione della domanda di definizione, il cui termine ultimo è fissato al 30 settembre 2017, non sia intervenuta pronuncia definitiva.

La definizione è ammissibile anche in presenza di ricorso notificato all'ente impositore ma non ancora depositato nella segreteria della Commissione tributaria provinciale, visto che per gli importi inferiori a 20 mila euro il ricorso produce gli effetti del reclamo

e deve essere depositato nella segreteria della Commissione tributaria entro 120 giorni, decorrenti non dalla data di notifica del ricorso da parte del contribuente ma dalla data di ricevimento da parte del Comune. Al riguardo, va subito precisato che il decreto non dispone alcunché in merito alla data di deposito del ricorso, stabilita come noto a pena di inammissibilità, essendo prevista la sola sospensione dei termini di impugnazione della sentenza. Pertanto, sarà onere del contribuente depositare nei termini il ricorso.

In merito all'accennata sospensione dei termini va anche precisato che mentre per le controversie erariali l'art. 1, comma 9, prevede che per le controversie "**definibili**" sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono nel periodo 24 aprile-30 settembre 2017, tale sospensione non opera, almeno in questi termini, per il Comune. Il periodo di sospensione per le controversie comunali decorrerà dalla data di esecutività della delibera che approva la definizione agevolata fino al 30 settembre 2017, poiché si ritiene che, in base ai principi generali, il Comune non possa riaprire termini già scaduti, in assenza di una espressa disposizione legislativa in tal senso.

Pertanto, nel caso in cui il Comune decida di approvare la definizione agevolata, sarà opportuno anticipare la decisione rispetto alla data del 31 agosto, per evitare al contribuente, o al Comune stesso, la proposizione di inutili impugnazioni. In altri termini, se l'atto di appello deve essere notificato, dal Comune o dal contribuente, entro il prossimo 31 luglio, solo l'adozione della delibera comunale entro luglio sospenderà i termini per la proposizione dell'appello, sempre con riferimento alle controversie definibili.

2. Il Comune quale "parte" processuale

La disposizione richiede che il Comune sia "parte" del processo. Tale previsione pone dei dubbi in merito alla definizione delle controversie relative ai tributi comunali nelle quali però l'ente non assume la veste di parte processuale. L'ipotesi si verifica allorché oggetto dell'impugnazione è una cartella di pagamento, o un'ingiunzione di pagamento, ed il ricorso sia stato esclusivamente notificato ad **Equitalia o al Concessionario iscritto all'albo** di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997, incaricato della sola riscossione coattiva, indipendentemente dal fatto che i motivi di impugnazione attengano ai soli vizi propri della cartella o dell'ingiunzione, oppure siano stati sollevati motivi attinenti all'atto di accertamento, salvo che Equitalia o il Concessionario non abbia chiamato in causa anche l'ente creditore. Peraltro, la Corte di Cassazione anche di recente ha ribadito che "*In tema di contenzioso tributario, il contribuente, qualora impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario per la riscossione per motivi che attengono alla mancata notifica degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o del concessionario, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo ed essendo rimessa al concessionario la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore*"⁽²⁾.

Tuttavia, occorre rilevare che mentre nei confronti del Concessionario privato esiste un rapporto concessorio in base al quale il Concessionario si sostituisce *ope legis* al

⁽²⁾ Cassazione, sentenza 6 giugno 2017, n. 14047, che contiene ulteriori riferimenti giurisprudenziali.

Comune, e ciò porta a ritenere comunque definibili le controversie instaurate contro tale soggetto anche se l'ente impositore non è stato direttamente chiamato in causa⁽³⁾, altrettanto non può dirsi nei confronti di Equitalia⁽⁴⁾, e pertanto i residuali dubbi dovrebbero limitarsi solo alle controversie in cui sia parte esclusivamente tale ultimo soggetto.

Il riferimento alla circostanza che parte del processo sia il Comune genera poi ulteriori dubbi.

