

**GESTIONE DELL'ATTIVITA' DI
ACCERTAMENTO DEI TRIBUTI
LOCALI, TRA NORME DI
SETTORE, CODICE
DELL'AMMINISTRAZIONE
DIGITALE E ACCESSO CIVICO
GENERALIZZATO DELLA LEGGE
MADIA**

Desenzano, 21 settembre 2017
Samantha Zebri



Indice

1. Il procedimento amministrativo di cui alla L.241/90 e le specificità del procedimento tributario;
2. L'attività istruttoria per l'accertamento di tributi locali: strumenti, disciplina, limiti;
3. La trasparenza e l'accesso civico generalizzato (novità della riforma Madia) in ambito tributario;
4. Il confronto con il contribuente: prima, durante e dopo la notifica dell'atto di accertamento. Analisi dei vari istituti: accertamento con adesione su iniziativa d'ufficio, accertamento con adesione su istanza di parte, reclamo-ricorso-mediazione, conciliazione giudiziale ed extra giudiziale;
5. Il valore giuridico da riconoscere a dichiarazioni tributarie rese dal contribuente in modo informatizzato: un excursus mirato sulla disciplina dettata dal nuovo regolamento europeo eIDAS, dal Codice dell'Amministrazione Digitale così come recentemente modificato dal D.Lgs.179/16 e dai correlati D.P.C.M.;
6. L'attività di accertamento: organizzazione, problematiche, opportunità, risvolti su atti e relativo contenzioso;
7. L'autotutela tributaria: inquadramento, tipologie, caratteristiche e limiti, novità;
8. Aspetti sanzionatori;
9. "Barattabilità" delle agevolazioni.



1. Il procedimento amministrativo di cui alla L.241/90 e le specificità del procedimento tributario



“nullità” dell'atto tributario

□ anche in virtù delle recenti novelle della L.241/90 in materia.

□ C.Cass. sentenza n. 18448/2015, poi richiamata in successive sentenze tra cui la n. 22803/2015 e la n. 8130/2016: - il regime di diritto amministrativo di cui agli art. 21-*septies* della Legge n. 241 del 1990 e 31, comma 4, D.Lgs. n. 104 del 2010 risulta incompatibile con le specificità degli atti tributari relativamente ai quali il legislatore, nella sua discrezionalità, ha configurato una categoria unitaria d'invalidità-annullabilità.



Art.21 septies L.241/90

Art. 21-septies (Nullita' del provvedimento).

1. E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che e' viziato da difetto assoluto di attribuzione, che e' stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonche' negli altri casi espressamente previsti dalla legge.



Art 21 octies L.241/90

Art. 21-octies (Annullabilita' del provvedimento).

1. E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza.
2. Non e' 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 e' 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 adottato.



La posizione della giurisprudenza

Argomentando in modo comparato tra diritto amministrativo e tributario i giudici della sentenza in esame valorizzano la scelta (di discrezionalità politica) del Legislatore di ricomprendere indifferentemente nell'unitaria categoria di "nullità tributaria" tutti i vizi invalidanti l'atto tributario, riconducendoli nello schema delle "invalidità-annullabilità"; scelta che incide sull'applicabilità - agli atti tributari - della disciplina generale in materia di nullità del provvedimento amministrativo.



Valenza della L.241/90 nella materia tributaria

Secondo i giudici della Suprema Corte, non si ravvisano impedimenti - diversi dagli stessi limiti espressamente indicati dalla medesima legge sulla disciplina del procedimento amministrativo (Legge n. 241 del 1990, art. 13, comma 2; art. 24, comma 1, lett. b) - in ordine alla diretta applicabilità al procedimento di accertamento tributario (ed agli atti tributari) delle norme della Legge n. 241 del 1990: non sono concettualmente rinvenibili aprioristiche preclusioni all'applicazione - anche nel diritto tributario - della categoria dogmatica del vizio di nullità, e nella specie del vizio di nullità dell'atto "che manca degli elementi essenziali" (espressamente previsto per i provvedimenti amministrativi dalla Legge n. 241 del 1990, art. 21-*septies*, comma 1, introdotto dalla Legge 11 febbraio 2005, n. 15).



Rapporto species ad genus per i vizi di nullità

La disciplina dei vizi di nullità degli atti amministrativi (art. 21-*septies* Legge n. 241/1990) non può, pertanto, essere automaticamente trasposta in ambito tributario: deve essere necessariamente coordinata con la normativa tributaria, che costituisce un sottosistema del diritto amministrativo in relazione di *species ad genus*; conseguentemente le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema nei limiti in cui non siano derogate od incompatibili con le norme di diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo.



Riflessi processuali

Alle luce della sentenza qui esaminata e del relativo principio di diritto (già richiamato in altre sentenze della stessa Corte di cassazione, tra cui la sent. n. 22803/2015 e la sent. n. 8130/2016) alle ipotesi di nullità previste dalle singole norme tributarie non è quindi possibile applicare il regime di diritto amministrativo di cui agli artt. 21-*septies* della Legge n. 241 del 1990 e 31, comma 4, D.Lgs. n. 104 del 2010 (che prevede un termine di proposizione dell'azione pari a 180 giorni e l'imprescrittibilità della relativa eccezione di parte o d'ufficio da parte del giudice).



L'art.13 comma 2 L.241/90

Art. 13. (((Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione)))

1. Le disposizioni contenute nel presente capo* non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione diretta alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione.
2. Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano , nonché ai procedimenti previsti dal decreto-legge 15 gennaio 1991, n. 8, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 marzo 1991, n. 82, e successive modificazioni, e dal decreto legislativo 29 marzo 1993, n. 119, e successive modificazioni.

* Si tratta delle disposizioni sul procedimento amministrativo di cui agli articoli da 7 a 12 della L.241/90

fi

2. L'attività istruttoria per l'accertamento di tributi locali: strumenti, disciplina, limiti



La fase istruttoria

- centralità della fase istruttoria
- Impatto sulla motivazione dell'atto
- Ruolo del contraddittorio
- L'evoluzione del “sopralluogo” nei tributi locali_dalla TARSU (art.73 D.Lgs.507/93) alla IUC(art.1 comma 692 e ss.L.147/13).



Gli “agenti accertatori”

- Art.1 comma179 e ss L.296/06
- Verbale di sopralluogo che fa piena prova fino a querela di falso
- Limiti alle attività degli agenti accertatori: attività di verbalizzazione e contestazione, ma escluse le violazioni al CdS e i procedimenti di cui alla L.689/81(procedimento di irrogazione di sanzioni amministrative).
- Come diventare agenti accertatori: il corso e l’esame di idoneità.



Art.1 comma 179 L.296/06

179. I comuni e le province, con provvedimento adottato dal dirigente dell'ufficio competente, possono conferire i poteri di accertamento, di contestazione immediata, nonché di redazione e di sottoscrizione del processo verbale di accertamento per le violazioni relative alle proprie entrate e per quelle che si verificano sul proprio territorio, a dipendenti dell'ente locale o dei soggetti affidatari, anche in maniera disgiunta, delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e di riscossione delle altre entrate, ai sensi dell'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni. Si applicano le disposizioni dell'articolo 68, comma 1, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, relative all'efficacia del verbale di accertamento.



Art.1 comma 180 L.296/06

180. I poteri di cui al comma 179 non includono, comunque, la contestazione delle violazioni delle disposizioni del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, e successive modificazioni. La procedura sanzionatoria amministrativa e' di competenza degli uffici degli enti locali.



Art.1 comma 181 e 182 L.296/06

181. Le funzioni di cui al comma 179 sono conferite ai dipendenti degli enti locali e dei soggetti affidatari che siano in possesso almeno di titolo di studio di scuola media superiore di secondo grado, previa frequenza di un apposito corso di preparazione e qualificazione, organizzato a cura dell'ente locale stesso, ed il superamento di un esame di idoneità'.

182. I soggetti prescelti non devono avere precedenti e pendenze penali in corso né essere sottoposti a misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria, ai sensi della legge 27 dicembre 1956, n. 1423, e successive modificazioni, o della legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modificazioni, salvi gli effetti della riabilitazione.



Il verbale di sopralluogo

- Modalità
- Requisiti
- Funzione
- Importanza del back office e relativi riscontri
- La casistica del sopralluogo ai fini TARI presso un magazzino: art.1 comma 649 L.147/13.



Art.1 comma 649 L.147/13

649. Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformita' alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantita' di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attivita' produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione. Al conferimento al servizio pubblico di raccolta dei rifiuti urbani di rifiuti speciali non assimilati, in assenza di convenzione con il comune o con l'ente gestore del servizio, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 256, comma 2, del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152.



Il potere di accertamento

- Art.1 commi 161 e ss L.296/06 : 5 anni di decadenza del potere di accertamento, uniformità di disciplina per ogni tipo di accertamento (ex liquidazione, accertamento in rettifica e accertamento d'ufficio per omessa dichiarazione), essenzialità della “motivazione”, ...;
- Validi a che principi generali tra cui quelli di derivazione europea di proporzionalità e non esorbitanza, oltre ai principi di non discriminazione e ragionevolezza,....
- Ne bis in idem e riedizione del potere di accertamento
- Il diritto di difesa e sua attuale tendenza all'anticipazione fin dalla fase istruttoria.



Banche dati - cenni

Maggior aggiornamento, controllo e verifica dei contenuti nell'ottica di :

- Interoperabilità dei dati;
- Accessibilità dei dati
- Stabilità dei dati

Rilevanti le previsioni del Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD, D.Lgs.82/2005) e quelle in materia di privacy.



Art.2 commi 1-3 CAD

Art. 2 Finalita' e ambito di applicazione

1. Lo Stato, le Regioni e le autonomie locali assicurano la disponibilita', la gestione, l'accesso, la trasmissione, la conservazione e la fruibilita' dell'informazione in modalita' digitale e si organizzano ed agiscono a tale fine utilizzando con le modalita' piu' appropriate ((e nel modo piu' adeguato al soddisfacimento degli interessi degli utenti)) le tecnologie dell'informazione e della comunicazione. (
2. Le disposizioni del presente Codice si applicano alle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nel rispetto del riparto di competenza di cui all'articolo 117 della Costituzione, nonche' alle societa' a controllo pubblico, come definite nel decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 18 della legge n. 124 del 2015, escluse le societa' quotate come definite dallo stesso decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 18 della legge n. 124 del 2015.))
2-bis. **COMMA ABROGATO DAL D.LGS. 30 DICEMBRE 2010, N. 235.**
3. Le disposizioni di cui al capo II, agli articoli 40, 43 e 44 del capo III, nonche' al capo IV, si applicano ai privati ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e successive modificazioni.



Art.2commi successivi -CAD

4. Le disposizioni di cui al capo V, concernenti l'accesso ai documenti informatici, e la fruibilità delle informazioni digitali si applicano anche ai gestori di servizi pubblici ed agli organismi di diritto pubblico.
5. Le disposizioni del presente Codice si applicano nel rispetto della disciplina in materia di trattamento dei dati personali e, in particolare, delle disposizioni del Codice in materia di protezione dei dati personali approvato con decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196;
6. Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale, di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali. Le disposizioni del presente Codice si applicano altresì al processo civile, penale, amministrativo, contabile e tributario, in quanto compatibili e salvo che non sia diversamente disposto dalle disposizioni in materia di processo telematico.))



Art.3 CAD

Art. 3 Diritto all'uso delle tecnologie

1. Chiunque ha il diritto di usare le soluzioni e gli strumenti di cui al presente Codice nei rapporti con i soggetti di cui all'articolo 2, comma 2, anche ai fini della partecipazione al procedimento amministrativo, fermi restando i diritti delle minoranze linguistiche riconosciute.
 - 1-bis. ~~COMMA ABROGATO DAL D.LGS. 30 DICEMBRE 2010, N. 235.~~
 - 1-ter. La tutela giurisdizionale davanti al giudice amministrativo e' disciplinata dal codice del processo amministrativo.
 - 1-quater. La gestione dei procedimenti amministrativi e' attuata dai soggetti di cui all'articolo 2, comma 2, in modo da consentire, mediante strumenti informatici, la possibilita' per il cittadino di verificare anche con mezzi telematici i termini previsti ed effettivi per lo specifico procedimento e il relativo stato di avanzamento, nonche' di individuare l'ufficio e il funzionario responsabile del procedimento;
 - 1-quinquies. Tutti i cittadini e le imprese hanno il diritto all'assegnazione di un'identita' digitale attraverso la quale accedere e utilizzare i servizi erogati in rete dai soggetti di cui all'articolo 2, comma 2, alle condizioni di cui all'articolo 64;
 - 1-sexies. Tutti gli iscritti all'Anagrafe nazionale della popolazione residente (ANPR) hanno il diritto di essere identificati dalle pubbliche amministrazioni tramite l'identita' digitale di cui al comma 1-quinquies, nonche' di inviare comunicazioni e documenti alle pubbliche amministrazioni e di riceverne dalle stesse tramite un domicilio digitale, alle condizioni di cui all'articolo 3-bis.)



Art.12 comma 1-1ter CAD

Art. 12 Norme generali per l'uso delle tecnologie dell'informazione e delle comunicazioni nell'azione amministrativa

1. Le pubbliche amministrazioni nell'organizzare autonomamente la propria attività utilizzano le tecnologie dell'informazione e della comunicazione per la realizzazione degli obiettivi di efficienza, efficacia, economicità, imparzialità, trasparenza, semplificazione e partecipazione nel rispetto dei principi di uguaglianza e di non discriminazione, nonché per ((l'effettivo riconoscimento dei diritti dei cittadini e delle imprese di cui al presente Codice in conformità agli obiettivi indicati nel Piano triennale per l'informatica nella pubblica amministrazione di cui all'articolo 14-bis, comma 2, lettera b).))
- 1-bis. Gli organi di Governo nell'esercizio delle funzioni di indirizzo politico ed in particolare nell'emanazione delle direttive generali per l'attività amministrativa e per la gestione ai sensi del comma 1 dell'articolo 14 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le amministrazioni pubbliche nella redazione del piano di performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, dettano disposizioni per l'attuazione delle disposizioni del ((presente Codice)).
- 1-ter. I dirigenti rispondono dell'osservanza ed attuazione delle disposizioni di cui al ((presente Codice)) ai sensi e nei limiti degli articoli 21 e 55 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ferme restando le eventuali responsabilità penali, civili e contabili previste dalle norme vigenti. L'attuazione delle disposizioni del ((presente Codice)) è comunque rilevante ai fini della misurazione e valutazione della performance organizzativa ed individuale dei dirigenti.



art.12commi 2 e 3 CAD

2. Le pubbliche amministrazioni utilizzano, nei rapporti interni, in quelli con altre amministrazioni e con i privati, le tecnologie dell'informazione e della comunicazione, garantendo l'interoperabilita' dei sistemi e l'integrazione dei processi di servizio fra le diverse amministrazioni nel rispetto delle regole tecniche di cui all'articolo 71.

3. Le pubbliche amministrazioni operano per assicurare l'uniformita' e la graduale integrazione delle modalita' di interazione degli utenti con i servizi informatici , ivi comprese le reti di telefonia fissa e mobile in tutte le loro articolazioni, da esse erogati, qualunque sia il canale di erogazione, nel rispetto della autonomia e della specificita' di ciascun erogatore di servizi. ((3-bis. I soggetti di cui all'articolo 2, comma 2, favoriscono l'uso da parte dei lavoratori di dispositivi elettronici personali o, se di proprieta' dei predetti soggetti, personalizzabili, al fine di ottimizzare la prestazione lavorativa, nel rispetto delle condizioni di sicurezza nell'utilizzo.

fi

3. Trasparenza ed accesso civico generalizzato in ambito tributario



L'accesso documentale- art.22 c.1 L.241/90

Art. 22. (Definizioni e principi in materia di accesso).

1. Ai fini del presente capo si intende:

- a) per "diritto di accesso", il diritto degli interessati di prendere visione e di estrarre copia di documenti amministrativi;
- b) per "interessati", tutti i soggetti privati, compresi quelli portatori di interessi pubblici o diffusi, che abbiano un interesse diretto, concreto e attuale, corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata al documento al quale e' chiesto l'accesso;
- c) per "controinteressati", tutti i soggetti, individuati o facilmente individuabili in base alla natura del documento richiesto, che dall'esercizio dell'accesso vedrebbero compromesso il loro diritto alla riservatezza;
- d) per "documento amministrativo", ogni rappresentazione grafica, fotocinematografica, elettromagnetica o di qualunque altra specie del contenuto di atti, anche interni o non relativi ad uno specifico procedimento, detenuti da una pubblica amministrazione e concernenti attivita' di pubblico interesse, indipendentemente dalla natura pubblicistica o privatistica della loro disciplina sostanziale;
- e) per "pubblica amministrazione", tutti i soggetti di diritto pubblico e i soggetti di diritto privato limitatamente alla loro attivita' di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o comunitario.



Art.22 commi seguenti

((2. L'accesso ai documenti amministrativi, attese le sue rilevanti finalita' di pubblico interesse, costituisce principio generale dell'attivita' amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialita' e la trasparenza)).

3. Tutti i documenti amministrativi sono accessibili, ad eccezione di quelli indicati all'articolo 24, commi 1, 2, 3, 5 e 6.

4. Non sono accessibili le informazioni in possesso di una pubblica amministrazione che non abbiano forma di documento amministrativo, salvo quanto previsto dal decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, in materia di accesso a dati personali da parte della persona cui i dati si riferiscono.

5. L'acquisizione di documenti amministrativi da parte di soggetti pubblici, ove non rientrante nella previsione dell'articolo 43, comma 2, del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, si informa al principio di leale cooperazione istituzionale.

6. Il diritto di accesso e' esercitabile fino a quando la pubblica amministrazione ha l'obbligo di detenere i documenti amministrativi ai quali si chiede di accedere.



L'accesso documentale- art.23 L.241/90

Art. 23. (((Ambito di applicazione del diritto di accesso)))

1. Il diritto di accesso di cui all'articolo 22 si esercita nei confronti delle pubbliche amministrazioni, delle aziende autonome e speciali, degli enti pubblici e dei gestori di pubblici servizi. Il diritto di accesso nei confronti delle Autorita' di garanzia e di vigilanza si esercita nell'ambito dei rispettivi ordinamenti, secondo quanto previsto dall'articolo 24.



Limiti all'accesso documentale- art.24 L.241/90

Art. 24 (((Esclusione dal diritto di accesso).

