

Le novità dei decreti attuativi della Delega Fiscale nella gestione delle entrate comunali

13 giugno 2024

Relatore: **Simone Pellegrin**

Introduzione

La legge c.d. Delega Fiscale 111/2023 prevede – tra le tante misure – una revisione del sistema tributario dei Comuni, attraverso un importante *restyling*, dopo anni caratterizzati dal sovrapporsi e dal succedersi di singole norme, talvolta prive di un coordinamento generale.

Tra le modifiche più rilevanti che riguardano i tributi locali troviamo:

- ▶ La modifica dello Statuto dei Diritti del Contribuente (D.lgs. 219/2023)
- ▶ Nuove norme in materia di accertamento con adesione (D.lgs. 13/2024)
- ▶ La revisione del processo tributario (D.lgs. 220/2023)

Adeguamento dell'ordinamento locale

L'adeguamento nell'ordinamento locale può avvenire attraverso:

- ▶ L'approvazione di un nuovo Regolamento appositamente creato
- ▶ La revisione del Regolamento Generale delle Entrate

Il **termine di approvazione** in entrambi i casi non si ritiene vincolato all'approvazione del bilancio in quanto disciplina aspetti procedurali

Oltre al Regolamento dovranno essere adeguati **tutti gli altri strumenti** utilizzati dagli uffici come gli eventuali regolamenti tributari di portata generale, le circolari, la modulistica per il contribuente, i contenuti del sito web...

È anche possibile – ma sconsigliato – non apportare modifiche al quadro regolamentare vigente, rimanendo comunque obbligati al rispetto dei principi dello Statuto, in virtù del fatto che non possano essere previste tutele inferiori per il contribuente

Principi generali

(art.1, comma 3-bis e 3-ter, D.lgs. 219/2023)

«Le amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti la **garanzia del contraddittorio** e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il **divieto del bis in idem**, il principio di proporzionalità e **l'autotutela**. Le medesime disposizioni valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione»

- ▶ Tali principi devono essere recepiti dagli enti locali all'interno dei loro ordinamenti

«Le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela»

- ▶ In relazione alle materie trattate non si possono prevedere livelli inferiori di tutela rispetto a quanto previsto dalla normativa

Il contraddittorio preventivo

Definizione: è il diritto del contribuente di essere sentito prima che l'adozione di un atto possa incidere sfavorevolmente sulla propria sfera giuridica

Rappresenta un punto cardine della riforma fiscale, che ha modificato, attraverso il D.lgs. 219/2023, la l. 212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente) introducendo l'art. 6-bis

- ▶ Finalità: non rappresenta un generico obbligo di informazione ma deve essere costruttivo, con la creazione di un dialogo tra contribuente e ente impositore, che deve portare in luce elementi non desumibili diversamente, prima di emanare l'avviso di accertamento
- ▶ L'obiettivo è quello di permettere al contribuente di partecipare attivamente al processo di valutazione conclusiva di tutti gli elementi necessari alla realizzazione dell'atto decisivo

Principio del contraddittorio preventivo

(art. 6-bis, comma 1)

«Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo»

- ▶ Il contraddittorio si applicherebbe a tutti gli atti autonomamente impugnabili, indicati nell'elenco puntuale all'interno dell'art. 19 del D.lgs. 546/1992, ad esempio:
 - avviso di accertamento;
 - avviso di mora;
 - provvedimento che irroga sanzioni...
- ▶ È annullabile l'atto che diviene definitivo senza l'attivazione di un contraddittorio preventivo, informato ed effettivo.



Annullabilità: causa di invalidità dell'atto che ne determina l'illegittimità e quindi la possibilità che venga annullato

Nullità: comporta l'assenza totale di effetti giuridici

Contraddittorio preventivo: atti esclusi

(art. 6-bis, comma 2)

«Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione»

- ▶ Gli atti esclusi sono stati individuati con D.M. 30/4/2024 del Viceministro dell'Economia che propone un elenco puntuale di provvedimenti connessi però ai soli tributi erariali
- ▶ Per i tributi locali occorre maggior chiarezza sugli atti esclusi, anche se già la norma specifica che rimarrebbero esclusi gli atti di pronta liquidazione, come ad esempio gli avvisi di pagamento TARI e gli avvisi di accertamento per omesso versamento e tutti quelli su cui di fatto non c'è materia su cui impostare un contraddittorio

Contraddittorio preventivo: schema di atto (art. 6-bis, comma 3)

«Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. [...]»