Infatti, non sono espressamente richiamate **le società in house dei Comuni** che pur risultano affidatarie dell'attività di accertamento e riscossione delle entrate comunali, ai sensi dell'art. 52, comma 5 del D.lgs. n. 446 del 1997, e per le quali non è necessariamente prevista l'iscrizione all'albo di cui al successivo art. 53. Trattandosi di società sulle quali i Comuni esercitano un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi, si ritiene che il Comune possa legittimamente deliberare la definizione agevolata per le controversie tributarie in cui è parte la propria società in *house*.

Parimenti, si ritiene che il Comune possa deliberare la definizione agevolata per le controversie relative alla Tares/Tari che vedono come parte la **società di gestione dei rifiuti** alla quale il Comune ha affidato, ai sensi dell'art. 1, comma 691 della legge n. 147 del 2013, la gestione, la riscossione e l'accertamento della tassa comunale.

Infine, ad identica conclusione si deve pervenire anche nell'ipotesi in cui il Comune abbia affidato la gestione, riscossione ed accertamento ad un Concessionario iscritto all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997 (ad esempio il **concessionario dell'imposta di pubblicità**).

3. Gli effetti della definizione

Le controversie possono essere definite "a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio" o dal soggetto che vi è subentrato o ne ha la legittimazione. Il riferimento al ricorrente del giudizio di primo grado rende evidente che possano essere oggetto di definizione anche i giudizi di appello, o di cassazione, proposti dal Comune risultante soccombente nella fase precedente. È evidente poi, che esulano dall'istituto in esame le controversie attinenti ai dinieghi di rimborso.

Con la definizione il contribuente è tenuto a pagare:

- l'imposta, gli interessi e le spese di notifica indicati nell'atto impugnato;
- gli interessi di ritardata iscrizione a ruolo, oggi fissati al 4 per cento annuo, da calcolarsi fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto.

La definizione comporta, quindi, la non debenza:

- delle sanzioni comminate nell'atto originario;
- degli interessi di ritardata iscrizione a ruolo dovuti dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento, ovvero decorsi i sessanta giorni dalla notifica dell'atto originario, fino alla data di consegna del ruolo al concessionario;

⁽³⁾ Peraltro, la Corte di Cassazione, con riferimento ai soli concessionari comunali, ha più volte ritenuto che nelle liti contro gli atti emessi da questi, il contribuente deve proporre ricorso unicamente contro il concessionario e non anche contro il Comune.

⁽⁴⁾ Peraltro, l'art. 39 del D.lgs. n. 112 del 1999 prevede che "il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite".

- degli interessi di mora dovuti a seguito del mancato pagamento della cartella, oggi fissati al 3,50 per cento annuo.

Le misure sopra richiamate sono applicabili anche nel caso in cui il Comune (o il Concessionario della riscossione e accertamento dei tributi comunali o la società in *house*, o la società affidataria della riscossione ed accertamento della Tares/Tari) abbia attivato la riscossione in pendenza di giudizio, nonostante l'incerta giurisprudenza di legittimità che a volte ammette ed a volte nega la possibilità di applicare la modalità di riscossione in pendenza di giudizio, di cui all'art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992. Come noto, l'incertezza deriva dal fatto che l'art. 68 è applicabile ai soli casi in cui “è prevista la riscossione frazionata del tributo”, riscossione frazionata che non è ammessa, ad esempio per l'Imu e l'Ici⁽⁵⁾, anche se è espressamente ammessa per le sanzioni⁽⁶⁾.

L'art. 11, comma 7 del Dl n. 50 del 2017 prevede, infatti, che dagli importi dovuti il contribuente ha diritto a scomputare “quelli già versati” per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio, nonché “quelli dovuti” per effetto della definizione agevolata delle cartelle di pagamento, di cui all'art. 6 del Dl n. 193 del 2016, ai quali occorre anche aggiungere “quelli dovuti” **in base alla definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento**, se deliberata dal Comune.