1. Il diritto di accesso e' escluso:
 - a) per i documenti coperti da segreto di Stato ai sensi della legge 24 ottobre 1977, n. 801, e successive modificazioni, e nei casi di segreto o di divieto di divulgazione espressamente previsti dalla legge, dal regolamento governativo di cui al comma 6 e dalle pubbliche amministrazioni ai sensi del comma 2 del presente articolo;
 - b) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano;
 - c) nei confronti dell'attivita' della pubblica amministrazione diretta all'emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione;
 - d) nei procedimenti selettivi, nei confronti dei documenti amministrativi contenenti informazioni di carattere psicoattitudinale relativi a terzi.

2. Le singole pubbliche amministrazioni individuano le categorie di documenti da esse formati o comunque rientranti nella loro disponibilita' sottratti all'accesso ai sensi del comma 1.



Art.24 commi 3-5

3. Non sono ammissibili istanze di accesso preordinate ad un controllo generalizzato dell'operato delle pubbliche amministrazioni.
4. L'accesso ai documenti amministrativi non puo' essere negato ove sia sufficiente fare ricorso al potere di differimento.
5. I documenti contenenti informazioni connesse agli interessi di cui al comma 1 sono considerati segreti solo nell'ambito e nei limiti di tale connessione. A tale fine le pubbliche amministrazioni fissano, per ogni categoria di documenti, anche l'eventuale periodo di tempo per il quale essi sono sottratti all'accesso.



Art.24 commi 6-7

6. Con regolamento, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, il Governo puo' prevedere casi di sottrazione all'accesso di documenti amministrativi:
- a) quando, al di fuori delle ipotesi disciplinate dall'articolo 12 della legge 24 ottobre 1977, n. 801, dalla loro divulgazione possa derivare una lesione, specifica e individuata, alla sicurezza e alla difesa nazionale, all'esercizio della sovranita' nazionale e alla continuita' e alla correttezza delle relazioni internazionali, con particolare riferimento alle ipotesi previste dai trattati e dalle relative leggi di attuazione;
 - b) quando l'accesso possa arrecare pregiudizio ai processi di formazione, di determinazione e di attuazione della politica monetaria e valutaria;
 - c) quando i documenti riguardino le strutture, i mezzi, le dotazioni, il personale e le azioni strettamente strumentali alla tutela dell'ordine pubblico, alla prevenzione e alla repressione della criminalita' con particolare riferimento alle tecniche investigative, alla identita' delle fonti di informazione e alla sicurezza dei beni e delle persone coinvolte, all'attivitaa' di polizia giudiziaria e di conduzione delle indagini;
 - d) quando i documenti riguardino la vita privata o la riservatezza di persone fisiche, persone giuridiche, gruppi, imprese e associazioni, con particolare riferimento agli interessi epistolare, sanitario, professionale, finanziario, industriale e commerciale di cui siano in concreto titolari, ancorche' i relativi dati siano forniti all'amministrazione dagli stessi soggetti cui si riferiscono;
 - e) quando i documenti riguardino l'attivitaa' in corso di contrattazione collettiva nazionale di lavoro e gli atti interni connessi all'espletamento del relativo mandato.
7. **Deve comunque essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici.** Nel caso di documenti contenenti dati sensibili e giudiziari, l'accesso e' consentito nei limiti in cui sia strettamente indispensabile e nei termini previsti dall'articolo 60 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, in caso di dati idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale.



Accesso civico – art.5 comma 1 D.Lgs.33/13

Art. 5 (((Accesso civico a dati e documenti).

1. L'obbligo previsto dalla normativa vigente in capo alle pubbliche amministrazioni di pubblicare documenti, informazioni o dati comporta il diritto di chiunque di richiedere i medesimi, nei casi in cui sia stata omessa la loro pubblicazione.



Accesso civico “generalizzato” – art.5 comma 2 D.Lgs.33/13

2. Allo scopo di favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull'utilizzo delle risorse pubbliche e di promuovere la partecipazione al dibattito pubblico, chiunque ha diritto di accedere ai dati e ai documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, ulteriori rispetto a quelli oggetto di pubblicazione ai sensi del presente decreto, nel rispetto dei limiti relativi alla tutela di interessi giuridicamente rilevanti secondo quanto previsto dall'articolo 5-bis.



Art.5 comma 3

3. L'esercizio del diritto di cui ai commi 1 e 2 non e' sottoposto ad alcuna limitazione quanto alla legittimazione soggettiva del richiedente. L'istanza di accesso civico identifica i dati, le informazioni o i documenti richiesti e non richiede motivazione.

L'istanza puo' essere trasmessa per via telematica secondo le modalita' previste dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni, ed e' presentata alternativamente ad uno dei seguenti uffici:

- a) all'ufficio che detiene i dati, le informazioni o i documenti;
- b) all'Ufficio relazioni con il pubblico;
- c) ad altro ufficio indicato dall'amministrazione nella sezione "Amministrazione trasparente" del sito istituzionale;
- d) al responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza, ove l'istanza abbia a oggetto dati, informazioni o documenti oggetto di pubblicazione obbligatoria ai sensi del presente decreto.



Art.5 comma 4

4. Il rilascio di dati o documenti in formato elettronico o cartaceo e' gratuito, salvo il rimborso del costo effettivamente sostenuto e documentato dall'amministrazione per la riproduzione su supporti materiali.



Art.5 comma 5

5. Fatti salvi i casi di pubblicazione obbligatoria, l'amministrazione cui e' indirizzata la richiesta di accesso, se individua soggetti controinteressati, ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 2, e' tenuta a dare comunicazione agli stessi, mediante invio di copia con raccomandata con avviso di ricevimento, o per via telematica per coloro che abbiano consentito tale forma di comunicazione. Entro dieci giorni dalla ricezione della comunicazione, i controinteressati possono presentare una motivata opposizione, anche per via telematica, alla richiesta di accesso. A decorrere dalla comunicazione ai controinteressati, il termine di cui al comma 6 e' sospeso fino all'eventuale opposizione dei controinteressati. Decorso tale termine, la pubblica amministrazione provvede sulla richiesta, accertata la ricezione della comunicazione.



Art.5 comma 6

6. Il procedimento di accesso civico deve concludersi con provvedimento espresso e motivato nel termine di trenta giorni dalla presentazione dell'istanza con la comunicazione al richiedente e agli eventuali controinteressati. In caso di accoglimento, l'amministrazione provvede a trasmettere tempestivamente al richiedente i dati o i documenti richiesti, ovvero, nel caso in cui l'istanza riguardi dati, informazioni o documenti oggetto di pubblicazione obbligatoria ai sensi del presente decreto, a pubblicare sul sito i dati, le informazioni o i documenti richiesti e a comunicare al richiedente l'avvenuta pubblicazione dello stesso, indicandogli il relativo collegamento ipertestuale. In caso di accoglimento della richiesta di accesso civico nonostante l'opposizione del controinteressato, salvi i casi di comprovata indifferibilità, l'amministrazione ne dà comunicazione al controinteressato e provvede a trasmettere al richiedente i dati o i documenti richiesti non prima di quindici giorni dalla ricezione della stessa comunicazione da parte del controinteressato. Il rifiuto, il differimento e la limitazione dell'accesso devono essere motivati con riferimento ai casi e ai limiti stabiliti dall'articolo 5-bis. Il responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza può chiedere agli uffici della relativa amministrazione informazioni sull'esito delle istanze.



Art.5 comma 7

7. Nei casi di diniego totale o parziale dell'accesso o di mancata risposta entro il termine indicato al comma 6, il richiedente puo' presentare richiesta di riesame al responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza, di cui all'articolo 43, che decide con provvedimento motivato, entro il termine di venti giorni. Se l'accesso e' stato negato o differito a tutela degli interessi di cui all'articolo 5-bis, comma 2, lettera a), il suddetto responsabile provvede sentito il Garante per la protezione dei dati personali, il quale si pronuncia entro il termine di dieci giorni dalla richiesta. A decorrere dalla comunicazione al Garante, il termine per l'adozione del provvedimento da parte del responsabile e' sospeso, fino alla ricezione del parere del Garante e comunque per un periodo non superiore ai predetti dieci giorni. Avverso la decisione dell'amministrazione competente o, in caso di richiesta di riesame, avverso quella del responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza, il richiedente puo' proporre ricorso al Tribunale amministrativo regionale ai sensi dell'articolo 116 del Codice del processo amministrativo di cui al decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104.



Art.5 comma 8

8. Qualora si tratti di atti delle amministrazioni delle regioni o degli enti locali, il richiedente puo' altresì presentare ricorso al difensore civico competente per ambito territoriale, ove costituito. Qualora tale organo non sia stato istituito, la competenza e' attribuita al difensore civico competente per l'ambito territoriale immediatamente superiore. Il ricorso va altresì notificato all'amministrazione interessata. Il difensore civico si pronuncia entro trenta giorni dalla presentazione del ricorso. Se il difensore civico ritiene illegittimo il diniego o il differimento, ne informa il richiedente e lo comunica all'amministrazione competente. Se questa non conferma il diniego o il differimento entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione del difensore civico, l'accesso e' consentito. Qualora il richiedente l'accesso si sia rivolto al difensore civico, il termine di cui all'articolo 116, comma 1, del Codice del processo amministrativo decorre dalla data di ricevimento, da parte del richiedente, dell'esito della sua istanza al difensore civico. Se l'accesso e' stato negato o differito a tutela degli interessi di cui all'articolo 5-bis, comma 2, lettera a), il difensore civico provvede sentito il Garante per la protezione dei dati personali, il quale si pronuncia entro il termine di dieci giorni dalla richiesta. A decorrere dalla comunicazione al Garante, il termine per la pronuncia del difensore e' sospeso, fino alla ricezione del parere del Garante e comunque per un periodo non superiore ai predetti dieci giorni.



Art.5 commi 9, 10 e 11

9. Nei casi di accoglimento della richiesta di accesso, il controinteressato puo' presentare richiesta di riesame ai sensi del comma 7 e presentare ricorso al difensore civico ai sensi del comma 8.

10. Nel caso in cui la richiesta di accesso civico riguardi dati, informazioni o documenti oggetto di pubblicazione obbligatoria ai sensi del presente decreto, il responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza ha l'obbligo di effettuare la segnalazione di cui all'articolo 43, comma 5.

11. Restano fermi gli obblighi di pubblicazione previsti dal Capo II, nonche' le diverse forme di accesso degli interessati previste dal Capo V della legge 7 agosto 1990, n. 241.))



Art.5bis comma 1 D.Lgs.33/13 – limiti all'accesso-interessi pubblici

Art. 5-bis (Esclusioni e limiti all'accesso civico).

1. L'accesso civico di cui all'articolo 5, comma 2, e' rifiutato se il diniego e' necessario per evitare un pregiudizio concreto alla tutela di uno degli interessi pubblici inerenti a:
 - a) la sicurezza pubblica e l'ordine pubblico;
 - b) la sicurezza nazionale;
 - c) la difesa e le questioni militari;
 - d) le relazioni internazionali;
 - e) la politica e la stabilita' finanziaria ed economica dello Stato;
 - f) la conduzione di indagini sui reati e il loro perseguimento;
 - g) il regolare svolgimento di attivita' ispettive.



Art.5bis comma 2 D.Lgs.33/13 – limiti all'accesso-interessi privati

2. L'accesso di cui all'articolo 5, comma 2, e' altresì rifiutato se il diniego e' necessario per evitare un pregiudizio concreto alla tutela di uno dei seguenti interessi privati:

- a) la protezione dei dati personali, in conformita' con la disciplina legislativa in materia;
 - b) la liberta' e la segretezza della corrispondenza;
 - c) gli interessi economici e commerciali di una persona fisica o giuridica, ivi compresi la proprieta' intellettuale, il diritto d'autore e i segreti commerciali.
3. Il diritto di cui all'artico



Art.5bis commi 3 e 4

3. Il diritto di cui all'articolo 5, comma 2, e' escluso nei casi di segreto di Stato e negli altri casi di divieti di accesso o divulgazione previsti dalla legge, ivi compresi i casi in cui l'accesso e' subordinato dalla disciplina vigente al rispetto di specifiche condizioni, modalita' o limiti, inclusi quelli di cui all'articolo 24, comma 1, della legge n. 241 del 1990.

4. Restano fermi gli obblighi di pubblicazione previsti dalla normativa vigente. Se i limiti di cui ai commi 1 e 2 riguardano soltanto alcuni dati o alcune parti del documento richiesto, deve essere consentito l'accesso agli altri dati o alle altre parti



Art.5bis commi 5 e 6

5. I limiti di cui ai commi 1 e 2 si applicano unicamente per il periodo nel quale la protezione e' giustificata in relazione alla natura del dato. L'accesso civico non puo' essere negato ove, per la tutela degli interessi di cui ai commi 1 e 2, sia sufficiente fare ricorso al potere di differimento.

6. Ai fini della definizione delle esclusioni e dei limiti all'accesso civico di cui al presente articolo, l'Autorita' nazionale anticorruzione, d'intesa con il Garante per la protezione dei dati personali e sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, adotta linee guida recanti indicazioni operative.))



Circolare 30 maggio 2017 n.12/2017

Circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri che disciplina l'attuazione delle norme sull'accesso civico generalizzato (c.d. F.O.I.A.: Freedom of Information Act) ad integrazione delle apposite Linee Guida ANAC di cui alla delibera n.1309 del 28/12/2016.

In essa è affermata la centralità del “dialogo cooperativo “ tra PA e il richiedente l'accesso ; data la natura fondamentale del diritto di accesso generalizzato, viene inoltre consentito alle PA di negare l'accesso esclusivamente sulla base dei limiti posti dall'art.5bis, con esclusione della possibilità sia di precisare la portata di esclusioni legislativamente previste, sia di introdurne di nuove mediante atti regolamentari.



Linee guida ANAC

Le Linee Guida ANAC a pagina 8 trattano dei casi di esclusione dell'accesso cui all'art.24 L.241/90, tra cui quello relativo ai procedimenti tributari, in relazione ai quali è fatto rinvio alle particolari norme che li regolano.

Al riguardo l'ANAC richiama, a titolo di esempio, la disposizione sul segreto d'ufficio negli accertamenti tributari (art.68 DPR600/73) precisando:

1. che gli atti definitivi sono accessibili anche ai fini dell'accesso generalizzato e che, conseguentemente, la PA deve semmai usare il potere di differimento dell'accesso di cui all'art.5bis comma 5;
2. l'opportunità dell'ostensione di tali atti (data la loro peculiare natura) nei limiti derivanti dalla normativa in materia di tutela della riservatezza, eventualmente anche con un accesso parziale ai sensi dell'art.5bis comma 4.

Una volta divenuti accessibili anche i dati ed i documenti dei procedimenti tributari saranno poi soggetti all'applicazione dei limiti di cui all'art.5bis commi 1 e 2.



Accesso per procedimenti tributari

- Una volta divenuti accessibili anche i dati ed i documenti dei procedimenti tributari saranno poi soggetti all'applicazione dei limiti di cui all'art.5bis commi 1 e 2.
- Al riguardo la giurisprudenza amministrativa è concorde nell'affermare che “una volta concluso il procedimento tributario il diritto di accesso non può essere ulteriormente differito, dato che il diritto di difesa acquista piena espansione rispetto alle esigenze di riservatezza dell'Amministrazione che assumono carattere recessivo (TAR Veneto, sent.n.25/2015, in materia di diniego di accesso documentale ex art.24 L.241/90). Nello stesso senso il Consiglio di Stato con sentenza n.2693/2015 e, recentemente, TAR Lombardia sent.n.573/2017.
- Tuttavia sarà interessante saggiare la risposta dei giudici amministrativi ad un eventuale diniego di istanza di accesso generalizzato ex art.5 comma 2 D.Lgs.33/13 fondato sul richiamo, fatto nel medesimo articolo, alle cause di esclusione dell'accesso di cui all'art.24 L.241/90 (oggetto delle suddette pronunce).

fi

**4. Confronto con il
contribuente: contraddittorio,
accertamento con adesione,
ricorso-reclamo-mediazione,
conciliazione.**



L'attuale rapporto fisco-contribuente

Sempre più sfuggente la linea di demarcazione tra attività di accertamento dell'ufficio ed adempimento spontaneo del contribuente

Statuto del Contribuente (l.212/2000) e principi di buona fede e leale collaborazione.

Partecipazione del contribuente al procedimento in chiave di efficienza,efficacia ed equità (fiscale e sociale)

Le modifiche delegate dalla L.23/2014 ed attuate con decreti delegati del settembre 2016 (D.Lgs.156, 158 e 159).



Il contraddittorio endo-procedimentale

Previsto dall'art.10bis dello Statuto del Contribuente in caso di “abuso di diritto”.

Previsto inoltre dall'art.12 dello Statuto quando ...



Statuto dei diritti del Contribuente

Esso prevede:

- all'art.5 l'obbligo per l'Ufficio di promuovere la conoscenza delle norme tributarie;
- all'art.6 l'obbligo per l'Ufficio di portare ad effettiva conoscenza del contribuente gli atti impositivi;
- all'art.7 l'obbligo dell'Ufficio di motivare gli atti;
- all'art.10 c.1 i principi di leale collaborazione e buona fede- garanzia di decisione partecipata, ratio dell'art.7 L.241/90.

Dalle norme dello Statuto, secondo Cass.SSUU 19667/14, emerge che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una “decisione partecipata” mediante la promozione di un effettivo contraddittorio -che sostanzia il principio di leale collaborazione- tra ufficio e contribuente (anche) nella fase precontenziosa o endoprocedimentale, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti impositivi. Il diritto al contraddittorio realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino (art.24 Cost) e il buon andamento della PA (art.97 Cost.).



Art.7 Statuto

Art. 7 Chiarezza e motivazione degli atti

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.
2. 2Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:
 - a) l'ufficio presso il quale e' possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
 - b) l'organo o l'autorita' amministrativa presso i quali e' possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
 - c) le modalita', il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorita' amministrativa cui e' possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.
3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.
4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.



Art.10 Statuto

Art. 10 Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.
2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.
3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta ((; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria.)) Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.



Art.12 c.7 Statuto

Art. 12 Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

1. Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo.....

7. Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.((Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374.))



Art.47 Carta dei Diritti UE

Articolo 47 Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale

Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo.

Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare.

A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia.



Art.48 Carta dei Diritti UE

Articolo 48 Presunzione di innocenza e diritti della difesa

1. Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata.
2. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato.