- ▶ L'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente lo schema del provvedimento tributario con modalità certe: **notifica** (questione spese)
- ▶ Il contribuente dispone di un termine non inferiore a sessanta giorni per eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo
- ▶ Il provvedimento non è adottato prima della scadenza suddetta: di base 60 giorni dalla notifica, salvo proroga da parte dell'amministrazione, ove ritenuto necessario ai fini del contraddittorio, per non più di trenta giorni (come indicato nella Relazione illustrativa al Decreto)

Contraddittorio preventivo: scadenze

(art. 6-bis, comma 3)

«[...] Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio»

Deroga: nei casi in cui la decorrenza dei 60 giorni si trova vicino alla data di scadenza dei termini di decadenza per la notifica dell'atto viene introdotta una proroga

- ▶ Esempio: viene notificato uno schema di atto sull'annualità 2019 il 28 novembre 2024; il termine di 60 giorni per presentare controdeduzioni in sede di contraddittorio è fissato in data 27 gennaio 2025. Essendo successivo al termine di decadenza (31/12/2024) il Comune avrà tempo fino al 26/05/2025 (120 giorni dopo la conclusione del contraddittorio) per emanare l'atto
- ▶ Per gli schemi di atto notificati l'ultimo giorno utile (31/12/2024) sull'annualità 2019, ci sarebbe tempo fino al 29 giugno 2025 per la notifica dell'avviso di accertamento

Contraddittorio preventivo: contenuti dello schema di atto

Anche se la norma non cita espressamente cosa debba contenere lo schema d'atto per contraddittorio preventivo, si presume che esso debba includere gli elementi essenziali già compresi nell'avviso di accertamento:

- ▶ l'indicazione del periodo di riferimento, dell'aliquota o della tariffa applicata, l'importo dovuto comprensivo di eventuali sanzioni o penali;
- ▶ i motivi che hanno dato luogo alla determinazione degli importi richiesti;
- ▶ l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni, richiedere un appuntamento per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo e inviare eventuali controdeduzioni;
- ▶ il nominativo del responsabile del procedimento;
- ▶ il termine per la presentazione di eventuali controdeduzioni.

Contraddittorio preventivo: motivazione rafforzata (art. 6-bis, comma 4)

«L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere»

Nel caso in cui il Comune rigetti le controdeduzioni presentate dal contribuente in sede di contraddittorio è obbligato a rappresentarlo nell'avviso di accertamento successivo
(motivazione rafforzata)

Se durante il periodo riservato al contraddittorio il contribuente non si attiva per fornire alcuna osservazione, l'atto può essere emanato come da schema già trasmesso, senza la necessità di specificare altro

Il contraddittorio nell'accertamento

Occorre guardare all'accertamento come ad un processo di cui l'avviso costituisce soltanto l'ultima fase:

- ▶ si comincia dall'attivazione delle fasi di controllo (della regolarità dei versamenti, della presenza di tutti gli immobili in banca dati, della situazione dei contribuenti, etc.)
- ▶ si procede poi con l'individuazione delle situazioni da cui emerge una potenziale irregolarità e, a seconda dell'assoggettabilità al contraddittorio, si trasmette lo schema di atto al contribuente (attivazione del contraddittorio)
- ▶ si effettua la procedura di contraddittorio preventivo mediante scambi con il contribuente da disciplinare nel regolamento
- ▶ all'esito delle interlocuzioni con il contribuente si valuta l'emissione dell'avviso di accertamento

PRO: maggior certezza dell'atto, coinvolgimento del contribuente pre-sanzioni

CONTRO: allungamento dei tempi, maggiori costi, rischi di usi strumentali

Contraddittorio e Ravvedimento operoso (1)

In attuazione della Legge Delega il Consiglio dei Ministri ha approvato il 24 maggio una bozza del decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario che, a decorrere dal 1° settembre 2024 modificherà l'art. 13 del D.lgs. 472/1997 contenente - tra le altre - disposizioni in materia di ravvedimento operoso e cumulo giuridico.

Ravvedimento operoso: consente al contribuente di sanare spontaneamente le violazioni mediante il pagamento di una sanzione ridotta rispetto a quella ordinaria, a condizione che quest'ultima non sia già stata accertata dall'ente.

Il comma 1 dell'articolo 13 del D.lgs. 472/1997 rimane il punto cardine del ravvedimento operoso per i tributi locali. Ai sensi della disposizione infatti:

«La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza»

Contraddittorio e Ravvedimento operoso (2)

Problema sull'interpretazione dell'istituto del ravvedimento operoso alla luce delle nuove disposizioni sul contraddittorio preventivo:

- ▶ Con l'emissione dello schema d'atto per il contraddittorio preventivo, il Comune è a conoscenza della violazione del contribuente: è ancora possibile per quest'ultimo procedere con il ravvedimento?

Secondo la bozza del nuovo decreto non sarà possibile per il contribuente ravvedersi nel momento in cui viene emesso da parte dell'ente impositore lo schema d'atto per l'invito al contraddittorio, poiché il contribuente ha avuto «*formale conoscenza*» della violazione avvenuta.