Pertanto, nel caso in cui sia stata attivata la riscossione in pendenza di giudizio, occorre tenere conto degli importi corrisposti dal contribuente⁽⁷⁾, che includono anche le sanzioni, le quali devono essere scomputate dall'importo dovuto in base alla definizione agevolata, con l'ulteriore precisazione che se l'importo già provvisoriamente pagato, comprensivo di sanzioni, è superiore a quello dovuto in base alla definizione agevolata della lite, nessun rimborso potrà comunque essere disposto a favore del contribuente.

Il Comune potrebbe comunque non aver attivato alcuna riscossione in pendenza di giudizio, ben potendo riscuotere non l'accertamento impugnato ma la sentenza definitiva, entro il termine di prescrizione decennale⁽⁸⁾.

Ovviamente, il contribuente avrà poca convenienza nell'ipotesi in cui abbia pagato l'avviso impugnato, in quanto, come già rilevato, l'art. 1, comma 7 del Dl n. 50 del 2017 prevede espressamente che “la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione”. Se l'ente non ha attivato alcuna riscossione, la definizione comporta un notevole risparmio anche degli interessi, visto che le controversie potrebbero essere pendenti anche da dieci anni, come normalmente avviene in caso di ricorso dinanzi la Corte di Cassazione,

⁽⁵⁾ La Corte ha ritenuto applicabile l'art. 68 ai tributi comunali con sentenze n. 14821/2010 e n. 691/2013. Mentre ne ha escluso l'applicazione con sentenze n. 2199/2012, 19015/2016, n. 8360/2016 e da ultimo con la sentenza n. 578/2017.

⁽⁶⁾ L'art. 19, comma 1, del D.lgs. n. 472 del 1997, dispone che in caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista la riscossione frazionata si applicano le disposizioni dettate dall'art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992.

⁽⁷⁾ L'art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992 prevede che il tributo, gli interessi (e la sanzione, per quanto previsto dall'art. 19, comma 1 del D.lgs. n. 472 del 1997) devono essere pagati:

a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;

b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;

c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale;

c-bis) per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

Gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

La norma, poi precisa, che se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

⁽⁸⁾ Si veda Cassazione, sez. un. n. 5790/2009 e Cassazione, n. 8380/2013.

o nell'ipotesi in cui il processo sia stato sospeso per pregiudizialità, ai sensi dell'art. 295 c.p.c. (ed oggi ai sensi dell'art. 39 del D.lgs. n. 546 del 1992).

La cancellazione degli interessi è in parte compensata dalla previsione che comunque il contribuente è tenuto a versare gli interessi pari al 4 per cento, da calcolarsi fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto originario. Invero, la norma rinvia all'art. 20 del Dpr. n. 602 del 1973, ma si ritiene che tale rinvio sia effettuato al solo fine di individuare il tasso d'interesse applicabile e non di limitare l'applicazione di questo tasso ai soli casi in cui l'importo sia stato già iscritto a ruolo. In altri termini, si ritiene che gli interessi al 4 per cento, per il periodo di sessanta giorni, siano dovuti in ogni ipotesi, e quindi anche nel caso in cui l'ente non abbia attivato alcuna forma di riscossione, ed anche nel caso in cui l'ente abbia attivato la riscossione coattiva tramite ingiunzione di pagamento. Diversamente ragionando, ed essendo possibile per l'ente riscuotere alternativamente con ruolo o con ingiunzione, non solo vi sarebbe incertezza sul tasso da applicare nell'ipotesi in cui non fosse stata attivata la riscossione, ma vi sarebbe anche una disparità di trattamento a seconda della forma di riscossione coattiva scelta, in presenza comunque di un risparmio di interessi che può anche essere significativo. Rimane comunque ferma la possibilità per il Comune di confermare nel regolamento il tasso d'interesse del 4 per cento o l'eventuale minor tasso previsto nei propri regolamenti.

Il comma 2, dell'art. 11 precisa poi che in caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione. Se la controversia riguarda, invece, sanzioni collegate al tributo, ma questo sia stato definito in altro modo, allora nessun importo risulterà dovuto, anche se sarà comunque necessario presentare la domanda di definizione.