Art.41 par.1 e 2 Carta dei Diritti UE

Articolo 41 - Diritto ad una buona amministrazione

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 gli 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 l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. 3



C.Cass. Ordinanza n.527 del14/01/2015

In questa ordinanza la Cassazione dà atto di due diversi orientamenti al riguardo; in quello pro-immanenza il contraddittorio si configurerebbe come un adempimento a pena nullità dell'atto, ragion per cui la sua omissione determinerebbe di per sé una causa di invalidità dell'atto impositivo.



Riscontri pro-immanenza

Questi i riscontrati elementi pro-immanenza:

varie sentenze della Commissione di Giustizia Europea: i destinatari dei provvedimenti che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere sentiti: l'atto è nullo solo se il contribuente dimostra che se fosse stato sentito gli effetti sarebbero stati diversi (deve trattarsi di ragioni non pretestuose, serie, ma non necessariamente tali da determinare l'annullamento dell'atto);

L.241/90- Statuto del Contribuente: decisione partecipata a formazione procedimentale;

Art.24 e 97 Cost. :contraddittorio come realizzazione del diritto inalienabile di difesa del cittadino e del principio di buon andamento della PA.



Riscontri contro l'immanenza

Questi invece i coesistenti elementi contro l'immanenza:

il fatto che la legge delega 23/14: la *L. n. 23 del 2014* - di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale- inserisca tra i principi e criteri direttivi della delega la "previsione di forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi" (cfr. l'art. 1, comma 1, lett. b), nonché il rafforzamento del "contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale" (v. l'art. 9, comma 1, lett. b);

la presenza di specifiche ipotesi di contraddittorio endoprocedimentale per specifiche ipotesi avvalora l'idea che ove il Legislatore l'abbia voluto l'abbia previsto espressamente;

il principio comunitario in base al quale (sent. C276/12) l'Amministrazione quando procede alla raccolta di informazioni non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscerne il punto di vista.



Il vuoto normativo

In tale contesto emerge un vuoto normativo.

Nell'ordinanza 527/15 i giudici evidenziano infatti che -anche a voler ipotizzare l'immanenza di un generale principio del contraddittorio endoprocedimentale- occorrerebbe comunque chiarire in tali casi:

- quali dovrebbero esserne le MODALITA';
- quali le CONSEQUENZE – se nullità in ogni caso (rif.Cass.SS.UU.19667/14) o solo se la violazione ha prodotto effetti diversi da quelli che altrimenti avrebbe avuto (in linea con quanto applicato in sede di U.E.).



Cass.SSUU n.24823/2015

Le SS.UU. (Cass.SS.UU. 24823/2015) si sono pronunciate a seguito della citata ordinanza interlocutoria 527/2015, che aveva rimesso alla sua attenzione il tema “se le garanzie (procedimentali) di cui all’art.12 c.7 della L.212/2000 si applichino solo agli accertamenti emessi a seguito di accessi, ispezioni o verifiche fiscali effettuate nei locali di esercizio dell’attività imprenditoriale o professionale del contribuente, oppure anche in ogni altra ipotesi (es. nelle verifiche a tavolino) quale espressione di un principio generale immanente nell’ordinamento”.

In questa sentenza le SS.UU. ricostruiscono il quadro giurisprudenziale e normativo, per affermare che NON esiste un simile principio immanente nel ns ordinamento, fermo restando che in ipotesi di tributi normalizzati (es. IVA) trova diretta applicazione in materia l’espreso principio di derivazione europea, con relative condizioni ed effetti.



Contraddittorio ed indisponibilità della materia tributaria

- Il contraddittorio diventa la modalità e lo strumento con cui interpretare in chiave moderna il procedimento amministrativo, anche tributario, in funzione soprattutto di garantire il buon andamento dell'azione amministrativa in termini di efficienza, efficacia ed economicità, oltre che di equità e lealtà verso il contribuente.
- In questo nuovo clima legislativo che mira a favorire il contraddittorio in funzione della conclusione di “accordi” occorre fare il punto sul dogma dell'indisponibilità della materia tributaria (art.1 L.212/2000; art.3 D.Lgs.472/97).
- Infatti sempre più norme consentono (e invitano) gli uffici a cercare e trovare degli accordi con il contribuente, individuando a tal fine appositi procedimenti e prevedendo margini di discrezionalità per gli uffici nonostante l'indisponibilità della materia tributaria.



La quantificazione delle sanzioni

Le sanzioni si riducono o si disapplicano in presenza delle previste tassative condizioni, ma non sono mencenteggiabili perché indisponibili. La loro applicazione è obbligatoria in presenza della violazione della norma tributaria e la loro quantificazione deve rispondere ai criteri di cui al D.Lgs.472/97 senza poter diventare oggetto di accordo tra le parti in termini diversi da quelli prospettati dal Legislatore.

In caso di raggiunto accordo sul tributo controverso è comunque previsto uno sconto di sanzione:

- sanzione ridotta al 35% del minimo edittale per mediazione;
- sanzione ridotta al 40% o 50% del minimo edittale per conciliazione;
- sanzione ridotta ad 1/3 del minimo edittale per accertamento con adesione;

La conclusione di accordi è “stimolata” dal Legislatore anche dalla previsione di speciali “penalizzazioni” applicabili in caso di accordo “tardivo” :es. la minor % di riduzione della sanzione se la conciliazione avviene in 2° grado di giudizio (50%) piuttosto che nel 1° grado (40%), di cui al nuovo art.48ter D.Lgs.546/92 introdotto con D.Lgs.156/15 e vigente dal 01/01/16;



Impatto “punitivo”

Vi sono inoltre norme che puniscono se non si fa buon uso della facoltà di mediare/conciliare : es. la nuova norma sulle spese processuali, art.15 octies D.Lgs.546/92 – introdotto con D.Lgs.156/15 e vigente dal 01/01/16-, che accolla a chi ha rifiutato proposta conciliativa senza giustificato motivo le spese processuali se il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta di conciliazione rifiutata.

La norma sulle spese in materia civile è un po' diversa (rif.art.91 cpc. : il giudice se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa condanna la parte che ha rifiutato senza motivo la proposta al pagamento delle spese processuali maturate dopo la formulazione della proposta, salvo quanto disposto dall'art.92 comma 2 cpc- spese compensate per soccombenza reciproca o assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto a questioni dirimenti).



Gradi di partecipazione

Vari sono i gradi di partecipazione del contribuente al procedimento:

Il contribuente può :

1. concordare sull'accertamento riconoscendolo corretto e quindi prestando acquiescenza; in tal caso si limita a pagare nei termini beneficiando di sanzioni ridotte;
2. presentare istanza di accertamento con adesione dopo essersi visto notificare un atto di accertamento e definire l'accertamento accordandosi con l'ufficio sugli elementi concordabili; in tal caso partecipa attivamente al procedimento di accertamento e sigla il verbale di accertamento con adesione che si sostituisce all'originario accertamento; deve pagare (almeno la prima rata) entro 20 giorni dal verbale per perfezionare la definizione;
3. impugnare l'accertamento e , se di valore inferiore a 20.000 euro, mediarlo;
4. impugnare l'accertamento ma poi conciliare in corso di giudizio (davanti al giudice o stragiudizialmente): in tal caso la partecipazione del contribuente si esplica in fase contenziosa e trova formalizzazione in un accordo conciliativo stragiudiziale o in un verbale del giudice, con obbligo di pagamento entro i successivi 20 giorni.



Discrezionalità tecnica

Il potere esercitabile dall'ufficio ai fini dell'accordo con il contribuente non è "libero", perché legato a presupposti e confini prestabiliti dalla legge e dalle norme regolamentari ex art.52 D.Lgs.446/97, oltre alla c.d. discrezionalità tecnica.

La materia tributaria non si presta infatti ad accordi "dispositivi".

Sono sperimentabili forme di accordo non sull'AN, bensì sul QUANTUM in tutti i casi in cui vi siano margini di apprezzamento valutativo. Nessun accordo sull'interpretazione delle norme, su cui è possibile esperire invece altri strumenti (es. interpello).



Tipologie di formale accordo

Le principali tipologie di formale accordo con il contribuente sono:

- l'accertamento con adesione: l'accordo (verbale di adesione) sostituisce l'accertamento;
- la mediazione: accordo siglato tra ufficio e contribuente in fase di reclamo (nuovo art.17bis D.Lgs.546/92, di cui al D.Lgs.156/15, in vigore dal 01/01/16); margini di accordabilità per l'ufficio legati ad incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa, principio di economicità dell'azione amministrativa;
- la conciliazione (giudiziale e stragiudiziale): accordo formalizzato nel verbale del giudice o stragiudizialmente tra le parti; relative norme del D.Lgs.546/92 riscritte dal D.Lgs.158/15, in vigore dal 01/01/16.



Deflazione del contenzioso

La ricerca di un consenso/accordo, avendo funzione conciliativa, contribuisce alla deflazione del contenzioso, che si sostanzia nel: garantire efficienza impositiva, evitare spese legati alla coltivazione di contenziosi inutili, sottoporre ad immediata tassazione/imposizione fattispecie in grado di consolidare la base imponibile (garantendo pertanto la continuità della relativa entrata) e cercare un consenso/accordo sull'AN e QUANTUM della pretesa impositiva azionata dall'ente.

Molteplici i livelli di intervento e gli strumenti deflattivi- più o meno direttamente –del contenzioso tra ente impositore e contribuente.



Strumenti deflattivi

Questi i principali strumenti deflattivi applicabili ai tributi locali:

- interpello;
- accertamento con adesione (in presenza di materia concordabile);
- ravvedimento operoso;
- definizione agevolata delle sanzioni (art.16 e 17 D.Lgs.472/97);
- reclamo e mediazione (art.17bis D.Lgs.546/92, per cause di valore inferiore a 20mila euro);
- conciliazione stragiudiziale (e giudiziale);
- disapplicazione delle sanzioni.



Art.50 D.Lgs.449/97

Alcuni strumenti sono normati direttamente dalla legge, altri dalla regolamentazione comunale. Al riguardo l'art.50 D.Lgs.449/97 (Disposizioni in materia di accertamento e definizione dei tributi locali) stabilisce che nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed 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 decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'articolo 3, comma 133, lettera b, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, in quanto compatibili.



Art.52 D.Lgs.446/97

L'art.52 D.Lgs.446/97 , in tema di potestà regolamentare generale dei comuni, prevede che Comuni e Province, in nome della sussidiarietà, ai sensi del citato art.52 possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, a patto che questo potere regolamentare:

- a) non venga esercitato per individuare e definire le fattispecie imponibili, i soggetti passivi e l'aliquota massima dei singoli tributi;
- b) sia rivolto a disciplinare le entrate nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Per quanto non regolamentato si applicano -a norma dell'ultimo periodo dell'art.52- le disposizioni di legge vigenti.



Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione è legislativamente disciplinato dagli art. 5, 6,7,8,9 e 12 del D.Lgs. n. 218/97 per i tributi erariali, ma applicabile anche ai tributi locali quando appositamente regolamentato ex art.50 del D.Lgs.449/97 ed art.52 D.Lgs.446/97.

Con questo strumento l'ente impositore ed il contribuente pervengono ad una determinazione concordata del tributo in presenza della c.d.materia concordabile, ossia in presenza di valutazioni/estimazioni in relazione alle quali esista un margine di discrezionalità per trovare un punto di convergenza tra le parti (es. tipico è la stima del valore delle aree in caso di accertamenti IMU su aree edificabili; possibile anche in TARI per aree operative e destinazioni d'uso).

Il procedimento di accertamento con adesione può attivarsi su impulso dell'Ufficio (con invito a comparire) o per iniziativa del contribuente.



Caratteristiche dello strumento

Il medesimo procedimento si perfeziona con il pagamento delle somme concordate nei venti giorni successivi, previa concessione di una riduzione delle sanzioni (1/3 del minimo edittale).

Ai fini dell'accertamento con adesione occorre vi sia “materia concordabile”, ossia devono ricorrere elementi suscettibili di apprezzamento valutativo.

Non sono materia concordabile le questioni di diritto e le fattispecie in cui l'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi;

La definizione in contraddittorio con il contribuente è limitata agli accertamenti diversi da quelli relativi alla mera liquidazione delle dichiarazioni.

L'ufficio deve valutare attentamente il rapporto costo-benefici, tenendo conto della fondatezza degli elementi alla base dell'accertamento nonché degli oneri e del rischio di soccombenza in un eventuale ricorso.



Accertamento con adesione e autotutela

Resta fermo il potere-dovere di rimuovere in autotutela atti di accertamento rilevatisi infondati o illegittimi. In caso di rimozione parziale : atti non autonomamente impugnabili (nuovo comma octies dell'art.2 quater D.Lgs.564/94 in materia di autotutela, modificato dall'art.11 D.Lgs.159/15);



Accertamento su iniziativa d'ufficio

Si può avere accertamento con adesione ad attivazione d'ufficio in presenza di situazioni che ad avviso dell'ente rendono opportuno un contraddittorio preventivo, ad accertamento formato ma prima della sua notifica.

A fine l'ufficio invia al contribuente un invito a comparire a giorno e orario fissato, con indicazione della fattispecie tributaria suscettibile di accertamento; le richieste di informazioni, inviti ad esibire documenti, questionari, ecc...non costituiscono invito a comparire.

L'invito a comparire non ha carattere obbligatorio: l'attivazione del procedimento da parte dell'ufficio non è obbligatoria; la partecipazione del contribuente al procedimento, nonostante l'invito, non è obbligatoria. I termini per la conclusione del procedimento in tale ipotesi non sono previsti dalla legge, ma è ipotizzabile un termine di 90 giorni per analogia con il procedimento ad avvio su istanza di parte

La mancata attivazione del procedimento da parte dell'ufficio lascia aperta al contribuente la possibilità di presentare istanza di accertamento con adesione –dopo la notifica dell'atto – se riscontra aspetti suscettibili di portare ad un ridimensionamento della pretesa impositiva dell'ufficio.



Accertamento su iniziativa di parte

Il contribuente cui sia stato notificato atto di accertamento senza previo invito a comparire può infatti- in presenza di materia concordabile-formulare istanza di accertamento con adesione (aprendo un procedimento di accertamento con adesione su iniziativa di parte) motivando adeguatamente in ordine alla sussistenza di materia concordabile e agli aspetti passibili di definizione.

Detta istanza deve essere presentata entro i 60 giorni dalla notifica dell'atto ed è incompatibile con la proposizione di ricorso al giudice tributario.

E' istanza da presentare in carta libera, non occorre raccomandata AR ed è sufficiente sia spedita entro i 60 giorni (anche se l'ufficio la riceve dopo: rif. C.Cass. sent.17314/2014).

Entro 15 giorni dal ricevimento dell'istanza l'ufficio formula l'invito a comparire, laddove ritenga utilmente presentata l'istanza.

La presentazione di istanza di adesione sospende il termine per ricorrere ma non rende inefficace l'atto di accertamento, che in caso di mancata definizione e mancata impugnazione diventa definitivo anche se il contribuente non è stato preventivamente invitato a comparire (C.Cass.sent.n.21991/14).



La previa convocazione

La previa convocazione non è obbligo, ma mera facoltà dell'ufficio, che deve discrezionalmente valutare:

- a) il carattere di decisività degli elementi alla base dell'accertamento;
- b) l'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria.

La stessa C.Cass. osserva che la sanzione di nullità per mancata convocazione non è prevista da alcuna norma.



Sospensione dei termini

La presentazione dell'istanza sospende per 90 giorni –decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza- sia i termini per il ricorso, sia i termini di pagamento.

In regolamento, ex art.50 D.Lgs.449/97 ed art. 52 del D.Lgs.446/97, può essere previsto che nessun effetto sospensivo è prodotto da un'istanza di adesione in mancanza di materia concordabile, onde evitare indebite strumentalizzazioni meramente dilatorie.

Non opera la sospensione feriale in caso di accertamento con adesione: C.Cassaz. con ord.n.11632/2015 consolida l'inversione del precedente contrario orientamento (C.Cass.sent.n.2682/2011). I 90 giorni servono a garantire il concreto spazio deliberandi in vista dell'accertamento con adesione e va riferito al relativo procedimento, che ha natura amministrativa. Superata quindi anche la prassi di cui alla risoluzione MEF 159/E del 1999.



Rinuncia e mancato accordo

La mancata comparizione nel giorno indicato nell'invito comporta rinuncia alla definizione. Eventuali motivate richieste di differimento devono essere presentate entro tale data.

Delle operazioni compiute, delle comunicazioni effettuate, della mancata comparizione e dell'esito negativo viene dato atto in apposito verbale.

La Cassazione (Cass.sent.n.5972 del 25/03/2015) ha escluso l'equiparabilità del verbale di constatazione del mancato accordo (che è mera presa d'atto del mancato raggiungimento dell'accordo ad una certa data) ad una rinuncia (anche tacita) al procedimento di accertamento con adesione manifestata con la proposizione di ricorso giurisdizionale. Ne consegue che il suddetto verbale negativo non è atto idoneo ad interrompere il termine di sospensione di 90 giorni connesso all'istanza di accertamento con adesione



Verbale di adesione e pagamento

A seguito di contraddittorio quando l'accertamento viene concordato con il contribuente l'ufficio redige in duplice copia il verbale di accertamento con adesione.

In esso sono indicati gli elementi e la motivazione su cui è basata la definizione, con conteggio di tributo, interessi e sanzioni dovute alla luce della definizione.

La procedura di accertamento con adesione si perfeziona con il pagamento - entro 20 giorni dalla sottoscrizione del verbale di adesione- delle somme indicate nel verbale con le modalità ivi indicate (norma di riferimento per la regolamentazione comunale è l'art.9 del D.Lgs.218/97).

Può essere previsto pagamento rateale, nel qual caso è la prima rata a dover essere pagata entro 20 giorni. L'accertamento si perfeziona con il pagamento della prima rata, stando al disposto dell'art.9 del D.Lgs.218/97.



Inadempimento dei pagamenti rateali

Così dispone l'art.15ter, inserito nel DPR602/73 dall'art.3 comma 1 del D.Lgs.159/15, applicabile all'accertamento con adesione per espressa previsione dell'art.8 comma 4 D.Lgs.218/97: in caso di inadempimento dei pagamenti rateali si decade da rateazione se si omette di versare una delle rate diverse dalla prima entro il termine per versare quella successiva.