Cumulo giuridico per omessi versamenti (1)

Ampio contrasto giurisprudenziale in materia di cumulo giuridico per quanto concerne le violazioni per omessi versamenti.

Orientamento maggioritario della Cassazione (sent. n. 11432/2022 e n. 5744/2021):

«L'ontologica differente offensività delle due violazioni [liquidazione dell'imposta e versamento ndr] consente pertanto di affermare che il tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non è assoggettabile all'istituto della continuazione, disciplinato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12, comma 2, ma alla più severa disciplina del cumulo materiale delle sanzioni, previsto dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, che applica per ciascun mancato o tardivo pagamento un trattamento sanzionatorio, proporzionale ed autonomo, pari al trenta per cento di ogni importo non versato (cfr. Cass. n.10357/20151733/2018 e da ultimo Cass. 4155/2020)»

Tuttavia ancora di recente segnaliamo l'Ordinanza Cassazione n. 7710/2024 del 21/3/2024:

«in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di prevista dall'articolo 12, comma 5, del Dlgs n. 472/1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo»

Cumulo giuridico per omessi versamenti (2)

L'intervento legislativo chiarisce l'inapplicabilità del cumulo giuridico in caso di violazioni concernenti gli obblighi di pagamento.

Al Decreto Legislativo 472/1997 art. 12 «Concorso di violazioni e continuazione» sono state apportate le seguenti modifiche:

- 1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.*
- 2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, **commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che**, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.*

Il divieto di *bis in idem* (art. 9-bis, comma 1)

Il divieto di *bis in idem* prevede che il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo **solo una volta per ogni periodo d'imposta**, ai sensi del nuovo art. 9-bis del D.lgs. 219/2023.

«Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta»

- ▶ La *ratio* della nuova norma è quella di permettere al contribuente di difendersi una sola volta nei confronti di una violazione contestata in relazione ad un determinato anno, evitando di esporre il contribuente a più procedimenti
- ▶ L'art. si applica *«salvo specifiche disposizioni»* che *«prevedano diversamente»*: questo lascia spazio all'inapplicabilità per i tributi locali

Il divieto di *bis in idem*: criticità nei tributi locali

Il divieto di *bis in idem* introdotto dal nuovo articolo 9-bis della legge 212/2000 risulta essere di difficile applicazione per i tributi locali. I motivi dovrebbero essere i seguenti:

- non si può procedere alla notifica di un unico atto per tributi diversi (es. IMU e TARI)
- sono differenti i regimi sanzionatori in base al tipo di tributo e al tipo di violazione
- in base al tipo di violazione e quindi al tipo di atto potrebbe in alcuni casi rendersi necessario il contraddittorio preventivo, per altri casi no
- diverso termine decadenziale (omessa dichiarazione e omesso versamento)

Il divieto di *bis in idem*: criticità nei tributi locali

Ordinanza Cassazione n. 27261/2023 (1)

Le regole in materia di accertamento dei tributi locali sono diverse rispetto ai tributi erariali. Gli enti locali, fino ad oggi avrebbero potuto emanare gli avvisi di accertamento senza alcun limite.

Qui si inserisce la questione sull'estensione dell'unicità dell'accertamento in materia di tributi locali, principio previsto per i tributi erariali

- ▶ importante principio affermato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza 27261 del 25 settembre 2023, ai sensi dell'art. 1 comma 161 della legge n.296/2006: venendo meno l'unicità e la globalità dei tributi locali è possibile l'emissione per un medesimo periodo d'imposta di più accertamenti.

Il divieto di *bis in idem*: criticità nei tributi locali

Ordinanza Cassazione n. 27261/2023 (2)

«non sono applicabili alla fattispecie in esame le disposizioni previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 4 e dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 3, che consentono di superare il principio dell'unicità e globalità dell'accertamento soltanto quando, a garanzia del contribuente, emerga che l'Amministrazione ha successivamente avuto conoscenza di altri elementi di fatto, nuovi rispetto a quelli posti a fondamento del primo avviso, in quanto trattasi di norme poste unicamente in tema di IVA e di imposte dei redditi»

«ne consegue che le disposizioni di cui all'art. 1, comma 161, della legge n. 296/2006 fanno salva ogni ulteriore azione di accertamento dell'ente locale nei termini di decadenza previsti, senza alcun riferimento a pretese dell'ente impositore che si basino su fonti diverse da quelle prese a base dall'accertamento parziale, con conseguente infondatezza delle censure della ricorrente circa le affermazioni della sentenza impugnata, secondo cui «l'art. 1, comma 161, della legge 296/2006 non preclude l'utilizzo del c.d. "avviso integrativo" per rettificare quelli successivi»

Il divieto di *bis in idem*: interpretazione nei tributi locali

Occorre capire a cosa fa riferimento quel «bis»:

- ▶ Nello stesso anno di imposta non è possibile emettere più di un avviso di accertamento allo stesso contribuente? *No, perché potrebbe essere soggetto passivo su più immobili*
- ▶ Nello stesso anno di imposta non è possibile emettere più di un avviso di accertamento per ogni singolo immobile? *No, perché lo stesso potrebbe essere accertato per tributi diversi ad esempio IMU e TARI*
- ▶ Nello stesso anno di imposta non è possibile emettere più di un avviso di accertamento per ogni singolo immobile riferito al medesimo tributo? *Forse, ma un Comune potrebbe emettere prima un avviso di accertamento su TARI per omesso versamento e poi, dopo essersi accorto dell'infedele dichiarazione, anche un secondo avviso per correggere la superficie*
- ▶ Nello stesso anno di imposta non è possibile emettere più di un avviso di accertamento per ogni singolo immobile riferito al medesimo tributo e per la medesima violazione? *Questo sicuramente sì: se viene emesso accertamento per rivedere la superficie a gennaio, poi non dovrebbe essere possibile emettere nuovo avviso a settembre ricorreggendo la superficie. Qui interviene la portata innovativa della norma.*

Il divieto di *bis in idem*: conclusioni

- ▶ Pur essendo un principio che deve essere recepito dagli enti locali, esso, come è stato detto, non pare direttamente applicabile nell'ambito dei tributi locali: meglio allora specificare all'interno del Regolamento cosa si intende
- ▶ I Comuni potrebbero inserire all'interno dei regolamenti il divieto di *bis in idem* in modo coerente con la natura e le caratteristiche dei prelievi comunali
- ▶ Rimane opportuno in fase accertativa, valutare, nel momento in cui si contestano violazioni per uno specifico tributo ed uno specifico cespite, che non ne vengano riscontrate altre nello stesso periodo d'imposta (anche se si tratta di un'operazione complessa)
- ▶ In definitiva, la revisione dei regolamenti comunali ai sensi dell'introduzione del divieto di *bis in idem* per i tributi locali è fondamentale per adeguare al meglio tale istituto alle specificità dei prelievi locali, circoscrivendone l'ambito applicativo

Novità in materia di autotutela

Attraverso l'istituto dell'autotutela **il contribuente** può richiedere all'amministrazione finanziaria l'annullamento totale o parziale di un atto già adottato.

L'istituto dell'autotutela viene rivisitato ai sensi degli artt. 10-quater e 10-quinquies del D.lgs. 219/2023, attraverso l'introduzione di:

- ▶ Autotutela obbligatoria: nei casi espressamente previsti dall'art. 10-quater
- ▶ Autotutela facoltativa: in tutti gli altri casi

Fino ad oggi il quadro normativo prevedeva un uso totalmente discrezionale di tale istituto (facoltà per l'amministrazione), mentre adesso vi è un elenco puntuale di casi dove l'amministrazione ha l'obbligo di attivare tale istituto a tutela del contribuente

Autotutela obbligatoria

(art. 10-quater, comma 1)

«L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione (...)»

Il comma 1 indica gli specifici casi in cui l'Amministrazione finanziaria procede all'annullamento o alla rinuncia ad atti di imposizione.

- ▶ Assenza presentazione di istanza di parte per ottenere l'annullabilità dell'atto, tale per cui il Comune ogni qual volta si accorgerà di uno dei vizi di legittimità elencati all'interno della disposizione, avrà l'obbligo di annullare l'atto senza aspettare che il contribuente proceda con apposita e specifica richiesta per richiedere un riesame

Autotutela obbligatoria: casi

(art. 10-quater, comma 1)

L'autotutela diventa obbligatoria nei seguenti casi:

- ▶ errore di persona;
- ▶ errore di calcolo;
- ▶ errore sull'individuazione del tributo;
- ▶ errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- ▶ errore sul presupposto d'imposta;
- ▶ mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- ▶ mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

Il presupposto è che l'amministrazione si accorga dell'errore commesso, per poterlo rimuovere. Resta quindi centrale il ruolo del contribuente che deve essere informato

Autotutela obbligatoria: novità

(art. 10-quater, comma 2)

Il rafforzamento dell'istituto dell'autotutela, ora divenuta obbligatoria per i casi elencati nell'art. 10-quater della l. 212/2000, pone un importante novità per gli enti locali.

- Possibilità di annullamento totale o parziale dell'atto *“anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi”*. L'autotutela obbligatoria si applicherebbe quindi anche nei casi di atti di accertamento notificati nel 2023 che sono definitivi da meno di un anno, limitando l'importante principio della definitività degli atti amministrativi

(art. 10-quater, comma 2: *«L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione»*)

Autotutela obbligatoria: responsabilità

(art. 10-quater, comma 3)

«Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo»

- Sgravio della responsabilità dell'amministrazione qualora venga commesso un errore sull'annullamento: la responsabilità del Comune è ora limitata alle ipotesi di dolo.