4. Le spese di lite

L'art. 11, comma 7, del Dl n. 50 del 2017 dispone che *“gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato”*. Si è già detto che la norma contempla espressamente le sorti dei pagamenti effettuati in caso di attivazione della riscossione in pendenza di giudizio attuata ai sensi dell'art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992. Nulla invece viene espressamente statuito in merito alle sorti delle spese di lite liquidate con sentenza non definitiva.

Sul punto occorre rammentare che il legislatore in tema di pagamento delle spese di lite ha previsto un regime alquanto discriminatorio, posto che il Comune per riscuotere le spese di lite dovrà aspettare il passaggio in giudicato della sentenza, per quanto disposto dall'art. 15, comma 2-sexies, del D.lgs. n. 546 del 1992, mentre nel caso in cui le spese di lite siano liquidate a favore del contribuente, la sentenza è immediatamente esecutiva ed il Comune, per quanto disposto dall'art. 69 del D.lgs. n. 546 del 1992, dovrà pagare le somme liquidate a titolo di spese di lite entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

Si ritiene, al riguardo, in ragione dell'effetto “sostitutivo” della definizione rispetto a quanto statuito nel dispositivo della sentenza, che in caso di avvenuto pagamento delle spese di lite da parte dell'ente impositore, il contribuente sia tenuto a versare, oltre a quanto già previsto in via ordinaria dall'art. 11, comma 1 del Dl n. 50 del 2017, anche quanto percepito, in via provvisoria, a titolo di spese di lite, anche considerando che la

definizione agevolata comporta la cessazione della materia del contendere e, quindi, trova applicazione l'art. 46, comma 3 del D.lgs. n. 546 del 1992 a mente del quale *“nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate”*.

Nell'ipotesi in cui il Comune abbia adottato la delibera per la definizione agevolata, e la controparte abbia notificato la sentenza per ottenere il pagamento delle spese di lite, se i 90 giorni scadono prima del 30 settembre, il Comune prima di procedere al pagamento potrebbe farsi rilasciare un'attestazione da parte del contribuente in merito alla sua volontà di non aderire alla definizione, fermo restando che comunque in assenza di tale attestazione l'ente locale rimane obbligato ad effettuare il rimborso, anche considerando che fino alla scadenza del 30 settembre il contribuente potrebbe sempre decidere di aderire alla definizione.

Un caso particolare attiene alle spese di lite liquidate nell'ordinanza, non impugnabile, che ha deciso sull'istanza di sospensione dell'atto impugnato o di sospensione dell'esecutività provvisoria della sentenza impugnata in appello o dinanzi la Corte di cassazione, ai sensi degli artt. 47, 52 e 62-bis del D.lgs. n. 546 del 1992.

Sebbene l'ordinanza non sia impugnabile, il Giudice conserva la possibilità di disporre diversamente con la sentenza che decide il giudizio, la quale assorbe quindi quanto già deciso nell'ordinanza anche in tema di spese di lite, per le quali però occorre una espressa statuizione, visto che l'art. 15, comma 2-*quater* prevede espressamente che l'ordinanza cautelare, per quanto attiene alle spese *“conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito”*.

Pertanto, nel caso in cui la sentenza abbia omesso di disporre anche in merito alle spese della fase cautelare, queste restano dovute anche nell'ipotesi di sentenza favorevole al contribuente. Naturalmente, il contribuente in sede di appello, anche incidentale, potrà impugnare la sentenza che ha omesso di pronunciarsi *“nuovamente”* sulle spese della fase cautelare. A stretto rigore, però, in caso di impugnazione priva di un motivo attinente alle spese della fase cautelare, si forma un giudicato interno, che obbliga la parte, anche in sede di definizione agevolata, al pagamento delle spese di lite, ovviamente a condizione che il giudicato interno si sia formato entro la data del 24 aprile scorso.

5. Il pagamento delle spese dovute con la definizione

Il comma 5 dell'art. 11 del Dl n. 50 del 2017 regola il pagamento delle somme dovute in base alla definizione.