Sempre ai sensi della stessa norma , in conseguenza di decadenza da rateazione sono riscossi coattivamente i residui importi dovuti per imposta (non più la sanzione intera: ciò significa che una volta concluso il procedimento di accertamento con adesione si apre un problema di riscossione senza che venga più intaccato lo sconto sanzionatorio), sanzioni ed interessi, ed è irrogata la sanzione prevista dall'art.13 D.Lgs.471/97 aumentata della metà (prima era il doppio: regime punitivo mitigato) e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta .



Lieve inadempimento e ravvedimento

Trova applicazione anche l'art.15ter comma 3 del DPR 602/73, secondo cui è esclusa decadenza per “lieve inadempimento” dovuto a:

- insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro;
- tardivo versamento della prima rata, non superiore a 7 giorni;

In caso di “lieve inadempimento” si procede ai sensi dell'art.15ter comma 5: riscossione coattiva dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'art.13 D.Lgs.471/97 (commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo) e dei relativi interessi.

Nessuna riscossione coattiva se, però, il contribuente - ai sensi dell'art.15ter comma 6- si avvale del ravvedimento operoso di cui all'art.13 D.Lgs.472/97 entro il termine di pagamento della rata successiva, ovvero (in caso di versamento in unica soluzione o ultima rata) entro 90 giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento.



Art.8 D.Lgs.218/97

L'art.8 D.Lgs.218/97 - novellato dal D.Lgs.158/15- così dispone:

1. *Il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione e' eseguito entro venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7.*
2. *Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro. L'importo della prima rata e' versato entro il termine indicato nel comma 1. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.*
3. *Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. L'ufficio rilascia al contribuente copia dell'atto di accertamento con adesione.*
4. *Per le modalita' di versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-bis. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.*



Procedimento a formazione progressiva

L'accertamento con adesione può essere ricondotto allo schema del procedimento a formazione progressiva: i relativi adempimenti devono essere effettuati, ai fini del perfezionamento della procedura, entro i termini perentoriamente previsti.

Riguardo al rispetto dei tempi la giurisprudenza ha comunque fatto dei distinguo, in considerazione della specifica finalità dei termini.

Ad esempio: sulla previsione di consegna all'ufficio della quietanza del pagamento della prima rata (entro 10 giorni dal pagamento) - termine previsto dall'art.8 c.3 del D.Lgs.218/97- i giudici (C.Cass. Sent.n.22510/13) hanno avuto modo di chiarire che non si tratta di un termine a pena di invalidità, evidenziando che per la validità della procedura è sufficiente che la quietanza pervenga entro il termine di pagamento della 2° rata, così da consentire all'ufficio il controllo della regolarità dei pagamenti.

Il perfezionamento dell'atto di adesione comporta la definizione del rapporto tributario oggetto del procedimento.



Effetti dell'adesione

L'accertamento oggetto di adesione non è impugnabile dal contribuente, né integrabile o modificabile dall'ufficio; l'intervenuta definizione non esclude, tuttavia, ulteriori accertamenti integrativi (unico caso di accertamento integrativo concesso agli enti locali) nel caso di sopravvenuta conoscenza di nuova materia imponibile sconosciuta alla data del precedente accertamento e non rilevabile né dal contenuto della dichiarazione né dagli atti in possesso dell'ufficio a quella data. Proprio questo aspetto suggerisce- operativamente- di prestare la massima cura nella verbalizzazione durante l'intero procedimento di adesione.

Il verbale di adesione si sostituisce all'atto di accertamento che perde efficacia dal momento del perfezionamento dell'adesione.

A seguito della definizione le sanzioni per le violazioni contestate nell'accertamento sono irrogate nella misura di 1/3 del minimo edittale.



Reclamo-ricorso

Il nuovo art.17bis del D.Lgs.546/92, novellato dal D.Lgs.156/15 e vigente dal 01/01/2016, innova (anche introducendola in materia di tributi locali) la procedura di “reclamo” ante ricorso.

La nuova procedura di reclamo e mediazione si applica alle cause di valore inferiore a 20000 euro.

Il ricorso vale come reclamo e può contenere eventuale proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa; resta improcedibile per i 90 giorni successivi alla sua notifica all'ufficio.

Si applica anche la sospensione feriale dei termini(1-31 agosto).

Scaduti i 90 giorni decorrono i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente.

Se il ricorrente si costituisce prima, il giudice rinvia la fissazione d'udienza così da far sì che l'ufficio disponga di tutti i 90giorni per l'esame del reclamo.



Nuove fattispecie

Per quanto concerne gli atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione (ad esempio, gli atti di accertamento catastale o gli atti di altri enti impositori), la nuova disciplina trova applicazione con riferimento ai ricorsi notificati dal contribuente a decorrere dal 1° gennaio 2016 (così la Circ.38 AdE del 29/12/15).



Sanzione e termine di sospensione

Il comma 7 dell'articolo 17-bis ridetermina, in senso più favorevole per il contribuente, il beneficio della riduzione delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione, nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge” (in precedenza la percentuale era fissata al 40% in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione).

Per AdE (circ.38/15) i 90 giorni per mediazione/reclamo decorrono dalla ricezione del ricorso, analogamente al termine per la costituzione in giudizio (ma questo orientamento pare superato da Cass.18125/2015 che lo fa decorrere dalla spedizione del ricorso).



Valore della lite

Come espressamente previsto dallo stesso art.17bis comma 1 del D.Lgs.546/92, il valore della controversia deve essere determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2, secondo cui per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Questa regola va ovviamente coniugata con le molteplici concrete casistiche operative, che contemplano, ad esempio, la possibilità -soprattutto in materia di tributi locali- di accertare allo stesso tempo più annualità di tributo.



Infatti l'ente locale può optare – ad esempio- per la notifica di tanti distinti atti di accertamento ciascuno relativo ad una singola annualità, oppure può procedere ad accertare tutte le annualità in un unico atto:

- ricorso cumulativo oggettivo: in caso di più atti di accertamento relativi a singole diverse annualità, il valore della lite può ritenersi legato alla scelta del contribuente di impugnarli tutti contestualmente con unico ricorso piuttosto che con ricorsi separati?
- unico atto per più annualità: quale invece il valore della lite nell'ipotesi di un ricorso (magari parziale) avverso un unico atto di accertamento relativo a più annualità di tributo?



Ricorso cumulativo oggettivo

In tale ipotesi la Corte Costituzionale, ai fini del pagamento del tributo unificato di cui all'art.14 c.3bis del T.U.S.G., ha riconosciuto (con la recentissima sentenza n.78 del 07/04/2016) la legittimità costituzionale del suddetto art.14c.3 bis, sulla cui base nel giudizio tributario il contributo unificato deve trovare applicazione- in caso di ricorso cumulativo oggettivo- con riferimento al valore di ogni singolo atto impugnato.

Tuttavia che la norma sul contributo unificato prevede che il valore della lite debba, a tal fine, essere determinato sulla base dei criteri di cui all'art.12 comma 2 D.Lgs.546/92 precisando espressamente come detta quantificazione del valore debba avvenire “per ciascun atto impugnato”.

Una simile precisazione non è contenuta nell'art.12 comma 2 del D.Lgs.546/92, che invece è la norma richiamata (senza nessun'altra specificazione o integrazione) dall'art.17bis del medesimo D.Lgs.546/92.

Il valore della lite ai fini dell'obbligatorietà o meno della fase di reclamo/mediazione è infatti formalmente legato alle sole previsioni di cui all'art.12 comma 2, che di per sé non sembrerebbero poter escludere la possibilità di quantificare il valore della causa (ai fini del reclamo/mediazione) sulla base della somma dei tributi oggetto degli atti cumulativamente impugnati.

Tuttavia appare poco ignorabile come il relativo valore ai fini del contributo unificato sia espressamente ancorato alla valutazione atto per atto; così come evidente è il favor del Legislatore per la più ampia applicazione della fase di reclamo-mediazione, facilmente eludibile in caso di ricorso cumulativo...ammesso che il contribuente abbia realmente interesse a bypassare la fase di reclamo-mediazione.



Unico atto per più annualità

Prudenzialmente – data la novità del caso, inusuale per l'AdE e quindi ad oggi ancora inesplorato dai giudici tributari- il valore della lite dovrebbe essere ricondotto all'importo del tributo (anche relativo a più annualità) unitariamente accertato nell'atto oggetto di ricorso, stante il tenore letterale dell'art.12 comma 2 ;

sarà eventualmente il giudice a dichiarare improcedibile il ricorso e ad invitare le parti ad esperire la fase di reclamo-mediazione, qualora ravvisi la necessità di considerare il valore della lite separatamente per ciascun anno d'imposta (anche laddove unitariamente accertati) in virtù dell'autonomia di ogni periodo d'imposta e nell'ottica di favorire la più ampia applicazione della fase di reclamo-mediazione.



Valore dell'atto e valore del tributo

Il valore della lite è da ricondursi sempre al valore dell'atto (o degli atti) - e non al valore del tributo che diventi oggetto di materia del contendere - anche nell'eventualità in cui il contribuente contesti solo parzialmente la pretesa impositiva azionata con l'atto impugnato individuando, sulla base dei motivi di impugnazione esposti con il proprio ricorso ed alla luce del principio di non contestazione di cui all'art.115 c.1 c.p.c., una minor materia del contendere rispetto all'intera pretesa impositiva azionata dall'ente.

Il valore della lite (finalizzato, in contesti diversi da quello tributario, anche a radicare la competenza del giudice) deve rappresentare un criterio immediatamente ed oggettivamente apprezzabile, anche in funzione del compito al riguardo spettante alle stesse segreterie delle Commissioni Tributarie Provinciali all'atto della ricezione ed iscrizione dei ricorsi depositati.



Valore della lite e materia del contendere

Il concetto di materia del contendere non coincide con quello del valore della lite, essendo finalizzato ad assolvere ad una importantissima ma diversa funzione: la corretta devoluzione al giudice del potere di conoscere e giudicare in ordine al rapporto tributario sotteso all'atto, tant'è che il giudice che si esprima al di fuori dei suoi confini commette un fatale errore ricorribile fino in Cassazione (il cosiddetto vizio di “ultrapetizione”).

Quanto sopra appare del resto coerente con la stessa natura impugnatoria e con il carattere dispositivo del processo tributario (avente ad oggetto uno degli atti di cui all'art.19 del D.Lgs.546/92) pur consentendo al giudice di valutare -oltre all'atto- anche il rapporto tributario sottostante.



Procedura di reclamo

Dal punto di vista procedurale (e, indirettamente, organizzativo) il reclamo dovrebbe essere esaminato – in caso di enti locali è solo una facoltà, per AdE è obbligo!- da operatori diversi da quelli che hanno seguito l'istruttoria dell'atto impugnato: il fine è intuitivamente quello di oggettivizzare (per quanto possibile) la rivalutazione della pretesa impositiva.

Se l'ufficio non intende accogliere il reclamo e l'eventuale proposta di mediazione formula una propria proposta valutando:

- a) l'eventuale incertezza delle questioni controverse;
- b) il grado di sostenibilità della pretesa;
- c) i principi di economicità dell'azione amministrativa.



Perfezionamento

- In caso di controversie aventi ad oggetto un atto di accertamento o di riscossione, la procedura si perfeziona con pagamento entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo.
- Per controversie aventi ad oggetto un rimborso, la procedura si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, che costituisce titolo per il pagamento delle somme da rimborsare.
- Per la mediazione l'art.17bis richiama le norme, anche sanzionatorie, sull'accertamento con adesione (D.Lgs.218/97).



Nuova disciplina delle spese processuali

L'articolo 10, comma 1, lettera b), n. 10 della legge n. 23 del 2014 ha demandato al legislatore delegato l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini della condanna al rimborso delle spese del giudizio.

In attuazione del predetto mandato, l'articolo 9, comma 1, lettera f) del decreto di riforma (D.Lgs.156/15) ha modificato l'articolo 15 del decreto n. 546 in materia di spese di giudizio.

In particolare, è stato ribadito il principio secondo cui le spese del giudizio tributario seguono la soccombenza, mentre la possibilità per la commissione tributaria di compensare in tutto o in parte le medesime spese – è consentita solo “in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate”.



soccombente

Al fine di porre le spese a carico della parte soccombente, la giurisprudenza di legittimità ha precisato che “Il soccombente deve individuarsi facendo ricorso al principio di causalità: obbligata a rimborsare le spese processuali è la parte che, con il comportamento tenuto fuori dal processo, ovvero dandovi inizio o resistendo con modi e forme non previste dal diritto, abbia dato causa al processo ovvero abbia contribuito al suo protrarsi” (Cass. 13 gennaio 2015, n. 373);



Casi di compensazione delle spese

In deroga alla predetta regola generale, il giudice può disporre la compensazione delle spese del giudizio qualora alternativamente:

-vi sia stata la soccombenza reciproca;

-sussistano, nel caso concreto, gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate dal giudice nel dispositivo sulle spese.



Soccombienza reciproca

La nozione di soccombienza reciproca, come precisato dalla Suprema Corte, “sottende - anche in relazione al principio di causalità - una pluralità di domande contrapposte, accolte o rigettate e che si siano trovate in cumulo nel medesimo processo fra le stesse parti, ovvero anche l'accoglimento parziale dell'unica domanda proposta, allorché essa sia stata articolata in più capi e ne siano stati accolti uno od alcuni e rigettati gli altri, ovvero quando la parzialità dell'accoglimento sia meramente quantitativa e riguardi una domanda articolata in un unico capo (così Cass. ord. n. 22381/09 e n. 21684/13)” (Cass. 30 settembre 2015, n. 19520).



Gravi ed eccezionali ragioni

In ordine alla sussistenza delle gravi ed eccezionali ragioni, la Corte di cassazione ha chiarito che gli elementi apprezzati dal giudice di merito a sostegno del decisum devono riguardare specifiche circostanze o aspetti della controversia decisa (Cass. 13 luglio 2015, n. 14546; Cass. 11 luglio 2014, n. 16037) e devono essere soppesati “alla luce degli imposti criteri della gravità (in relazione alle ripercussioni sull’esito del processo o sul suo svolgimento) ed eccezionalità (che, diversamente, rimanda ad una situazione tutt’altro che ordinaria in quanto caratterizzata da circostanze assolutamente peculiari)” (Cass. 17 settembre 2015, n. 18276).

Non può, pertanto, ritenersi soddisfatto l’obbligo motivazionale quando il giudice abbia compensato le spese “per motivi di equità”, non altrimenti specificati (Cass. 13 luglio 2015, n. 14546; Cass. 20 ottobre 2010, n. 21521), né quando le argomentazioni del decidente si riferiscono genericamente alla “peculiarità” della vicenda o alla “qualità delle parti” o anche alla “natura della controversia” (cfr. anche Cass. 17 settembre 2015, n. 18276).



Singularità

“Singolare” la scelta di dettare ai fini del processo tributario una norma specifica già superata- nel processo civile- da una diversa disposizione (applicabile anche al processo tributario per espressa previsione dell’art.15 del DLgs.546/92 nella versione vigente fino al 31/12/2015);

Ancora più singolare il fatto che la norma voluta dal Legislatore delegato in attuazione della volontà del Legislatore delegante sia la stessa vigente nel momento in cui il Legislatore delegante ha invitato ad intervenire per modificare il sistema!

Così, dal 1° di gennaio 2016 non è più necessario - ai fini della compensazione delle spese in mancanza di soccombenza reciproca (di cui all'art.92 c.2 c.p.c.) – ricadere in ipotesi di assoluta novità della questione trattata e di mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti. Basterà poter addurre ragioni gravi ed eccezionali, che come tali vengano prospettate dai giudici nella motivazione della sentenza (e come tali, ovviamente, possibile oggetto di specifico motivo di impugnazione della sentenza).



Cronologia delle modifiche recenti:

E' il terzo cambiamento in poco più di 2 anni in materia di spese processuali nel processo tributario, che risultano pertanto disciplinate:

- fino al 10/11/2014 in base alla “vecchia “ versione dell’art.92 comma 2 cpc;
- dall’11/11/2014 al 31/12/2015 in base all’art.92 comma 2 cpc novellato;
- dal 1/1/2016 in base alla nuova previsione dell’art.15 comma 2 D.Lgs.546/92 (che, come evidenziato, ricalca la disposizione che aveva trovato applicazione fino al 10/11/2014).



Responsabilità aggravata di cui agli art.96c.1 e 3 cpc

Con l'introduzione nel corpo dell'articolo 15 del nuovo comma 2-bis, il Legislatore, al fine di scoraggiare le c.d. liti temerarie, richiama espressamente l'applicabilità dell'articolo 96, primo e terzo comma, c.p.c., in tema di condanna al risarcimento del danno per responsabilità aggravata, che si aggiunge alla condanna alla rifusione delle spese di lite.

Art.96 comma 1 cpc: “Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza”;

Art.96 c.3 cpc: “In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'articolo 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata”.



Danno e temerarietà

Oltre alla soccombenza totale e non parziale, la condanna per responsabilità aggravata postula che l'istante deduca e dimostri la concreta ed effettiva esistenza di un danno in conseguenza del comportamento processuale della controparte, nonché la ricorrenza, in detto comportamento, del dolo o della colpa grave” (Cass. 5 marzo 2015, n. 4443).

Per consentire al giudice l'accertamento complessivo della soccombenza, l'istanza di condanna ai sensi dell'articolo 96 c.p.c. deve contenere una prospettazione della temerarietà della lite riferita a tutti i motivi del ricorso (cfr. Cass. 13 luglio 2015, n. 14611).

Relativamente all'elemento soggettivo, il ricorso può considerarsi temerario “solo allorquando, oltre ad essere erroneo in diritto, sia tale da palesare la consapevolezza della non spettanza del diritto fatto valere, o evidenzi un grado di imprudenza, imperizia o negligenza accentuatamente anormali” (Cass. 13 luglio 2015, n. 14611).



Danno risarcibile

In merito al danno risarcibile, la Suprema Corte ha più volte ritenuto inammissibile la domanda di risarcimento dei danni cagionati nei pregressi gradi di giudizio, dovendo essa farsi “valere nel giudizio in cui i danni dedotti sono stati causati e non in sede di ricorso per cassazione, rientrando il relativo potere nella competenza funzionale ed inderogabile di quel giudice” (Cass. 4 febbraio 2015, n. 1952).

Analoghe considerazioni della C.Cassazione anche in ordine ai requisiti che integrano la responsabilità aggravata dell’art.96 comma 3 c.p.c.: il danno risarcibile è, anche in questo caso, limitato al grado di giudizio considerato (Cass. 4 febbraio 2015, n. 1952; Cass., SS.UU., 3 giugno 2013, n. 13899).