Dolo: volontà cosciente di una persona, che si estrinseca in una modalità di condotta, caratterizzata dall'arrecare danno altrui

Colpa: comportamento dal quale derivi un danno a carico di un altro soggetto, o per effetto di negligenza, imprevidenza, imperizia, o per violazione di norme di legge o di regolamenti

Autotutela facoltativa (art. 10-quinquies)

«Fuori dei casi di cui all'articolo 10-quater, l'amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, in tutto o in parte, di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione»

Per i casi non elencati l'Amministrazione finanziaria può comunque procedere all'annullamento, o alla rettifica degli atti impositivi già emessi:

- senza necessità di istanza di parte
- anche con giudizio pendente o con atto definitivo

L'autotutela facoltativa di fatto ripropone le stesse modalità della precedente normazione

Interpello

(art. 11, l. 212/2000)

Il D.lgs. 219/2023 ha modificato l'art. 11 della legge 212/2000 in materia di interpello, cambiando radicalmente l'assetto della disciplina vigente.

Il riformato articolo è in realtà pensato per i tributi erariali: le innovazioni introdotte sembrano far propendere per un'interpretazione più erariale della funzione di tale istituto.

- ▶ Finalità: contenere l'elevato numero di interPELLI
- ▶ Si potrebbe desumere che l'interpello non sia più obbligatorio per comuni ed enti locali, tesi sostenuta dal fatto che l'istituto non viene ricompreso all'interno delle materie da recepire adeguando la normativa locale ai sensi dell'art. 1 comma 3 della medesima legge (si veda slide iniziale)

Interpello: casi

(art. 11, l. 212/2000)

«Il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla :

- ▶ applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione;
- ▶ corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili;
- ▶ disciplina dell'abuso del diritto in relazione a una specifica fattispecie;
- ▶ disapplicazione di disposizioni tributarie che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi;
- ▶ sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti dalla legge;
- ▶ ...altro (*imposte erariali*)

Interpello: elementi

(art. 11 comma 3 e 4, l. 212/2000)

«La presentazione dell'istanza di interpello è in ogni caso subordinata al versamento di un contributo, destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali, la cui misura e le cui modalità di corresponsione sono individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza»

- ▶ Novità: la presentazione di richiesta di interpello è preceduta dal versamento di un contributo
- ▶ Atteso un D.M. delle Finanze relativo alla definizione degli importi per il pagamento del contributo

«Agli effetti del comma 1, non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente»

- ▶ Si specifica che non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente (applicabile al Comune?)

Interpello: termini

(art. 11 comma 5 e 6, l. 212/2000)

Comma 5: «L'amministrazione finanziaria, (...), risponde alle istanze di interpello **nel termine di novanta giorni** che, in ogni caso, è sospeso tra il 1° e il 31 agosto e ogni volta che è obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione. Se il parere non è reso entro 60 giorni dalla richiesta, l'amministrazione risponde comunque all'istanza di interpello. (...) Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione della soluzione prospettata dal contribuente da parte dell'amministrazione. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli.»

- ▶ termine di 90 giorni, sospeso tra il 1° e il 31 agosto e ogni volta che è obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione;
- ▶ se il parere non è reso entro 60 giorni dalla richiesta, l'amministrazione risponde comunque all'istanza di interpello.

Comma 6: «La presentazione della istanza di interpello non incide sulle scadenze previste dalle norme tributarie né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione»

Interpello: criticità applicative per gli enti locali (1)

- ▶ È prevista la realizzazione di banche dati per tener traccia di tutte le interpretazioni fornite dalle diverse istanze di interpello presentate per snellire il ricorso a tale istituto. Previsione di difficile applicazione per gli enti locali, in quanto comporterebbe che ogni Comune si doti di un registro da inserire all'interno dei propri siti *web* per poter permettere ai contribuenti di visionare le varie interpretazioni già precedentemente fornite prima di presentare un'istanza
- ▶ Pagamento di un contributo per poter presentare istanza di interpello, che sarà fissato con DM delle Finanze e che probabilmente riguarderà i tributi erariali. Quest'ultimo potrebbe essere d'aiuto alle amministrazioni locali per definire le proprie tariffe, anche diverse da quelle statali

Interpello: criticità applicative per gli enti locali (2)

- ▶ Se il regolamento comunale non viene modificato a seguito delle nuove regole entrate in vigore, potranno continuare a valere le vecchie disposizioni qualora non in contrasto con la nuova disciplina, generando confusione
- ▶ È auspicabile per i Comuni decidere di implementare le nuove procedure di interpello nei propri regolamenti in modo da non mantenere in vigore la disciplina pregressa
- ▶ Sebbene la norma non pare adeguata a disciplinare gli interPELLI negli enti locali, è possibile prevedere anche una disciplina semplificata dell'istituto, senza obbligo di imporre il pagamento di una quota per la presentazione degli stessi

Riforma sul contenzioso tributario: obiettivi D.lgs. 220/2023

Il Decreto introduce diverse modifiche al D.lgs. 546/1992 recante disposizioni sul processo tributario, dando attuazione ai principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario contenuti nella legge delega, in particolare nei suoi articoli 4, comma 1, lettera h) e 19 comma 1, lettere da a) a h).