È previsto il pagamento rateale, ma solo per importi superiori a duemila euro.

Per gli importi superiori a duemila euro è previsto il pagamento in forma rateale nella seguente misura:

- il 40 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 settembre 2017;
- il 40 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 novembre 2017;
- il 20 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 giugno 2018.

Se la definizione comporta il pagamento di un importo uguale o inferiore a 2.000 euro, questo deve essere pagato integralmente entro il 30 settembre 2017.

Occorre anche rilevare che essendo il 30 settembre un sabato, in realtà il versamento deve essere effettuato entro il lunedì 2 ottobre⁽⁹⁾.

Il comma 5 in commento, con riferimento al versamento degli importi dovuti in base alla definizione, rinvia alle disposizioni recate dall'art. 8 del D.lgs. n. 218 del 1997, norma questa che regola i pagamenti in caso di accertamento con adesione, ma anche in caso di mediazione e conciliazione giudiziale. Il rinvio all'art. 8, comporta anche l'automatica applicazione dell'art. 15-ter del Dpr. n. 602 del 1973 ed in particolare del comma 2, il quale prevede che in caso di rateazione, il mancato pagamento di una delle rate diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione della sanzione del 45 per cento, da applicarsi sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Il comma 5 dell'art. 11 in commento precisa poi che *“per ciascuna controversia è effettuato un separato versamento”*. Il successivo comma 6 precisa che occorre presentare una distinta domanda per *“ciascuna controversia autonoma”* e che *“per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato”*.

Alla luce delle precisazioni normative nel caso in cui il contribuente abbia impugnato più atti di accertamento con un unico ricorso, benché formalmente la causa pendente sia una sola, il contribuente dovrà presentare tante domande quanti sono gli atti impugnabili, ma anche effettuare tanti separati versamenti quanti sono gli atti impugnabili. Ciò comporta che se il contribuente ha impugnato cumulativamente tre atti di accertamento e l'importo dovuto in sede di definizione è pari a 2.000 euro per ogni atto, il contribuente non potrà accedere alla rateazione, ma dovrà effettuare tre versamenti di 2.000 euro entro il 30 settembre 2017.

Il comma 5 considera anche l'ipotesi in cui il contribuente abbia manifestato, entro il 21 aprile 2017, la volontà di avvalersi della definizione agevolata delle cartelle di pagamento di cui all'art. 6 del Dl n. 193 del 2016, precisando che si *“può usufruire della definizione agevolata delle controversie tributarie solo unitamente a quella di cui al predetto articolo 6”*.

La portata di tale disposizione non è di immediata chiarezza, visto che le due definizioni rimangono autonome. In altri termini se v'è coincidenza d'importi, perché l'intero importo in contenzioso risulta essere iscritto a ruolo, allora la definizione della lite non ha ragione di operare, posto che già l'art. 6, comma 2 del Dl n. 193 del 2016 prevede l'obbligo per il contribuente di rinunciare alla lite.

Se invece non v'è coincidenza d'importi – come nel caso di riscossione frazionata in pendenza di giudizio, con affidamento del carico all'Agente della riscossione – la definizione della cartella comporta la rinuncia alla lite, ma solo con riferimento appunto all'importo iscritto a ruolo; conseguentemente il contribuente può ora definire la parte d'imposta non iscritta a ruolo, e per la quale il contenzioso era destinato a continuare. Per comprendere la portata dell'ulteriore precisazione contenuta nel comma 7, in base alla quale vanno scomputati dagli importi dovuti per la definizione della lite quelli già versati per effetto della definizione della cartella, è utile rifarsi alle considerazioni già

⁽⁹⁾ L'art. 7, comma 1, lett. h) del Dl n. 70 del 2011 dispone, infatti, che *“ i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo”*.