La mala fede o la colpa grave sono altresì richieste nelle ipotesi di cui all’articolo 96, terzo comma, c.p.c. “non solo perché sono inserite in un articolo destinato a disciplinare la responsabilità aggravata, ma anche perché agire in giudizio per far valere una pretesa che alla fine si rileva infondata non costituisce condotta di per sé rimproverabile (Cass. 30/11/2012 n. 21570 Ord.) e, a maggior ragione, quella di cui al comma 3 attesa la sua natura sanzionatoria” (Cass. 12 maggio 2015, n. 9581; Cass. 11 febbraio 2014, n. 3003).



Art.15 c.2 septies ed octies

Con le disposizioni dei commi 2-septies e 2-octies dell'art.15 D.Lgs.546/92, il legislatore ha disciplinato le spese riferite alle controversie oggetto di reclamo/mediazione e di conciliazione giudiziale, con l'intento di incentivare l'utilizzo dei due istituti, potenziandone l'effetto deflattivo.

Nel comma 2-septies è stata riportata la disposizione già contenuta nel precedente testo dell'articolo 17-bis, comma 10, del decreto n. 546, secondo cui, nel caso di controversie proposte avverso atti reclamabili, le spese di giudizio liquidate in sentenza sono maggiorate del 50 per cento. La disposizione ha riguardo alle spese di giudizio di cui al comma 1 dell'articolo 15 in commento, ossia alle spese di lite che sono poste a carico della parte interamente soccombente, “con la duplice finalità di incentivare la mediazione, oggi estesa a tutti gli enti impositori, e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria ante causam” (cfr. relazione illustrativa al decreto di riforma).

Non è stato, invece, riprodotto il secondo periodo del comma 10 del precedente articolo 17-bis, che, ai fini della compensazione delle spese, faceva riferimento ai “giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione”.



Spese per rifiuto di conciliazione

Restano comunque applicabili le disposizioni di cui all'art.15 comma 2 D.Lgs.546/92: fuori dai casi di soccombenza reciproca, la compensazione delle spese (comprese quelle della fase di reclamo/mediazione) può essere disposta solo qualora sussistano e siano espressamente dedotte in motivazione specifiche circostanze o aspetti della controversia, assistite dai requisiti della gravità e della eccezionalità, tra le quali potranno rilevare anche considerazioni in ordine ai motivi che abbiano indotto la parte soccombente a disattendere una eventuale proposta di mediazione.

Da segnalare l'addebito spese in caso di rifiuto di conciliazione, previsto dal comma 2-octies dell'art.15 D.Lgs.546/92 :le spese del processo sono interamente addebitate alla parte che ha rifiutato la proposta di conciliazione, ove il riconoscimento delle pretese risulti inferiore al contenuto dell'accordo proposto. Invece nel processo civile (art.91 c.1, secondo periodo, cpc) detto risarcimento è limitato alle sole spese di quel grado di giudizio.

Art. 91.c.1 c.p.c. (condanna alle spese.):Il giudice, con la sentenza che chiude il processo davanti a lui condanna la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra parte e ne liquida l'ammontare insieme con gli onorari di difesa . Se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanna la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta, salvo quanto disposto dal secondo comma dell'art.92.



Conciliazione giudiziale e stragiudiziale

Anche in materia di conciliazione sono state introdotte varie novità in materia di conciliazione (art.12 del D.Lgs.156/15, vigente dal 01/01/16).

E stata infatti riscritta la norma sulla conciliazione (sia fuori udienza che in udienza) contenuta nel D.Lgs.546/92, con conseguenti nuovi articoli 48 e 48bis del D.Lgs.546/92.

Queste le novità più salienti in materia di conciliazione:

- anticipato il momento della conclusione della conciliazione (prima era il pagamento entro 20giorni, ora è l'accordo);
- applicazione estesa anche ai rimborsi;
- distinzione tra procedure in e fuori udienza;
- applicabile anche in secondo grado di giudizio.

Il nuovo 48ter del medesimo D.Lgs.546/92 modula conseguentemente l'abbattimento delle sanzioni a seconda che la conciliazione arrivi in 1° grado (sanzione ridotta al 40% del minimo) o in 2° grado di giudizio (sanzione ridotta al 50% del minimo).



Conciliazione : tipologie

Due le tipologie di accordo in pendenza di giudizio:

a) conciliazione fuori udienza (art.48 D.Lgs.546/92, novellato dal 01/01/16): può trattarsi di conciliazione parziale o totale; le parti che abbiano trovato un accordo fuori udienza presentano istanza congiunta al giudice; la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, in cui sono indicati importi, modalità e termini di pagamento; terzietà del giudice. L'accordo è titolo per la riscossione delle somme dovute all'ufficio e per il pagamento delle somme dovute al contribuente;

b) conciliazione in udienza (art.48bis D.Lgs.546/92, novellato dal 01/01/16): su istanza, anche unilaterale, di conciliazione parziale o totale; il giudice invita le parti alla conciliazione e, nel caso, per favorire l'accordo rinvia la trattazione; la conciliazione giudiziale si perfeziona con la redazione del processo verbale contenente somme dovute, modalità e termini di pagamento.

Il verbale di conciliazione in udienza è titolo per la riscossione/pagamento.

Nella conciliazione il pagamento di tutto (o della 1° rata) deve essere effettuato entro 20 giorni (da accordo o da verbale) in entrambe le ipotesi (in udienza o fuori udienza).



Mancato pagamento

In caso di mancato pagamento (anche della prima rata): riscossione coattiva di tributo, interessi e sanzioni + sanzione del 45% (sanzione dell'art.13 del D.Lgs.472/97 aumentata della metà) da applicare sull'importo del tributo residuo dovuto.

Il mancato pagamento comporta la riscossione coattiva dell'importo risultante dall'accordo o dal verbale, che diventano quindi titolo anche per l'eventuale ingiunzione/ruolo.

Ai sensi dell'art.17bis comma 6 D.Lgs.546/92, per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (uniformate le regole su pagamento di accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione).

E' possibile che occorra dover riscuotete coattivamente anche importi risultanti da accordo conciliativo fuori udienza, da verbale di conciliazione in udienza o sulla base di accordi, come l'accertamento con adesione e la mediazione



Inadempienza del comune

La recente normativa (D.Lgs.156/15) prevede espressamente che quando è il comune a risultare inadempiente al rimborso oggetto di accordo in sede di mediazione o conciliazione, l'accordo è già titolo sufficiente al contribuente per agire coattivamente contro l'ufficio.



Spese processuali in caso di conciliazione

Se la procedura si conclude la conciliazione, le spese vengono compensate, salvo diverso accordo tra le parti.

In caso di mancata conciliazione:

- 1) se una parte risulta totalmente soccombente, le sono addebitate le spese di lite, salvo il caso in cui sussistano gravi ed eccezionali ragioni;
- 2) se c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare inferiore al contenuto della proposta conciliativa, rifiutata da una delle parti per un giustificato motivo, le spese del processo sono compensate;
- 3) se c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare inferiore al contenuto della proposta, rifiutata da una delle parti senza un giustificato motivo, il giudice pone le spese dell'intero processo a suo carico;
- 4) se c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare uguale o superiore al contenuto della proposta, il giudice dispone la compensazione delle spese.



Circolare 29/E anno 2015 dell'AdE

Preme segnalare- sebbene abbia valenza più generale rispetto al tema in esame- anche quanto chiarito nella Circolare 29/E dell'AdE a proposito di intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi in caso di pagamento rateale delle somme dovute in base agli istituti definitivi dell'accertamento o deflattivi del contenzioso.

fi

5. Valore giuridico delle dichiarazioni tributarie rese con modalità informatizzate



Dichiarazioni cartacee e nuove modalità

Le dichiarazioni contenute in documento cartaceo (anche se poi scansionato in pdf e trasmesso via mail o PEC) sono caratterizzate dall'essere sottoscritte di proprio pugno dal dichiarante (identificato, in caso di trasmissione della dichiarazione via posta o fax o mail, mediante la necessaria allegazione del suo documento di identità).

Che valore hanno, invece, le dichiarazioni tributarie che - con i moderni sistemi informatici- ormai i contribuenti possono sempre più spesso presentare alle PA in modo completamente informatizzato mediante compilazione di appositi format online a cui accedere previo accesso con credenziali ad alta affidabilità?



Dichiarazioni compilate ed inoltrate online

E' già realtà la possibilità per i contribuenti di vari Comuni (e non solo) di compilare e presentare le proprie dichiarazioni tributarie (ad esempio quelle per la tassa rifiuti) utilizzando un apposito format tramite lo specifico servizio online attivato dall'ente impositore. Non si tratta più, quindi, di dichiarazioni contenute in documento cartaceo, compilato e sottoscritto materialmente con firma autografa dal dichiarante per poi essere - ad esempio- scansionato ed inviato (in allegato formato pdf) ad una mail o ad una PEC.

Cosa ben diversa è infatti la dichiarazione che il contribuente presenta "online" alla PA accedendo- con credenziali ad alta affidabilità- agli appositi format da compilare e trasmettere in modo del tutto dematerializzato e informatizzato: in tal caso non c'è nessun documento cartaceo, nessuna firma autografa, nessun allegato documento d'identità del dichiarante.



Quale valore giuridico?

La centralità del valore giuridico (anche in funzione di un eventuale successivo contenzioso basato sul disconoscimento della dichiarazione) da attribuire a queste dichiarazioni è di tutta evidenza: basta pensare al fatto che, ai fini tributari, le dichiarazioni sono il presupposto del versamento e dell'accertamento del tributo.



Compiti per gli EE.LL. disposti dal CAD

Il D.Lgs. n. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale, c.d. C.A.D., così come recentemente modificato da ultimo dal D.Lgs. n. 179/2016 con effetto dal 14 settembre 2016) attribuisce - all'art. 2 - specifici compiti allo Stato, Regioni e autonomie locali (e anche a gestori di servizi pubblici e agli organismi di diritto pubblico) precisando, all'art. 12, le norme generali per l'uso delle tecnologie dell'informazione e delle comunicazioni, che le PA sono tenute ad utilizzare nell'organizzare autonomamente la propria attività per la realizzazione di obiettivi di efficienza, efficacia, economicità, imparzialità, trasparenza, semplificazione e partecipazione, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di non discriminazione, nonché per l'effettivo riconoscimento dei diritti di cittadini ed imprese di cui al medesimo C.A.D. In conformità al piano triennale per l'informatica nella pubblica amministrazione (di cui all'art. 14-*bis*, comma 2, lett. b) del C.A.D.);



Diritti riconosciuti dal CAD

Parallelamente il medesimo C.A.D. riconosce specifici diritti a cittadini ed imprese (artt. 3-11). Dal canto loro, invece, cittadini e imprese risultano titolari di una serie di diritti/facoltà tra cui il diritto all'uso delle tecnologie (art. 3), la facoltà di indicare un proprio domicilio digitale, il diritto ad effettuare pagamenti con modalità informatiche (art. 5), il diritto/dovere (per le imprese e le PA) di comunicare tra loro esclusivamente mediante tecniche dell'informazione e comunicazione (art. 5-*bis*), l'alfabetizzazione informatica dei cittadini (art. 8), la connettività alla rete Internet negli uffici e luoghi pubblici (art. 8-*bis*), la partecipazione democratica elettronica (art. 9).



Le “regole tecniche”

- **il D.P.C.M. 22 febbraio 2013** (Regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme elettroniche avanzate, qualificate e digitali, ai sensi degli artt. 20, comma 3, 24, comma 4, 28, comma 3, 32, comma 3, lettera b), 35, comma 2, 36, comma 2, e 71);
- **il D.P.C.M. 3 dicembre 2013** (Regole tecniche in materia di sistema di conservazione ai sensi degli artt. 20, commi 3 e 5-*bis*, 23-*ter*, comma 4, 43, commi 1 e 3, 44, 44-*bis* e 71, comma 1, del Codice dell’amministrazione digitale di cui al D.Lgs. n. 82 del 2005);
- **il D.P.C.M. 13 novembre 2014** (Regole tecniche in materia di formazione, trasmissione, copia, duplicazione, riproduzione e validazione temporale dei documenti informatici nonché di formazione e conservazione dei documenti informatici delle pubbliche amministrazioni ai sensi degli artt. 20, 22, 23-*bis*, 23-*ter*, 40, comma 1, 41, e 71, comma 1, del Codice dell’amministrazione digitale di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005);



Regolamento europeo e-IDAS

-Il Regolamento europeo e-IDAS (regolamento n. 910/2014 del Parlamento Europeo e del Consiglio in materia di identificazione elettronica e servizi fiduciari per le transazioni elettroniche nel mercato interno e che abroga la direttiva 199/93/CE), adottato allo scopo di rafforzare la fiducia nelle transazioni elettroniche nel mercato interno fornendo una base comune per le interazioni elettroniche sicure tra cittadini, imprese e autorità pubbliche in modo da migliorare l'efficacia dei servizi elettronici pubblici e privati, nonché dell'eBusiness e del commercio elettronico nell'UE.

Ciò perché ad avviso dell'UE instaurare la fiducia negli ambienti online è fondamentale per lo sviluppo economico e sociale: la mancanza di fiducia, dovuta in particolare ad una percepita assenza di certezza giuridica, scoraggia i consumatori, le imprese e le autorità pubbliche dall'effettuare transazioni per via elettronica e dall'adottare nuovi servizi.



Art.1 CAD - definizioni

L'art. 1 del C.A.D. definisce, al comma 1, alcuni concetti tra i quali quelli di:

- **documento informatico**: il documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti;
- documento analogico: la rappresentazione non informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti;
- **copia informatica di documento analogico**: il documento informatico avente contenuto identico a quello del documento analogico da cui è tratto;
- **copia per immagine su supporto informatico di documento analogico**: il documento informatico avente contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto;
- **copia informatica di documento informatico**: il documento informatico avente contenuto identico a quello del documento da cui è tratto su supporto informatico con diversa sequenza di valori binari;



definizioni

- **firma digitale:** un particolare tipo di firma qualificata basata su un sistema di chiavi crittografiche, una pubblica e una privata, correlate tra loro, che consente al titolare tramite la chiave privata e al destinatario tramite la chiave pubblica, rispettivamente, di rendere manifesta e di verificare la provenienza e l'integrità di un documento informatico o di un insieme di documenti informatici;
- **identità digitale:** la rappresentazione informatica della corrispondenza tra un utente e i suoi attributi identificativi, verificata attraverso l'insieme dei dati raccolti e registrati in forma digitale secondo le modalità fissate nel decreto attuativo dell'art. 64 del C.A.D.;
- **titolare:** la persona fisica cui è attribuita la firma elettronica e che ha accesso ai dispositivi per la creazione della firma elettronica;



Art.1 comma1bis CAD

Vi viene richiamata la validità, ai fini del C.A.D., delle definizioni di cui all'art. 3 del Regolamento eIDAS, tra cui quelle di:

- **identificazione elettronica**: processo per cui si fa uso di dati di identificazione personale in forma elettronica che rappresentano un'unica persona fisica o giuridica, o un'unica persona fisica che rappresenta una persona giuridica;
- **autenticazione**: processo elettronico che consente di confermare l'identificazione elettronica di una persona fisica o giuridica, oppure l'origine e l'integrità di dati in forma elettronica;
- **firma elettronica**: dati in forma elettronica, acclusi oppure connessi tramite associazione logica ad altri dati elettronici e utilizzati dal firmatario per firmare;
- **firma elettronica avanzata**: una firma elettronica che soddisfi i requisiti di cui all'articolo 26;
- **firma elettronica qualificata**: una firma elettronica avanzata creata da un dispositivo per la creazione di una firma elettronica qualificata e basata su un certificato qualificato per firme elettroniche;
dati per la creazione di una firma elettronica: dati unici utilizzati dal firmatario per creare una firma elettronica;
- **documento elettronico**: qualsiasi contenuto conservato in forma elettronica, in particolare testo o registrazione sonora, visiva o audiovisiva;



Dal regolamento e-IDAS

Sempre nel regolamento eIDAS sono individuati, oltre al resto:

- **gli effetti giuridici delle firme elettroniche (art. 25):** ad una firma elettronica non possono essere negati gli effetti giuridici e l'ammissibilità come prova in procedimenti giudiziari per il solo motivo della sua forma elettronica o perché non soddisfa i requisiti per firme elettroniche qualificate; una firma elettronica qualificata ha effetti giuridici equivalenti a quelli di una firma autografa; una firma elettronica qualificata basata su un certificato qualificato rilasciato in uno Stato membro è riconosciuta quale firma elettronica qualificata in tutti gli altri Stati membri;
- **i requisiti di una firma elettronica avanzata (art. 26):** una firma elettronica avanzata soddisfa i seguenti requisiti:
 - a) è connessa unicamente al firmatario;
 - b) è idonea ad identificare il firmatario;
 - c) è creata mediante dati per la creazione di una forma elettronica che il firmatario può, con un elevato livello di sicurezza, utilizzare sotto il proprio esclusivo controllo;
 - d) è collegata ai dati sottoscritti in modo da consentire l'identificazione di ogni successiva modifica di tali dati.
- **gli effetti giuridici dei documenti elettronici (art. 46):** ad un documento elettronico non sono negati gli effetti giuridici e l'ammissibilità come prova in procedimenti giudiziari per il solo motivo della sua forma elettronica



Forma e documento

Ai sensi dell'art. 1325 Cod. civ. la “forma” rientra tra i requisiti del contratto solo se ed in quanto risulti prescritta dalla legge sotto pena di nullità (es. nelle ipotesi di cui agli artt. 1350, 1351, 1352 Cod. civ.; in mancanza vige il principio di libertà delle forme. Parimenti, l'art. 43 del C.A.D. sancisce il principio di libertà delle forme di conservazione dei documenti.

Peraltro il concetto di documento - nonostante un certo condizionamento culturale porti ad identificarlo con l'atto scritto su carta- è invece del tutto svincolato dal relativo supporto materiale: un “documento” può essere supportato da ogni tipologia di materiale ed è ontologicamente qualcosa di diverso da esso.