Ampliamento degli istituti deflattivi del processo tributario, con i seguenti obiettivi:

- ▶ Deflazione del contenzioso
- ▶ Riduzione dei tempi del processo
- ▶ Efficacia della tutela dei diritti del contribuente
- ▶ Semplificazione e digitalizzazione del processo tributario

Impugnabilità diniego di autotutela

(art. 1, comma 1, lett. i)

L'art. del 19 D.lgs. 546/1992, modificato dal D.lgs. 220/2023 (Art. 1 comma 1, lettera i), prevede espressamente che il rifiuto all'autotutela è impugnabile dinnanzi al giudice tributario

- ▶ Rifiuto espresso o tacito nei casi previsti dall'art. 10-*quater*: se il diniego è espresso i 60 giorni decorrono dalla risposta del Comune, oppure dopo 90 giorni dalla domanda di autotutela nel caso di silenzio-rifiuto
- ▶ Rifiuto espresso nel caso di **autotutela facoltativa**: il contribuente ha 90 giorni di tempo per impugnare

Controsenso la distinzione tra rifiuto tacito e espresso per l'autotutela facoltativa occorre valutare, in caso di autotutela facoltativa, se rispondere o meno in modo esplicito, considerando l'impugnabilità di questa tipologia di diniego

Importante sottolineare che la norma relativa alla disciplina dell'impugnazione del tacito diniego e del rifiuto espresso è entrata in vigore già **dai giudizi instaurati dal 5 gennaio 2024**.

Abrogazione reclamo/mediazione

(art. 2, comma 3, lett. a)

«A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogati: a) il comma 2-septies dell'articolo 15 e l'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546; b) il comma 4 dell'articolo 16 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136»

- ▶ L'abrogazione dell'istituto del reclamo/mediazione è conseguenza diretta dell'introduzione nell'ordinamento tributario del contraddittorio preventivo e del potenziamento dell'istituto dell'autotutela ⇨ confronto tra amministrazione e contribuente anticipato alla fase precedente alla notifica dell'atto
- ▶ l'abrogazione opera per i ricorsi tributari di valore fino a 50.000 euro, notificati agli enti impositori e ai soggetti della riscossione **a partire dal 4 gennaio 2024**. Pertanto, per i predetti ricorsi notificati fino al 3 gennaio 2024, continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 17-bis, del decreto legislativo n. 546/92, in vigore fino alla medesima data (Comunicato Stampa N° 13 del 22/01/2024 del MEF)

Accertamento con adesione

D.lgs. 13/2024

Accertamento con adesione: consente il riesame da parte dell'ufficio della posizione del contribuente alla luce di osservazioni o documenti prodotti dallo stesso riguardo a un accertamento eseguito nei suoi confronti. Consente al contribuente di definire le imposte dovute evitando l'insorgere di una lite tributaria

Il D.lgs. n. 13 del 12/2/2024, introduce una disciplina di **coordinamento tra il contraddittorio preventivo e l'accertamento con adesione** nonché altre disposizioni in materia di concordato preventivo biennale, con due obiettivi

- ▶ Attuazione della delega per la riforma fiscale, in particolar modo dell'art. 17 (principi e criteri direttivi specifici in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo)
- ▶ Revisione dell' accertamento con adesione per una migliore partecipazione del contribuente al procedimento accertativo

Accertamento con adesione per gli atti esclusi dal contraddittorio preventivo

(art. 6 D.lgs. 218/1997, comma 2)

«Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atto di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, anche in difetto dell'invio dell'invito a comparire di cui all'articolo 5 comma 1. L'istanza di adesione è proposta entro il termine di presentazione del ricorso»

Atti esclusi dal contraddittorio preventivo: il contribuente, una volta ricevuto l'atto, potrà presentare istanza di accertamento con adesione entro il termine per ricorrere avverso lo stesso avanti alla Corte di giustizia tributaria di primo grado.