espresse dall’Agenzia delle entrate⁽¹⁰⁾, ad avviso della quale il contribuente che ha presentato entro il termine di scadenza del 21 aprile scorso la dichiarazione di adesione alla cd. rottamazione delle cartelle ha la facoltà di avvalersi anche della definizione agevolata delle controversie tributarie, “*ma a condizione tassativa che non può rinunciare alla rottamazione dei carichi*”, in quanto la definizione agevolata delle controversie tributarie completa quella relativa alle cartelle. Fermo restando questo vincolo, ad avviso dell’Agenzia, le due definizioni seguono ognuna le proprie regole, anche in merito alla quantificazione ed alla scadenza degli importi dovuti, e ciò trova conferma in quanto previsto nel comma 7, che impone, ai fini del calcolo del dovuto per la definizione delle liti, di sottrarre, oltre a quanto già corrisposto in pendenza di giudizio anche quanto “dovuto”, anche se non ancora pagato, per la rottamazione delle cartelle⁽¹¹⁾.

Ovviamente, se il contribuente non ha presentato la dichiarazione di adesione alla definizione delle cartelle entro lo scorso 21 aprile, potrà accedere alla definizione della lite, ed ottenere lo sgravio di quanto iscritto a ruolo e non pagato, anche in considerazione del fatto che il pagamento degli importi dovuti dovrà avvenire alle scadenze fissate dall’art. 11.

Da ultimo, va evidenziato che a differenza della definizione agevolata delle cartelle di pagamento, per la definizione della lite non è previsto l’invio di alcuna comunicazione contenente l’importo da pagare, ma solo la notifica dell’eventuale diniego. L’importo da corrispondere è quindi in autoliquidazione, e ciò lo si desume dal fatto che la domanda deve essere presentata entro il 30 settembre 2017 ed entro la medesima data deve essere effettuato il pagamento dell’intero importo dovuto, se non superiore a 2000 euro, o della prima rata, se superiore al predetto importo. In altri termini, **la definizione agevolata delle controversie tributarie si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti entro il 30 settembre prossimo**, fermo restando che in casi di lieve ritardo o lieve inadempimento trovano comunque applicazione le regole previste dall’art. 15-ter del Dpr. n. 602 del 1973⁽¹²⁾.

Naturalmente, è auspicabile che il Comune fornisca tutto il supporto necessario al calcolo dell’importo dovuto, fornendo sul proprio sito web, ad esempio, un applicativo per il conteggio degli interessi dovuti.

⁽¹⁰⁾ Si veda Commissioni riunite Bilancio della Camera dei Deputati e Senato, audizione del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 4 maggio 2017.

⁽¹¹⁾ L’art. 6, comma 3, del Dl n. 193 del 2016, dispone quanto segue: «Entro il 15 giugno 2017, l’agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di cui al comma 2 l’ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse, attenendosi ai seguenti criteri:

- a) per l’anno 2017, la scadenza delle singole rate è fissata nei mesi di luglio, settembre e novembre;
- b) per l’anno 2018, la scadenza delle singole rate è fissata nei mesi di aprile e settembre».

⁽¹²⁾ L’art. 15-ter prevede al terzo comma che è esclusa la decadenza dal beneficio della rateizzazione in caso di lieve inadempimento dovuto a:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

Il successivo comma 5 dispone che “*nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all’iscrizione a ruolo dell’eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all’importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi*”.

6. La sospensione delle controversie

L'art. 11, comma 8, dispone che le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni relative alla definizione agevolata. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017. Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018.

Ovviamente, mentre per le liti riguardanti l'Agenzia delle entrate, la norma autorizza fin da subito il contribuente a chiedere la sospensione del processo fino al 10 ottobre 2017, altrettanto non può dirsi per le controversie comunali, per le quali occorrerà aspettare l'adozione della delibera comunale.

Ciononostante, si ritiene che il contribuente possa legittimamente avanzare al giudice tributario una richiesta di rinvio dell'udienza a data successiva al 31 agosto 2017, in attesa della decisione comunale in merito all'approvazione della definizione agevolata delle liti.