Il “documento” è un contenuto che può essere supportato da vari materiali e, come tale, rientra a pieno titolo in questo concetto anche il documento elettronico (*genus* cui appartiene il documento informatico quale *sua species*)



Documento informatico

L'art. 1, comma 1, lett. p) del C.A.D. (D.Lgs. n. 82/2005, così come recentemente modificato dal D.Lgs. n. 179/2016) definisce “documento informatico” il documento elettronico (da intendersi -secondo la relativa definizione contenuta nel regolamento eIDAS- come qualsiasi contenuto conservato in forma elettronica, in particolare testo o registrazione sonora, visiva o audiovisiva) contenente la rappresentazione informatica di atti, fatti e dati giuridicamente rilevanti.

Ai sensi dell'art. 3 del D.P.C.M. 13 novembre 2014 il documento informatico è formato mediante una delle seguenti principali modalità:

- a) redazione tramite l'utilizzo di appositi strumenti software;
- b) acquisizione di un documento informatico per via telematica o su supporto informatico, acquisizione della copia per immagine su supporto informatico di un documento analogico, acquisizione della copia informatica di un documento analogico;
- c) registrazione informatica delle informazioni risultanti da transazioni o processi informatici o dalla presentazione telematica di dati attraverso moduli o formulari resi disponibili all'utente;
- d) generazione o raggruppamento anche in via automatica di un insieme di dati o registrazioni, provenienti da una o più basi dati, anche appartenenti a più soggetti interoperanti, secondo una struttura logica predeterminata e memorizzata in forma statica.

Ad esempio, una dichiarazione tributaria redatta e presentata mediante compilazione di format online rientra nella previsione della suddetta lett. c).



Caratteristiche del documento informatico

Il documento informatico inoltre:

- assume la caratteristica di immodificabilità se formato in modo che forma e contenuto non siano alterabili durante le fasi di tenuta e accesso e ne sia garantita la staticità nella fase di conservazione;
- identificato in modo univoco e persistente, è memorizzato in un sistema di gestione informatica dei documenti o di conservazione la cui tenuta può anche essere delegata a terzi.

Nel caso di documento informatico formato ai sensi del comma 1, lettere c) e d), le caratteristiche di immodificabilità e di integrità sono determinate dall'operazione di registrazione dell'esito della medesima operazione e dall'applicazione di misure per la protezione dell'integrità delle basi di dati e per la produzione e conservazione dei log di sistema, ovvero con la produzione di una estrazione statica dei dati e il trasferimento della stessa nel sistema di conservazione.



La “firma”

La “firma” giuridicamente rilevante non è più - ad oggi- la sola sottoscrizione personale e autografa apposta in calce ad un atto scritto, ossia gesto grafico personalissimo del suo autore.

La firma elettronica si distingue da quella classica perché spesso è anteposta al documento e perché è basata non sulla grafia, ma sulla tecnica.

Restano però immutate le funzioni della firma, riassumibili in quella identificativa, dichiarativa e probatoria.



4 tipologie di "firma elettronica"

Sottoscrizione autografa e forma elettronica sono pertanto ontologicamente diverse tra loro, anche quando il Legislatore a volte le equipara.

Le firme elettroniche più usate sono le 4 previste dal C.A.D.: firma elettronica, firma elettronica avanzata, firma elettronica qualificata e firma digitale.

In relazione a due di esse - firma elettronica e firma elettronica avanzata- la legge non dispone sulle tecnologie da utilizzare, ma solo sui relativi effetti, dandone quindi una definizione tecnologicamente neutra.

In relazione alle restanti due invece- firma elettronica qualificata e firma digitale- la legge entra nel dettaglio delle tecnologie da usare (supporti, programmi, ecc. ...), rendendole quindi tecnologicamente non neutre.



La firma elettronica

La firma elettronica è definibile come un insieme di dati in forma elettronica acclusi o connessi ad altri dati tramite associazione logica.

Si tratta di firme che possono essere distinte in 3 tipologie a seconda che siano legate a:

- 1) caratteristiche dell'individuo (es. firme biometriche);
- 2) strumenti in possesso dell'individuo (es. token chiavetta, badge, ...);
- 3) codici specifici di cui si dispone (pin o password).



La firma elettronica avanzata

La dichiarazione inviata tramite sportello online si deve intendere munita di “firma elettronica avanzata” (di cui all’art. 3 n. 11 Regolamento e-IDAS che rimanda, per i relativi requisiti, al successivo art. 26).

Secondo l’art. 26 una firma elettronica avanzata soddisfa i seguenti requisiti:

- è connessa unicamente al firmatario;
- è idonea a identificare il firmatario;
- è creata mediante dati per la creazione di una firma elettronica che il firmatario può, con un elevato livello di sicurezza, utilizzare sotto il proprio esclusivo controllo;
- è collegata ai dati sottoscritti in modo da consentire l’identificazione di ogni successiva modifica di tali dati.

In sostanza la firma elettronica avanzata non è un prodotto, ma un processo; si differenzia dalla firma c.d. digitale perché la firma digitale è un particolare tipo di firma elettronica avanzata dotata anche di un sistema di chiavi crittografiche (una pubblica, l’altra privata) correlate tra loro che consentono di manifestare e verificare la provenienza e l’integrità di un documento informatico.



Art.55 c.1 e 2 D.P.C.M. 22/02/2013

Il D.P.C.M. 22 febbraio 2013 - “Regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme elettroniche avanzate, qualificate e digitali” - specifica, oltre al resto, i requisiti della firma elettronica avanzata (in cui, come vedremo, può rientrare anche la fattispecie dell’accesso in rete).

All’art. 55 del suddetto D.P.C.M. è previsto che la realizzazione di soluzioni di firma elettronica avanzata sia libera e non sia soggetta ad alcuna autorizzazione preventiva.

Viene inoltre precisato, al comma 2, che i soggetti che erogano o realizzano soluzioni di firma elettronica avanzata si distinguono in:

- a) coloro che erogano soluzioni di firma elettronica avanzata al fine di utilizzarle nei rapporti intrattenuti con soggetti terzi per motivi istituzionali, societari o commerciali, realizzandole in proprio o anche avvalendosi di soluzioni realizzate dai soggetti di cui alla lettera b);
- b) coloro che, quale oggetto dell’attività di impresa, realizzano soluzioni di firma elettronica avanzata a favore dei soggetti di cui alla lettera a).



Art.56 D.P.C.M. 22/02/2013

Le soluzioni di firma elettronica avanzata devono garantire:

- a) l'identificazione del firmatario del documento;
- b) la connessione univoca della firma al firmatario;
- c) il controllo esclusivo del firmatario del sistema di generazione della firma, ivi inclusi i dati biometrici eventualmente utilizzati per la generazione della firma medesima;
- d) la possibilità di verificare che il documento informatico sottoscritto non abbia subito modifiche dopo l'apposizione della firma;
- e) la possibilità per il firmatario di ottenere evidenza di quanto sottoscritto;
- f) l'individuazione del soggetto di cui all'art. 55, comma 2, lett. a);
- g) l'assenza di qualunque elemento nell'oggetto della sottoscrizione atto a modificarne gli atti, fatti o dati nello stesso rappresentati;
- h) la connessione univoca della firma al documento sottoscritto.



Articoli 60 e 61 D.P.C.M. 22/02/2013

In base al disposto del successivo art. 60 (rubricato “Limiti d’uso della firma elettronica avanzata”) la firma elettronica avanzata realizzata in conformità con le disposizioni delle regole tecniche di cui al relativo D.P.C.M. è utilizzabile limitatamente ai rapporti giuridici intercorrenti tra il sottoscrittore e il soggetto di cui all’art. 55, comma 2, lett. a) (ossia coloro che erogano soluzioni di firma elettronica avanzata al fine di utilizzarle nei rapporti intrattenuti con soggetti terzi per motivi istituzionali, societari o commerciali, realizzandole in proprio o anche avvalendosi di soluzioni realizzate dai soggetti di cui alla lettera b))..

A seguire, l’art. 61 precisa che l’utilizzo della Carta d’Identità Elettronica, della Carta Nazionale dei Servizi, del documento d’identità dei pubblici dipendenti (Mod. ATe), del passaporto elettronico e degli altri strumenti ad essi conformi sostituisce, nei confronti della pubblica amministrazione, la firma elettronica avanzata ai sensi delle regole tecniche per i servizi e le attività di cui agli *artt.* 64 e 65 del CAD.



Valore giuridico

Sul tema del valore giuridico di queste dichiarazioni e della relativa “sottoscrizione” è possibile ipotizzare che si tratti di dichiarazione in tutto e per tutto analoga a quella fino ad oggi presentata con firma autografa ed allegato documento d’identità.

Nel caso in esame la dichiarazione che il contribuente inserisce e invia online è un “documento informatico” (= rappresentazione informatica di atti, fatti e dati giuridicamente rilevanti) ai sensi dell’art. 3, comma 1, lett. c) del D.P.C.M. 13 novembre 2014 (“registrazione informatica delle informazioni risultanti da transazioni o processi informatici o dalla presentazione telematica di dati attraverso moduli o formulari resi disponibili all’utente”).



Documento con firma elettronica avanzata

Ai sensi dell'art. 21 comma 1 del CAD un documento con firma elettronica avanzata soddisfa il requisito della forma scritta e sul piano probatorio è liberamente valutabile in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità e immodificabilità.

Ai sensi dell'art. 21 comma 2 del CAD il documento informatico sottoscritto con firma elettronica avanzata, formato nel rispetto delle regole tecniche ha l'efficacia probatoria della scrittura privata (art. 2702 Cod. civ.): fa piena prova, fino a querela di falso [c.p.c. 221], della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta.

Il documento elettronico sottoscritto con firma elettronica avanzata è idoneo a soddisfare il requisito della forma scritta solo nei casi di cui all'art. 1350, comma 1, n. 13, Cod. civ. (ossia i casi di forma scritta prevista per legge in ipotesi diverse da quelle di cui ai numeri da 1 a 12 del medesimo comma



Art.1350 c.c.

Art. 1350 Cod. civ.:

“Devono farsi per atto pubblico [c.c. 2699] o per scrittura privata [c.c. 2702], sotto pena di nullità [c.c. 812, 1351, 1392, 1403, 1418, 2725]:

- 1) i contratti che trasferiscono la proprietà di beni immobili [c.c. 1470, 1537, 2643, n. 1];
- 2) i contratti che costituiscono, modificano o trasferiscono il diritto di usufrutto [c.c. 978] su beni immobili, il diritto di superficie [c.c. 952], il diritto del concedente [c.c. 960] e dell'enfiteuta [c.c. 957, 959, 2643, n. 2];
- 3) i contratti che costituiscono la comunione di diritti indicati dai numeri precedenti [c.c. 1100, 2643, n. 2 e n. 3];
- 4) i contratti che costituiscono o modificano le servitù prediali [c.c. 1027, 1051, 1058, 1068], il diritto di uso [c.c. 1021] su beni immobili e il diritto di abitazione [c.c. 1022, 2643, n. 4];
- 5) gli atti di rinuncia ai diritti indicati dai numeri precedenti [c.c. 1070, 2643, n. 5];
- 6) i contratti di affrancazione del fondo enfiteutico [c.c. 971, 2643, n. 7];
- 7) i contratti di anticresi [c.c. 1960, 2643, n. 12];
- 8) i contratti di locazione di beni immobili per una durata superiore a nove anni [c.c. 1108, 1571, 1572, 1573, 1607, 2643, n. 8] (3);
- 9) i contratti di società [c.c. 2247, 2251] o di associazione [c.c. 2549] con i quali si conferisce il godimento di beni immobili o di altri diritti reali immobiliari per un tempo eccedente i nove anni o per un tempo indeterminato [c.c. 2643, n. 10];
- 10) gli atti che costituiscono rendite perpetue [c.c. 1862] o vitalizie [c.c. 1872], salve le disposizioni relative alle rendite dello Stato [c.c. 1871, 2643, nn. 1 e 11];
- 11) gli atti di divisione di beni immobili e di altri diritti reali immobiliari [c.c. 713, 1111, 1113, 1116, 2646];
- 12) le transazioni [c.c. 1965] che hanno per oggetto controversie relative ai rapporti giuridici menzionati nei numeri precedenti [c.c. 2643, n. 13];
- 13) gli altri atti specialmente indicati dalla legge [c.c. 14, 47, 162, 484, 519, 601, 782, 1392, 1403, 1503, 1543, 1888, 1928, 1978] [c.c. 2125, 2328, 2464, 2475, 2504, 2603, 2607, 2787, 2800, 2806, 2821, 2879, 2882] [c.p.c. 807, 808; c.n. 237, 249, 328, 565, 852, 857, 1027].”.



Art.64 CAD

La presentazione alla PA di una dichiarazione telematica trova fondamento e disciplina nelle disposizioni, in particolare, degli artt. 64 e 65 C.A.D. e nelle norme ad essi collegate.

In base all'art. 64 (Sistema pubblico per la gestione delle identità digitali - c.d. SPID- e modalità di accesso ai servizi erogati in rete dalle pubbliche amministrazioni):

- un atto giuridico può essere posto in essere da un soggetto identificato mediante SPID, nell'ambito di un sistema informatico avente i requisiti fissati nelle regole tecniche adottate ai sensi dell'art. 71, attraverso processi idonei a garantire, in maniera manifesta e inequivoca, l'acquisizione della sua volontà. Restano ferme le disposizioni concernenti il deposito degli atti e dei documenti in via telematica secondo la normativa anche regolamentare in materia di processo telematico (comma 2-*septies*);
- le pubbliche amministrazioni consentono mediante SPID l'accesso ai servizi in rete da esse erogati che richiedono identificazione informatica (comma 2-*octies*);
- l'accesso di cui al comma 2-*octies* può avvenire anche con la carta di identità elettronica e la carta nazionale dei servizi (comma 2-*nonies*).



Art.65 CAD

L'art. 65 del CAD prevede che le istanze e le dichiarazioni presentate per via telematica alle pubbliche amministrazioni e ai gestori dei servizi pubblici sono valide alle seguenti alternative condizioni:

- a) se sottoscritte mediante la firma digitale o la firma elettronica qualificata, il cui certificato è rilasciato da un certificatore qualificato;
- b) quando l'istante o il dichiarante è identificato attraverso il sistema pubblico di identità digitale (SPID), nonché attraverso uno degli altri strumenti di cui all'art. 64, comma 2-*novies*, nei limiti ivi previsti;
- c) se sono sottoscritte e presentate unitamente alla copia del documento d'identità;

c-bis) se trasmesse dall'istante o dal dichiarante mediante la propria casella di posta elettronica certificata purché le relative credenziali di accesso siano state rilasciate previa identificazione del titolare, anche per via telematica secondo modalità definite con regole tecniche adottate ai sensi dell'art. 71 e ciò sia attestato dal gestore del sistema nel messaggio o in un suo allegato. In tal caso, la trasmissione costituisce dichiarazione vincolante ai sensi dell'art. 6 comma 1, secondo periodo. Sono fatte salve le disposizioni normative che prevedono l'uso di specifici sistemi di trasmissione telematica nel settore tributario.



Art.65 CAD comma 1 ter e comma 2

Ai sensi del successivo comma 1-ter il mancato avvio del procedimento da parte del titolare dell'ufficio competente a seguito di istanza o dichiarazione inviate ai sensi e con le modalità di cui al comma 1 comporta responsabilità dirigenziale e responsabilità disciplinare dello stesso.

Il comma 2 precisa poi che le istanze e le dichiarazioni inviate o compilate su sito secondo le modalità previste dal comma 1 sono equivalenti alle istanze e alle dichiarazioni sottoscritte con firma autografa apposta in presenza del dipendente addetto al procedimento.



D.P.C.M. 22/2/13 art.55 e 56

Nel D.P.C.M. 22 febbraio 2013 - “Regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme elettroniche avanzate, qualificate e digitali- è chiarito (all’art. 55) che la realizzazione di soluzioni di firma elettronica avanzata è libera e non è soggetta ad alcuna autorizzazione preventiva, per cui non è collegata ad alcun supporto tecnologico specifico.

Ai sensi dell’art. 56 del medesimo D.P.C.M. è inoltre previsto che per la sua validità devono essere garantiti:

- a) l’identificazione del firmatario del documento;
- b) la connessione univoca della firma al firmatario;
- c) il controllo esclusivo del firmatario del sistema di generazione della firma, ivi inclusi i dati biometrici eventualmente utilizzati per la generazione della firma medesima;
- d) la possibilità di verificare che il documento informatico sottoscritto non abbia subito modifiche dopo l’apposizione della firma;
- e) la possibilità per il firmatario di ottenere evidenza di quanto sottoscritto;
- f) l’individuazione del soggetto che eroga la firma;
- g) l’assenza di qualunque elemento nell’oggetto della sottoscrizione atto a modificarne gli atti, fatti o dati nello stesso rappresentati;
- h) la connessione univoca della firma al documento sottoscritto.



D.P.C.M. 22/2/13 art.61

Nel successivo art. 61 di quel D.P.C.M. è infine disposto che l'utilizzo della Carta d'Identità Elettronica, della Carta Nazionale dei Servizi, del documento d'identità dei pubblici dipendenti (Mod. ATe), del passaporto elettronico e degli altri strumenti ad essi conformi sostituisce -nei confronti della pubblica amministrazione- la firma elettronica avanzata ai sensi delle presenti regole tecniche per i servizi e le attività di cui agli artt. 64 e 65 del C.A.D.



In conclusione

L'accesso in rete ai servizi (ad esempio quello di presentazione delle dichiarazioni online) mediante documenti di identità elettronici o altri sistemi di identificazione ad alta affidabilità rispetta i requisiti di cui all'art. 56 del D.P.C.M. 22 febbraio 2013 e rende l'istanza o dichiarazione informatizzata del tutto equiparabile - nei suoi effetti giuridici - ad un'analogha istanza o dichiarazione redatta su supporto cartaceo e sottoscritta in modo autografo: l'istanza o dichiarazione informatizzata, presentata tramite accesso SPID (o similare), è infatti da considerarsi munita di per sé di firma elettronica avanzata senza necessità di imporre -a tal fine- alcun altro onere al dichiarante.



La dichiarazione online – valore ed effetti

Ai sensi quindi dell'art. 21 C.A.D. si tratta di documento informatico che soddisfa il requisito della forma scritta e che, sul piano probatorio, è liberamente valutabile in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità ed immodificabilità.

Inoltre, trattandosi di documento informatico sottoscritto con firma elettronica avanzata, la suddetta istanza o dichiarazione formata nel rispetto delle regole tecniche di cui all'art. 20 comma 3 del C.A.D., ha l'efficacia prevista dall'art. 2702 Cod. civ. per la scrittura privata: fa piena prova, fino a querela di falso [c.p.c. 221], della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta.