- ▶ Se gli atti sono esclusi dal contraddittorio preventivo, con ogni probabilità manca la materia discrezionale su cui può instaurarsi un procedimento di adesione (es. atti di mera liquidazione). Da valutare se includere nella disciplina regolamentare le casistiche per cui si applica l'accertamento con adesione

Accertamento con adesione per gli atti non esclusi dal contraddittorio preventivo: istanza del contribuente (art. 6 D.lgs. 218/1997, commi 2-bis e 2-quater)

«Nel caso di avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atto di recupero, per i quali si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente può formulare istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, entro trenta giorni dalla comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212»

- ▶ Il contribuente ha la possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni dalla notifica dello schema del provvedimento, che, in base all'articolo 6-bis dello statuto del contribuente, l'ente impositore deve inviare per dar il via al contraddittorio effettivo ed informato
- ▶ Lo schema deve specificare la facoltà di avviare l'accertamento con adesione in luogo della presentazione delle osservazioni
- ▶ Se l'adesione non si perfeziona in sede di contraddittorio il contribuente non avrà più facoltà di presentare nuova istanza di adesione in seguito all'emanazione dell'avviso di accertamento

Accertamento con adesione per gli atti non esclusi dal contraddittorio preventivo: istanza del contribuente (art. 6 D.lgs. 218/1997, comma 2-bis)

«[...] Il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione anche nei quindici giorni successivi alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, che sia stato preceduto dalla comunicazione dello schema di atto. In tale ultimo caso, il termine per l'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di Giustizia tributaria è sospeso ai sensi del comma 3 per un periodo di trenta giorni»

- ▶ Il contribuente che non abbia già proposto istanza di adesione in sede di contraddittorio ha la possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione entro 15 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento
- ▶ Normalmente la presentazione dell'istanza sospende il termine di impugnativa dell'avviso per 90 giorni; nel caso in cui essa sia presentata in seguito alla notifica di un avviso preceduto dallo schema di atto, la sospensione è di soli 30 giorni (in quanto 60 giorni sono già decorsi durante il contraddittorio)

Accertamento con adesione per gli atti non esclusi dal contraddittorio preventivo: caratteristiche dell'atto (art. 7 D.lgs. 218/1997, comma 1)

«L'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale»

L'atto di accertamento con adesione deve contenere:

- ▶ Periodo d'imposta suscettibile di accertamento
- ▶ Giorno e luogo della comparizione per la definizione dell'accertamento con adesione
- ▶ Maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti
- ▶ Motivi che determinano le sanzioni dovute

Accertamento con adesione per gli atti non esclusi dal contraddittorio preventivo: caratteristiche dell'atto (art. 7 D.lgs. 218/1997, comma 1-quater)

«Nel caso in cui il contribuente abbia presentato istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica, ovvero dell'atto di recupero, che sia stato preceduto dal contraddittorio preventivo ai sensi dell'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'ufficio, ai fini dell'accertamento con adesione, non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni presentate dal contribuente, ai sensi del suddetto articolo 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000, e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'avviso di accertamento o rettifica ovvero dell'atto di recupero»

- ▶ Il contribuente che si è avvalso della facoltà di presentare osservazioni in sede di contraddittorio non può più presentare ulteriore istanza, successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero
- ▶ L'Ufficio può non tener conto dei fatti favorevoli al contribuente riversati sul tavolo del confronto successivo alla notifica degli atti accertativi se gli stessi non siano stati dedotti nelle precedenti controdeduzioni allo "schema di atto" (ovviamente se c'è stato contraddittorio)

Accertamento con adesione: conclusioni

- ▶ L'accertamento con adesione rimane un istituto del tutto facoltativo per i Comuni (art. 50 della legge 449/1997) e utilizzabile solo quando ci sia materia definibile, ossia quando l'accertamento presenta elementi la cui valutazione potrebbe essere soggettiva, con elementi in qualche modo concordabili
- ▶ Oggi le indicazioni normative paiono aprire l'applicazione dell'istituto anche ai casi senza materia concordabile contemplando la possibilità di esperire tale facoltà anche nei casi di accertamenti senza obbligo di contraddittorio

Accertamento con adesione: disciplina

I Comuni possono valutare se introdurre con proprio Regolamento l'istituto dell'accertamento con adesione, disciplinandone i casi a cui si applichi:

- ▶ Occorre verificare se il Comune lo ha introdotto e con quali modalità lo ha regolamentato, se con rinvio al D.lgs. n. 218/1997 (in tal caso sarebbero automaticamente applicabili tutte le disposizioni del D.lgs. n. 13/2024) oppure con autonoma disciplina
- ▶ Per evitare complicazioni i Comuni potrebbero eliminare dai loro regolamenti tutti i riferimenti al D.lgs. n. 218/1997 e prevedere, eventualmente, che l'istituto dell'accertamento con adesione non si applichi ad esempio in caso di atto non soggetto a contraddittorio preventivo obbligatorio

Accertamento con adesione: criticità

Le novità introdotte fanno emergere alcune perplessità:

- ▶ Viene messo in dubbio uno dei presupposti cardine dell'accertamento con adesione rappresentato dalla sussistenza della materia concordabile
- ▶ Non c'è semplificazione, anzi l'inserimento di tempistiche così differenziate potrebbe renderne farraginosa l'applicazione
- ▶ Contraddittorio e accertamento con adesione dovrebbero essere fasi concettualmente diverse: nel primo il contribuente dovrebbe far emergere motivazioni per attenuare la pretesa; nel secondo il contribuente si muove sul piano propriamente della difesa, rispetto ad una pretesa compiuta e definita
- ▶ Il contribuente non ha interesse ad attivare in sede di contraddittorio preventivo l'istanza di adesione: ha meno tempo (30 giorni dalla notifica dello schema di atto) e si preclude la possibilità di produrre prove successivamente

Cosa fare adesso?

Fermo restando l'obbligo di adeguare la disciplina locale alle disposizioni in materia di contraddittorio preventivo, divieto del *bis in idem*, principio di proporzionalità e autotutela, resta di primario interesse per gli enti valutare l'aggiornamento anche degli altri istituti descritti, al fine di:

- ▶ rendere più funzionali i nuovi «strumenti» introdotti dal legislatore;
- ▶ evitare contraddizioni tra la nuova disciplina e le disposizioni regolamentari sorpassate che creerebbero molta confusione e il rischio di contenziosi;
- ▶ razionalizzare i regolamenti che si sono sedimentati nel tempo, dotando gli uffici di strumenti più moderni ed efficienti;
- ▶ ridurre al minimo l'esercizio di discrezionalità da parte dei funzionari che ad oggi si muovono spesso utilizzando soluzioni di prassi per aggiornare le disposizioni obsolete contenute nei diversi regolamenti.

Modifica del Regolamento Generale delle Entrate

I vantaggi di una modifica del Regolamento Generale delle Entrate in luogo di un apposito regolamento sono evidenti:

- ▶ quest'ultimo potrebbe contrastare in parte con il RGE (che resterebbe non aggiornato, quindi superato da altro atto);
- ▶ il nuovo regolamento costituirebbe un ulteriore atto da approvare, disciplinante soltanto alcune specifiche questioni, creando una parcellizzazione della disciplina generale;
- ▶ l'aggiornamento del RGE offrirebbe la facoltà di ricomprendere nello stesso atto anche altri regolamenti emanati nel corso del tempo per introdurre novità normative puntuali (ad es. regolamenti specifici per interpello, reclamo/mediazione, accertamento con adesione...)

Adeguamento altri regolamenti

Occorre valutare la portata dell'intervento di adeguamento sulla base dell'attuale situazione:

- ▶ occorrerebbe mettere mano prioritariamente a tutti i Regolamenti di portata generale, più facilmente coinvolti dalle disposizioni (difficile che il Regolamento TARI contrasti con le disposizioni del ne bis in idem ad esempio);
- ▶ l'aggiornamento dei Regolamenti tributari è sempre assolutamente proficuo perché genera chiarezza nel rapporto tra cittadini e P.A. e guida l'operato degli uffici, fornendo discipline specifiche volte ad evitare fenomeni di personalizzazione;
- ▶ occorre però valutare se sia opportuno provvedere ad integrare le norme generali anche nei singoli Regolamenti relativi alle singole entrate che non contengano disposizioni apertamente in contrasto con le novità; in particolare siamo in attesa:
 - ▶ in ambito **IMU** della nuova disciplina del Prospetto, emanato senza fortuna nel 2023;
 - ▶ in ambito **TARI** delle disposizioni in merito al D.Lgs. 116/2020 e del nuovo metodo di calcolo delle tariffe su cui AREGA ha attivato la raccolta dati (entro 30 giugno).

Supporto NeoPA: modalità di intervento

- ▶ Acquisizione ed analisi dei Regolamenti vigenti che si valuterà di aggiornare;
- ▶ Formulazione di una bozza di proposta di modifica del testo RGE attualmente in vigore;
- ▶ Confronto con l'ufficio mediante lo scambio di successive bozze dei documenti, valutando le opzioni a disposizione;
- ▶ Definizione del testo finale e predisposizione degli atti di approvazione in C.C.;
- ▶ Revisione della modulistica già adottata dall'ente nelle materie oggetto dei recenti interventi normativi sopra citati (tra cui, ad es. modelli di avvisi di accertamento, moduli di istanza di revisione in autotutela);
- ▶ Comunicazioni informative all'utenza contenute all'interno del proprio sito web (revisione delle sezioni dedicate)

Durata del supporto: indicativamente 1 mese, considerando sospensione lavori estiva conclusione prevista per settembre – ottobre, salvo specifiche necessità da valutare puntualmente.

Se interessati a ricevere proposta potrete scrivere a marketing@neopa.it