Quanto detto, influisce anche sulla previsione del comma 9, il quale dispone che per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dal 24 aprile al 30 settembre 2017. Come già anticipato, per i tributi comunali la sospensione dei termini di impugnazione vale dalla data di esecutività della delibera comunale fino al 30 settembre 2017, sicché da questo punto di vista diventa opportuno per il Comune deliberare quanto prima la definizione, sempre che ci sia la volontà in tal senso.

7. Il diniego della definizione

Come detto, il contribuente deve presentare la domanda di definizione – una per ogni singolo atto di accertamento, anche nell'ipotesi di ricorso cumulativo – entro il 30 settembre 2017.

Il Comune dovrà notificare l'eventuale diniego della definizione entro il 31 luglio 2018 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite, e quindi innanzi la Commissione tributaria provinciale, regionale o dinanzi la Corte di Cassazione. Non essendo prevista alcuna deroga espressa, si ritiene che resta applicabile anche in questo caso la sospensione dei termini feriali, che va dal 1° agosto fino al 31 agosto, per cui il ricorso avverso il diniego notificato il 31 luglio 2018 deve essere notificato dal contribuente entro il 30 ottobre 2018.

Nel caso in cui la definizione della lite sia richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo.

Il comma 10 dell'art. 11 del Dl n. 50 del 2017 dispone poi che *“il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse”*. È evidente che l'istanza di trattazione va fatta in tutti i casi in cui vi sia interesse alla prosecuzione del giudizio e ciò vale anche se c'è stato il diniego e il contribuente non ha ragioni di impugnare lo stesso, ma ovviamente intende proseguire la controversia. Peraltro, il legislatore ha previsto espressamente che nel caso in cui sia il contribuente a dover impugnare la sentenza, e questi impugni cumulativamente la sentenza ed il diniego, l'impugnazione stessa equivale anche a istanza di trattazione.

Il comma 10 precisa che “*il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse*”. La precisazione normativa è importante perché si può verificare l’ipotesi in cui sia il Comune a dover presentare istanza di trattazione.

Sul punto occorre precisare che:

- a) se si è in presenza di sentenza di Cassazione di rinvio al giudice di secondo grado, trova applicazione l’art. 63, comma 2 del D.lgs. n. 546 del 1992, il quale dispone che la mancata riassunzione nei termini comporta l’estinzione “dell’intero processo”, ovvero è come se l’atto di accertamento originario non fosse stato mai impugnato;
- b) se si è in presenza di giudizio pendente dinanzi la commissione tributaria regionale, il processo si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire non vi abbiano provveduto nei termini. La mancata prosecuzione del processo determina il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado⁽¹³⁾. Pertanto, nel caso in cui l’appello sia stato proposto dall’ente locale, spetta a questi depositare istanza di trattazione;
- c) se si è in presenza di giudizio pendente dinanzi la commissione tributaria provinciale, spetta al contribuente presentare istanza di trattazione, in difetto l’atto di accertamento esplicherà pienamente i suoi effetti.

8. La delibera ed il regolamento comunale

Come già anticipato, e similmente a quanto previsto in tema di definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento, si ritiene opportuno approvare contestualmente alla delibera anche un regolamento comunale, che ovviamente non potrà regolamentare la materia in modo radicalmente diverso da quanto tracciato nell’art. 11 più volte citato, anche se permane la necessità di regolamentare l’adeguamento della normativa statale all’ordinamento comunale, soprattutto per quanto riguarda l’ipotesi in cui il Comune riscuota tramite ingiunzione di pagamento ed abbia anche deliberato la definizione agevolata delle ingiunzioni stesse.

Se non sono derogabili i termini che scandiscono gli adempimenti processuali si ritiene che siano derogabili gli altri termini, come quelli relativi al periodo di rateazione, che potrebbe andare oltre il termine del 30 giugno 2018 fissato per le liti erariali, considerato che comunque la definizione delle liti si perfeziona solo con il pagamento di quanto dovuto al 30 settembre 2017.

⁽¹³⁾ Si veda Cassazione, 18 giugno 2014 n. 13808.