Ruolo dell'AGID e la necessità di una nuova concezione diritto amministrativo

Da segnalare al riguardo il ruolo di AGID, a cui è affidato il compito di definire regole e strumenti in questi delicati temi sempre più impattanti sull'attività amministrativa.

È appena il caso di evidenziare come lo stesso diritto amministrativo debba essere concepito ed “agito” secondo questa sua nuova dimensione “informatica”, che troppo spesso è considerata altro da esso e viene relegata a mero approfondimento operativo, mentre in realtà queste novità impattano in modo significativo su aspetti importantissimi relativi sia alla legittimità degli atti (e quindi sul relativo contenzioso), sia soprattutto alla corretta informatizzazione di procedimenti ed atti.

fi

6. L'attività di accertamento



Attività ed organizzazione

L'attività di accertamento può essere condotta posizione per posizione, con specifica istruttoria e motivazione “su misura”, oppure in modo c.d. “massivo”, ossia mediante elaborazione multipla degli atti sulla base di preventivi incroci di banche dati ed attività di elaborazione di “liste” di posizioni rilevanti ai fini di indagine.

Ovviamente occorre idonea organizzazione, sempre più spesso caratterizzata da una più o meno marcata esternalizzazione delle attività: ad esempio con l'appalto di servizi l'ente si assicura l'ausilio della forza lavoro dell'appaltatore ma è il dirigente comunale a restare investito della responsabilità del tributo; diversamente in caso di concessione detta responsabilità passa in capo alla concessionaria.

In caso di appalto l'ente impositore è tenuto ad esercitare l'attività impositiva valorizzando nuove professionalità, posto che fulcro di tutto diventa la direzione ed il controllo del servizio reso in esecuzione del contratto d'appalto. Centrali gli aspetti della progettualità, della procedura di gara, del controllo sull'esecuzione del contratto, del c.d. S.A.L. (stato avanzamento lavori) e dell'irrogazione delle penali,...



Modelli di gestione

Nel panorama dei principali Comuni italiani sono tre i modelli di gestione della Fiscalità più diffusi:

- La **GESTIONE INTERNA**. Gestione delle attività ordinarie e dell'accertamento rimane interna all'ufficio tributi; l'attività di riscossione è affidata, di norma, ad un soggetto esterno (un concessionario). Il sistema informatico è reperito sul mercato.
- La gestione mediante un **OUTSOURCER**. Le Attività ordinarie, l'accertamento e la riscossione sono gestite direttamente dall'Ente attraverso un servizio di supporto fornito da una società esterna iscritta all'albo dei riscossori. Il sistema informatico è fornito dalla società
- La gestione attraverso una **SOCIETA' IN HOUSE**. Le Attività ordinarie, l'accertamento e la riscossione sono gestite da una società "in house"; il sistema informatico è reperito sul mercato.



modello 1 (gestione interna)

- l'ufficio tributi, con il proprio personale, si occupa di tutte le attività di gestione ordinaria e di accertamento;
- sia per la riscossione ordinaria che per la riscossione coattiva ogni settore del Comune si occupa autonomamente delle proprie entrate.



modello 2 (gestione outsourcer).

- l'ufficio tributi ha individuato tramite gara ad evidenza pubblica un outsourcer (azienda iscritta all'albo) a cui affidare, globalmente o parzialmente, le attività di gestione e accertamento dei tributi, lasciando in capo all'amministrazione la responsabilità di governo delle attività.



modello 3 (gestione in house).

- *le società in house, sono prevalentemente di completa proprietà del Comune, e svolgono le attività di gestione, accertamento e riscossione ordinaria in sostituzione dell'ufficio tributi oppure le attività di riscossione ordinaria e coattiva;*
- *in alcuni casi la società in house si occupa sia degli aspetti di gestione e accertamento dei tributi che della riscossione.*



Il Settore Entrate

Nel modello a tendere molti comuni si stanno orientando verso una nuova organizzazione interna istituendo il Settore Entrate, con il compito di gestire sia la riscossione ordinaria che quella coattiva per TUTTE le entrate del comune. L'attività del Settore Entrate inizia nel momento in cui è determinata l'entità del debito di un contribuente verso il Comune e termina con l'incasso o lo sgravio/discarico. Anche per le attività di riscossione, come per la gestione dell'accertamento, il modello adottato è quello di individuare un outsourcer (spesso ampliando l'area di intervento di chi già si occupa di accertamento) a cui affidare le attività operative legate alla riscossione.



Requisiti dell'atto di accertamento

Requisiti e termini dell'attività di accertamento sono disciplinati dall'art.1 commi da 161 a 170 della L.296/06, cui fa espresso rinvio l'art.1 comma 701 della stessa L.147/13 in materia di IUC (IMU, TARI e TASI) all'art.1 comma 701.

Ai sensi del comma 161 gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 D.Lgs.472/97 ess.mm..



Motivazione dell'atto

In particolare, ai sensi del successivo comma 162 gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.

Gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato, del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere, nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento. Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo.



Orientamenti in tema di motivazione

Interessanti - in tema di centralità della motivazione per circoscrivere le ragioni adducibili dall'ufficio e consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa- varie pronunce di Cassazione, tra cui le sentenze n.4091,n. 4092, n.10892 e n.20218 del 2015.

La motivazione dell'avviso di accertamento non va valutata in senso meramente formale, bensì finalizzato alla comprensione della ratio del provvedimento impositivo: ciò al fine di garantire il diritto di difesa del contribuente, delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa (Cass. 22003/2014). Occorre al riguardo tener ben distinti la “motivazione” (dell’atto) dalla “prova” (diretta o indiretta) della pretesa impositiva, che deve essere fornita in giudizio.



Funzione della motivazione

Secondo la Suprema Corte (tra le altre, C.Cass. sent.n.6327/2016), in tema di avviso di accertamento deve escludersi la nullità della motivazione per il solo fatto che i verbali di atti di indagine a carico di altri soggetti non siano stati allegati o riprodotti integralmente, ma siano solo menzionati nel processo verbale di constatazione, regolarmente notificato al contribuente. L'Amministrazione finanziaria, infatti, deve porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, ma non è tenuta ad includere nell'avviso di accertamento la notizia delle prove, essendo sufficiente che le indicate informazioni siano in qualsiasi modo accessibili al contribuente, anche in forma riassuntiva, e possano essere contestate attraverso l'impugnazione dell'atto che le recepisce.



Obbligo motivazionale e sua soddisfazione

L'art.1 comma 162 della L.296/06 prevede - ai fini dell'esercizio della potestà impositiva degli enti locali, per i tributi di loro competenza - che: "Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto nè ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.....".

Tra le altre, già Cass Sez. 5, Sentenza n. 15165 del 2006 aveva evidenziato il consolidato orientamento secondo cui l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte che il contribuente sia stato messo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente "an" e "quantum" (Cass. n. 17762 del 12.12.2002; n. 3549 del 12.03.2002; n. 7284 del 29.05.2001; n. 658 del 21-1-2000; n. 260 del 12-1-2000; n. 2807 del 21-9-1999).



Provocatio ad opponendum

Orientamento richiamato anche dalla recentissima ord.n.12658 dello scorso 17/06/2016 : il requisito motivazionale dell'accertamento esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi ed oggettivi della posizione creditoria dedotta, anche soltanto l'indicazione di fatti astrattamente giustificativi di essa, purchè consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ente impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, restando, poi, affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva.

Ove, pertanto, l'accertamento specifichi detti estremi del rapporto sostanziale, lo stesso deve ritenersi correttamente effettuato.

Ciò, peraltro, in coerenza con il carattere di "provocatio ad opponendum" riconosciuto all'avviso di accertamento e, quindi, con l'esigenza ch'esso consenta al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali onde poterla efficacemente contrastare" (in termini anche Cass. n. 1209 del 4-2-2000; Sez. 5, Sentenza n. 21571 del 15/11/2004).



Motivazione e prova

Su diverso piano si pone, invece, la necessità, per l'ente impositore, di “provare” la propria pretesa; analogo (ma contrapposto) l'onere probatorio a carico del ricorrente che voglia sottrarsi all'accertamento.

Nell'ambito della propria attività di accertamento l'ufficio può valersi di presunzioni semplici: in tal senso l'art.1 comma 694 della stessa L.147/13, secondo cui in caso di mancata collaborazione del contribuente o altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può essere effettuato in base a presunzioni semplici di cui all'articolo 2729 del codice civile.

Preme rilevare – sempre in materia probatoria- l'efficacia probatoria (fede privilegiata) del verbale dell'agente accertatore di cui all'art.1 c.179 L.296/06.



Il principio di non contestazione

Determinante -sotto il profilo probatorio- anche il principio di non contestazione, di cui all'art.115 c.p.c.

La "non contestazione" si concretizza in un comportamento processuale omissivo, giuridicamente rilevante, in cui la parte processuale assume un atteggiamento di "inerzia" rispetto all'onere, su di essa incombente, di prendere posizione sui fatti dedotti da controparte, con la conseguenza che il fatto non contestato – per effetto, appunto, della non contestazione - diventa "fatto pacifico" (ossia fatto non controverso) e, quindi, non bisognoso di prova.

Il giudice - in virtù del principio di non contestazione - dovrà così basare su di esso la propria decisione, con tutte le conseguenze del caso.



effetti

Un fatto affermato da una delle parti diventa un elemento soggetto alla decisione del giudice, con conseguente onere - a carico della controparte - della sua contestazione specifica e tempestiva, a seguito della quale lo stesso fatto diventa bisognoso di prova ed in mancanza della quale, invece, il fatto deve dirsi "pacifico" e, quindi, provato.

Solo i fatti affermati da una parte e contestati dall'altra costituiranno oggetto di prova.

Se c'è la contestazione, il giudice valuterà *ex art. 116 Cod. proc. civ.* la prova offerta e giudicherà sulla base di questa valutazione; in mancanza di contestazione il fatto, in quanto non controverso, sarà pacifico ed il giudice dovrà ritenerlo vero senza bisogno di alcuna prova e di alcuna altra valutazione al riguardo. Il giudice, dovendo applicare *l'art. 115 Cod. proc. civ.*, si trova quindi a dover decidere equiparando le prove in senso tecnico ai fatti non contestati.



Oggetto del principio di non contestazione

Il principio di non contestazione dovrebbe riguardare, a rigore, solo i fatti relativi ai diritti disponibili, con esclusione della sua operatività per i fatti conoscibili d'ufficio o comunque relativi a diritti indisponibili. Ciò significa che, ad esempio, in caso di giudizi di rimborso, la prova della tempestività dell'istanza di rimborso non potrà ricavarsi per mancata contestazione *ex art. 115 Cod. proc. civ.* posto che in materia tributaria la decadenza del contribuente dall'esercizio di un potere è rilevabile anche d'ufficio (Cass. n. 1605/2008; Cass. n. 12386/2009).

Al riguardo, occorre ricordare che, ad oggi, di fatto, residuano due sole ipotesi di eccezione di parte (quella della decadenza dell'ente impositore di esercitare un potere verso il contribuente e quella della nullità dell'atto impositivo per difetto di motivazione) , mentre tutte le altre sono ormai considerate eccezioni rilevabili d'ufficio in relazione alle quali, quindi, non parrebbe potersi dire operativo il principio di non contestazione, se si intende condividere l'opinione secondo cui si tratterebbe di un principio destinato ad operare solo in materia di diritti disponibili.



La non contestazione nel processo tributario

Nel processo tributario, che è processo che si fonda sull'impugnazione di un atto, accade ovviamente che la non contestazione produca effetti processuali diversi a seconda che essa sia imputabile al ricorrente oppure al resistente:

- se a non contestare è il ricorrente, il fatto non assumerà il ruolo di fatto controverso rimanendo fuori dal processo;
- se, invece, a non contestare è l'ufficio, il fatto affermato dal ricorrente e non contestato sarà oggetto della decisione del giudice, ma non oggetto di prova perché appunto automaticamente provato dalla mancata contestazione.



Firma a carattere di stampa

In tema di sottoscrizione ed in aggiunta alle considerazioni già svolte in tema di firme elettroniche vanno richiamate, per completezza, le disposizioni di cui:

- 1) **all'art.3 c.2 D.Lgs.39/93**, secondo cui nell'ambito delle PA l'immissione, la riproduzione su qualunque supporto e la trasmissione di dati, informazioni e documenti mediante sistemi informatici o telematici, nonché l'emanazione di atti amministrativi mediante i medesimi sistemi devono essere accompagnate dall'indicazione della fonte e del responsabile dell'immissione, riproduzione, trasmissione o emanazione. Se per la validità di tali operazioni e degli atti emessi sia prevista l'apposizione di firma autografa la stessa è sostituita dall'indicazione a stampa, sul documento prodotto dal sistema automatizzato, del nominativo del soggetto responsabile;
- 2) **all'art.1 c.87 D.Lgs.549/95**, che specificatamente per la materia tributaria dispone la sostituzione della firma autografa (prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali) sugli atti di liquidazione e di accertamento con l'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile; ciò quando gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. A fine il nominativo del funzionario responsabile per l'emanazione degli atti in questione, nonché la fonte dei dati, devono essere indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale.



Notifiche via PEC- art.48 CAD

Ai sensi dell'art'60 DPR600/73 – così come novellato dall'art.7quater c.6 DL193/2016 convertito con legge n.225/16 – gli atti impositivi tributari possono essere notificati direttamente tramite PEC a decorrere dal 01/07/2017.

Al riguardo già l'art.48 CAD (D.Lgs.82/2005) - in materia di “posta elettronica certificata” - prevede – al comma 1 - che la trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante la posta elettronica certificata ai sensi del DPR 68/2005 o mediante altre soluzioni tecnologiche individuate con le regole tecniche adottate ai sensi dell'articolo 71 CAD.

In particolare, ai sensi dei successivi commi 2 e 3: la trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata ai sensi del comma 1, equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo della posta; la data e l'ora di trasmissione e di ricezione di un documento informatico trasmesso ai sensi del comma 1 sono opponibili ai terzi se conformi alle disposizioni di cui al DPR 68/05 ed alle relative regole tecniche, ovvero conformi alle regole tecniche adottate ai sensi dell'articolo 71.



Art.149bis cpc

Inoltre lo stesso c.p.c. , all'art.149bis (Notificazione a mezzo posta elettronica) secondo cui se non è fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi a mezzo posta elettronica certificata, anche previa estrazione di copia informatica del documento cartaceo.

In tal caso l'ufficiale giudiziario trasmette copia informatica dell'atto sottoscritta con firma digitale all'indirizzo di posta elettronica certificata del destinatario risultante da pubblici elenchi o comunque accessibili alle pubbliche amministrazioni.



Art.60 DPR600/73 novellato

La novità consiste però nel fatto che l'art.60 DRP600/73 nella sua versione novellata ammette – in deroga alle previsioni dell'art.149bis cpc (che richiede l'intermediazione dell'agente notificatore che stila la relata di notifica ex art.148 c.1 cpc sottoscritta digitalmente)- la notifica diretta da parte dell'ente impositore.

Ciò limitatamente alla notifica di atti tributari nei confronti di imprese e professionisti, con PEC all'indirizzo risultante dall'indice nazionale degli indirizzi Pec (Ini-Pec) secondo modalità regolamentate con DPR68/2005.



Validità anche per enti locali?

Restano alcuni margini di dubbio circa l'effettiva applicabilità dell'art.60 DPR600/73 anche agli enti locali, trattandosi di previsione inserita nel corpo di norme che disciplina l'attività impositiva dell'Agenzia delle Entrate (problema che invece non sussiste circa l'applicazione dell'art.149bis cpc).

Valorizzabile a tal fine la previsione dell'art.7quater c.6 del DL193/2016 così come convertito con L.225/16, laddove nel novellare l'art.60 DPR600/73 introduce la possibilità di notificare direttamente a mezzo pec anche in deroga alle ordinarie modalità di notifica previste della singole leggi di imposta non compatibili con quelle dell'art.60.



Vuoto normativo per notifiche PEC degli enti locali

Nell'attuale vuoto normativo e per assicurare il pieno rispetto dei principi costituzionali si aprirebbe quindi lo spazio per un'interpretazione estensiva dell'art.60 nell'ottica di assicurare a tutti i contribuenti condizioni di uguaglianza e non discriminazione rispetto alle modalità di notifica di atti impositivi ad essi indirizzati, a prescindere dal fatto che provengano dall'AdE piuttosto che da un ente locale; in tal modo, dal 1/7/2017 anche agli enti locali potrebbe essere riconosciuta la possibilità di notificare direttamente tramite Pec i propri atti impositivi.



Applicabilità del CAD?

Un profilo di ulteriore criticità potrebbe essere rappresentato dall'art.2 comma 6 CAD, sulla cui base le norme del CAD (tra cui quindi l'art.46 sopra citato?) non trovano applicazione all'esercizio di attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale.

Al riguardo si può quantomeno rilevare che l'art.2 comma 6 del CAD è stato modificato con D.Lgs.179/16 dell'agosto del 2016, mentre le novità in oggetto sono state introdotte con DL193/2016 convertito in legge l'1 dicembre 2016. Ciò potrebbe supportare una lettura evolutiva delle norme utile ad escludere l'attuale esistenza di effettivi ostacoli normativi alla possibilità per gli enti locali di notificare direttamente via pec ai sensi dell'art.60DPR600/73, fermo restando che la soluzione ideale sarebbe , anche a fini deflattivi del contenzioso, un'espressa previsione normativa che positivizzi espressamente questa possibilità.



Il comma 6 dell'art.2 CAD

“6. Le disposizioni del presente Codice non si applicano limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale, di ordine e sicurezza pubblica, difesa e sicurezza nazionale, polizia giudiziaria e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali. Le disposizioni del presente Codice si applicano altresì al processo civile, penale, amministrativo, contabile e tributario, in quanto compatibili e salvo che non sia diversamente disposto dalle disposizioni in materia di processo telematico.”



Criticità delle notifiche (non solo via PEC...)

In tema di notifiche Pec possono evidenziarsi specifiche criticità, tra cui: il doppio binario per la validità della notifica; l'approccio dei giudici; i destinatari con indirizzi non sempre attivi.

A titolo di piccolo promemoria “difensivo” in materia di notifiche, occorre ricordare che la notifica non è elemento costitutivo dell'atto bensì condizione per la sua efficacia.

Ciò significa che una notifica irrituale, ove abbia palesemente raggiunto il suo scopo (ad esempio perché comunque l'atto è stato impugnato proprio al fine di far valere i vizi relativi alla sua stessa notifica), non determina automaticamente l'invalidità dell'atto notificato (orientamento ormai consolidato, es Cass.ord.n.6079/17).

Viceversa però, se la notifica irrituale di un atto viene opposta in sede di impugnazione dell'atto ad esso consequenziale, la sussistenza del vizio di notifica dell'atto presupposto comporterà la caducazione sia dell'atto impugnato sia del medesimo atto presupposto.



La notifica tramite agenzie di recapito private

La L.124/2017 del 4 agosto 2017 permette alle Agenzie di recapito private di svolgere servizi di notifica a mezzo posta degli atti tributari, sia sostanziali che processuali, oltre che degli atti elativi a violazioni del Codice della Strada.

Viene infatti disposta – dal 10 settembre 2017, ai sensi dell'art.1 commi 57 e 58 della legge n.124/2017- l'abrogazione dell'art.4 c.5 D.Lgs,261/99, che riservava a Poste Italiane in via esclusiva – con conseguente inesistenza delle notifiche non rispettose della suddetta previsione- gli invii delle raccomandate postali per atti giudiziari, non giudiziari e anche per atti relativi a diverse procedure notificatorie (in tal senso l'ormai consolidata giurisprudenza, tra cui ad es. Cass.ord.n.16628/2017).

A tal fine le Agenzie di recapito private dovranno però essere titolari di apposita licenza, le cui condizioni di rilascio sono ancora in via di definizione.

fi

7. L'autotutela tributaria



Autotutela tributaria

L'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 disciplina l'autotutela tributaria, che si sostanzia nel potere di annullamento d'ufficio o di revoca - anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità - degli atti illegittimi o infondati.

Si tratta di un potere - comprensivo della facoltà di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato - esercitabile sulla base di specifici criteri che, per quanto concerne l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Agenzia delle entrate, sono stati positivizzati nel D.M. n. 37/1997 (Regolamento cui si sono poi ispirati gli enti impositori locali nel disciplinare le modalità operative di questo strumento nei propri regolamenti ex art. 52 D.Lgs. n. 446/1997).

L'art. 11 del D.L. n. 159/2015 ha introdotto tre nuovi commi (1-sexies, 1-septies e 1-octies) all'art. 2-quater del D.L. n. 564/1994 che introducono alcune importanti precisazioni e previsioni.



Caratteristiche

L'istituto dell'autotutela, normativamente disciplinato dall'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 novembre 1994, n. 656) e dal D.M. n. 37/1997, costituisce un rimedio generale di diritto amministrativo a mezzo del quale la Pubblica Amministrazione tutela da sé l'interesse pubblico di cui è portatrice annullando o correggendo i propri atti illegittimi in ossequio ai principi costituzionali di legalità, buon andamento, imparzialità e capacità contributiva.

L'annullamento può dipendere da illegittimità dell'atto (se adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza, come previsto, a livello generale, dall'art. 21-*octies* della Legge n. 241/1990) o dell'imposizione (in caso di pretesa impositiva infondata, con conseguente infondatezza dell'atto).

Si tratta di un rimedio esperibile tutte le volte in cui un atto risulti viziato e nel contempo sussista l'interesse pubblico alla sua rimozione – totale o parziale- per evitare d'incidere negativamente nella sfera giuridico-patrimoniale del contribuente in violazione degli art. 23 (riserva di legge per l'imposizione di prestazioni personali o patrimoniali) e 53 (capacità contributiva) della Costituzione.



Annullamento e revoca in autotutela

Un atto può essere **annullato** in via di autotutela, sia integralmente che parzialmente; gli effetti dell'annullamento decorrono dalla data dell'atto oggetto di annullamento (effetto *ex tunc*).

La **revoca** in autotutela riguarda invece normalmente atti ad efficacia durevole (rif. art. 21-*quinquies*, Legge n. 241/1990), ha effetto *ex nunc* (ossia dal momento in cui viene disposta la revoca) e in materia tributaria trova applicazione soprattutto in caso di agevolazioni.



D.M.37/1997- casistiche tipo

Ai sensi del D.M. n. 37/1997 l'Amministrazione (finanziaria) può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento senza necessità di istanza di parte ed anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità; ciò quando sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:

- 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.

Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.



Non solo per vizi di forma

La Cassazione al riguardo ha avuto modo di precisare - in tema di accertamento tributario - che l'esercizio del potere di autotutela non presuppone necessariamente che l'atto ritirato sia affetto da vizi di forma, avendo l'Amministrazione, in virtù ed in forza dell'imperatività che ne connota l'agire, il potere di sostituire un precedente atto impositivo illegittimo con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, solo conseguentemente, da quelle dichiarazioni argomentative che, connettendo oggetto e contenuto, formano la motivazione del provvedimento (in tal senso Cass. sent. n. 4272/2010).



Funzionalizzazione del potere

Il potere di autotutela deve essere esercitato al fine di assicurare l'imparzialità ed il buon andamento della Pubblica Amministrazione: non può costituire strumento utilizzabile per vanificare l'azione del contribuente limitandone l'efficacia; il malgoverno del potere di autotutela comporta la condanna alla rifusione delle spese di giudizio in danno dell'ente impositore (Cass. sent. n. 21530/2007).



Contro-atto o riforma

Cass., ordinanza n. 12661 del 17 giugno 2016 : in materia tributaria il ritiro di un precedente atto - quale espressione del potere della Pubblica Amministrazione di provvedere in via di autotutela all'“annullamento d'ufficio” o alla “revoca” - può avvenire in due diverse forme: quella del “contro-atto” (atto di secondo grado che assume l'identica struttura di quello precedente, salvo che per il suo dispositivo di segno contrario con cui si dispone l'annullamento, la revoca o l'abrogazione del primo) o quella della “riforma” (l'atto di secondo grado che non nega il contenuto di quello precedente, ma lo sostituisce con un contenuto diverso).

Entrambi sono caratterizzati dal fatto che l'effetto del rapporto giuridico controverso resta identico.



Limiti al potere di sostituzione

Il potere di sostituzione dell'atto impositivo incontra i soli limiti del termine decadenziale, previsto per la notifica degli avvisi di accertamento, e del divieto od elusione del giudicato sostanziale formatosi sull'atto viziato (Cass. n. 11114/2003; Id. n. 24620/2006) nonché del diritto di difesa del contribuente (Cass. n. 7335/2010).



Autotutela totale o parziale

In sede di autotutela un atto può:

a) essere semplicemente annullato, ragion per cui ad esso non è più collegata alcuna pretesa impositiva, salvo notifica di nuovo diverso atto;

oppure

b) essere annullato solo parzialmente, con conseguente riduzione della pretesa impositiva originariamente azionata; in tal caso non occorrono forma o motivazione particolari perché l'atto di intervento in autotutela non integra una “nuova” pretesa tributaria, ma soltanto una pretesa “minore” (in tal senso Cass. n. 12814/2000; Cass. n. 22019/2014; Cass. n. 22240/2015).



Autotutela ed accertamento

L'autotutela esercitabile con riferimento ad un atto di accertamento tributario può essere:

- **negativa**, ossia può sostanziarsi in attività di annullamento totale o parziale dell'atto impositivo. In caso di annullamento totale l'atto impositivo viene cancellato integralmente; nell'annullamento parziale l'atto impositivo viene modificato solo in parte con un atto che accede al precedente quale sua parte integrante e sostanziale (quindi una parte dell'atto impositivo oggetto di annullamento parziale resta valida);
- **sostitutiva**, quando con un atto impositivo successivo si annulla e sostituisce integralmente l'atto impositivo precedentemente notificato;
- **integrativa**, quando con successivo atto impositivo e sulla base di nuovi elementi l'Ufficio integra la pretesa già azionata con un precedente atto impositivo. Questa tipologia di autotutela non trova applicazione in materia di Enti Locali, che non gestiscono tributi per i quali sia normativamente prevista un'attività di accertamento di tipo integrativo.



Diniego di autotutela

In materia invece di diniego di autotutela, il contribuente - che richianda all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo - deve (secondo costante giurisprudenza : tra le altre C.Cass. Ord..n.10020/2012) prospettare l'esistenza di "un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione" alla rimozione dell'atto, in funzione del fatto che il potere di autotutela mira a tutelare la legittimità dell'azione amministrativa senza con ciò assurgere a strumento di difesa del contribuente.

Conseguentemente in caso di diniego di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009).



Autotutela in malam partem

A conferma della legittimità della c.d. autotutela in *malam partem* la Suprema Corte ha affermato che “in materia tributaria, il potere di autotutela è funzionale al soddisfacimento dell’interesse pubblico a reperire le entrate fiscali legalmente accertate, sicché è legittimo l’annullamento, in tale sede, di un atto favorevole al contribuente, non essendone preclusa l’adozione dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, art. 1 recando quest’ultimo un’elencazione non esaustiva delle ipotesi in cui l’Amministrazione finanziaria può procedere all’annullamento in autotutela” (cfr. Cass. n. 6398/2014 ed, in termini, Cass. n. 22827/2013; Cass. n. 2531/2002 e n. 3951/2002).



Integrazione o modificazione- in diminuzione o in aumento

L'esercizio del potere di autotutela, dunque, può condurre alla mera eliminazione dal mondo giuridico del precedente atto o alla sua eliminazione e alla sua contestuale sostituzione con un nuovo provvedimento diversamente strutturato.

Tuttavia:

- 1) l'integrazione o la modificazione in aumento dell'accertamento originario devono necessariamente formalizzarsi nell'adozione di un nuovo avviso di accertamento (specificamente motivato a garanzia del contribuente che ne è destinatario) che si aggiunge a quello originario ovvero lo sostituisce;
- 2) l'integrazione o la modificazione in diminuzione non necessitano neppure di una forma o di una motivazione particolari perché non integrano una "nuova" pretesa tributaria, ma soltanto una pretesa "minore" (Cass. n. 12814/2000; Cass. n. 22019/2014; Cass. n. 22240/2015).



Diniego di autotutela

In materia invece di diniego di autotutela, secondo i giudici di legittimità (tra le altre, Cass. civ., Sez. VI - 5 ordinanza, 18 giugno 2012, n. 10020) il ricorso contro il diniego di annullamento di un avviso di accertamento - divenuto definitivo per mancata impugnazione nei termini- è legittimo solo quando il ricorrente dimostri un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione alla rimozione dell'atto stesso; in caso contrario, si darebbe ingresso a una controversia sulla legittimità di un documento impositivo ormai non suscettibile, nella sua sostanza, di annullamento.

È infatti consolidato l'orientamento della Corte secondo cui il contribuente - che richieda all'Amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo - deve prospettare l'esistenza di "un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione" alla rimozione dell'atto. Ciò perché in effetti il potere di autotutela non rappresenta uno strumento di difesa del contribuente, bensì un presidio della legittimità dell'azione amministrativa.



Rimedi al diniego

Ne consegue che contro il diniego dell'Amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria (Cass. n. 11457/2010; n. 16097/2009): l'atto con il quale l'Amministrazione finanziaria manifesta il rifiuto di ritirare in autotutela un atto impositivo divenuto definitivo - stante la relativa discrezionalità - non è infatti suscettibile di essere impugnato innanzi alle Commissioni tributarie (rif. Cass. SS.UU. sent. n. 3698/2009).



Novità in materia di autotutela

L'art. 11 comma 1 lett. a) del D.L. n. 159/2015 ha introdotto tre nuovi commi all'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994: *sexies*, *septies* e *octies*.

Il nuovo comma 1-*sexies* dispone che nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso; in tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

Il successivo nuovo comma 1-*septies* precisa poi che le disposizioni del comma 1-*sexies* non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'art. 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997.



Possibile riduzione delle sanzioni ed esclusione di autonoma impugnabilità

Ad oggi pertanto, alla luce di quanto sopra, il contribuente che veda annullato o revocato parzialmente un atto impositivo è di fatto rimesso in termini per beneficiare dell'abbattimento sanzionatorio collegato alla definizione agevolata delle sanzioni: si tratta dell'abbattimento delle sanzioni ad 1/3 applicabile in caso di pagamento entro il termine di impugnazione.

Questo significa che dalla notifica dell'atto di annullamento parziale dovrà essere fatto decorrere *ex novo* il termine per definire in via agevolata le sanzioni mediante il loro tempestivo pagamento (presumibilmente 60 giorni dalla notifica dell'atto di annullamento parziale); **termine in tal caso però privo di qualsiasi rilevanza ai fini dell'impugnazione dell'atto di annullamento parziale, come previsto espressamente dal nuovo comma 1-octies secondo cui l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente.**



Ambito di applicazione

Ciò dovrebbe poter valere non solo in pendenza di contenzioso tributario relativo all'atto impositivo oggetto dell'autotutela parziale, ma anche quando, anziché presentare ricorso, il contribuente - sempre nei previsti 60 giorni utili - abbia depositato istanza di riesame dell'atto impositivo in autotutela per ottenere un riesame dell'atto impositivo originariamente notificato al fine di farne rilevare la parziale illegittimità/infondatezza (possibilità di definizione agevolata delle sanzioni che spetta a prescindere dal fatto che l'Ufficio adotti l'atto di parziale annullamento in autotutela antecedentemente o successivamente allo spirare dei termini per la definizione agevolata) .



Le conferme del nuovo comma *octies*

Infine, la previsione del nuovo comma *octies* non fa che confermare e positivizzare un concetto già emerso in dottrina e giurisprudenza: quando si interviene ad annullare parzialmente un atto non si determina una novazione della pretesa tributaria, bensì solo un suo ridimensionamento.

In tal caso:

- la pretesa residua (il *quantum* dovuto) è la differenza tra quanto accertato e quanto parzialmente annullato;
- la motivazione della pretesa impositiva resta quella offerta dall'atto impositivo originario, sebbene di fatto (ed indirettamente) integrata dalla motivazione sottesa all'atto di annullamento parziale in autotutela relativamente all'*an* ed al *quantum* di tributo che - nonostante l'intervento in autotutela - l'ente impositore continua a ritenere dovuto.

L'esclusione dell'autonoma impugnabilità dell'atto di annullamento o revoca parziale è coerente con il vigente sistema secondo cui in tali ipotesi l'intervento in autotutela non acquista autonoma rilevanza, limitandosi a ridurre una pretesa già azionata con un diverso atto caducato solo in parte: fonte della pretesa impositiva dell'ente (e quindi atto contro cui ricorrere) è l'atto di accertamento che sopravvive all'annullamento parziale.



Riflessi operativi del tempo dell'annullamento – entro 60 gg

Il tempo dell'annullamento è elemento che modifica il quadro e le conseguenze dello stesso intervento.

Ad esempio, in caso di atto di accertamento di tributo si possono ipotizzare più scenari caratterizzati dal diverso momento in cui sia stata posta in essere l'attività in autotutela:

a) **annullamento entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo:** quando si tratta di annullamento parziale l'atto di annullamento “accede” all'atto oggetto di autotutela, con conseguente esclusione di autonoma impugnabilità dell'atto di annullamento parziale (oggi ai sensi dell'espressa previsione di cui all'art. 2-*quater*, comma 1-*octies*, del D.L. n. 564/1994) e possibile definizione agevolata (abbattimento ad 1/3) delle residue sanzioni ai sensi del nuovo comma 1 *septies* del medesimo art. 2-*quater*,



Riflessi operativi del tempo dell'annullamento – post 60 gg con giudizio pendente

b) **annullamento successivo ai 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo ma in pendenza di giudizio:** in caso di autotutela parziale è possibile la definizione agevolata delle sanzioni (abbattimento ad 1/3) ai sensi del nuovo comma 1-*octies* dell'art. 2-*quater* D.L. n. 564/1994;



Riflessi operativi del tempo dell'annullamento – ad atto definitivo

c) **annullamento successivo ai 60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo senza pendenza di giudizio** (atto di accertamento divenuto definitivo): avverso l'atto di annullamento parziale non è esperibile il ricorso, né è accessibile la definizione agevolata delle sanzioni (rif. art. 2-*quater* sopra citato, commi 1-*sexies* e 1-*octies*).

In queste ipotesi lo strumento dell'autotutela è generalmente utilizzabile entro il termine decadenziale (5 anni) in cui è esercitabile il potere di accertamento del tributo, di cui - in materia di tributi locali - all'art. 1, comma 161, Legge n. 296/2006. Ciò anche laddove oggetto di ricorso o di istanza di autotutela sia un'ingiunzione relativa ad un accertamento correttamente notificato ma mai impugnato.

Appare possibile procedere - nonostante la scadenza del suddetto termine decadenziale - ad annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo solo in presenza di doppia imposizione (quindi quando il tributo accertato o ingiunto risulti effettivamente già corrisposto da altri) o di vizi di notifica dell'atto impositivo, quando essi siano stati tali da precludere al contribuente la conoscibilità della pretesa impositiva.



Nessun potere di autotutela

Non è esercitabile alcun potere di annullamento in autotutela (né parziale, né integrale) relativamente ad atto impositivo coperto da giudicato sostanziale (secondo i principi espressi al riguardo nel D.M. n. 37/1997 e nella Circolare n. 198/1998).



Valutazione delle novità del D.Lgs.159/15

Il D.L. n. 159/2015 ha integrato le previsioni dell'art. 2-*quater* del D.L. n. 564/1994 in materia di autotutela rendendo per certi aspetti più efficiente ed efficace l'esercizio del potere di autotutela, soprattutto se parziale.

La possibilità di poter definire le sanzioni alle stesse condizioni originarie in caso di annullamento parziale dell'atto (se non definitivo) in autotutela supporta l'esigenza dell'ente impositore di poter gestire con maggior serenità le richieste di riesame in autotutela relative ad atti impositivi già impugnati o con termini di impugnazione ormai agli sgoccioli, garantendo -nel contempo- il relativo contribuente che ottenga solo un annullamento parziale dell'atto originario.

La previsione del nuovo comma 1 *octies* del suddetto art. *quater* impone la necessità di prendere atto della vera natura dell'atto di annullamento parziale, anche a condivisibili fini deflattivi del contenzioso.



Altri rilievi significativi

Tra le righe l'art. 11 del D.L. n. 159/2015 offre anche un'ipotesi di compensazione legale delle spese processuali, di cui tener conto nella ricostruzione del relativo quadro di riferimento all'interno del D.Lgs. n. 546/1992 (in particolare l'art. 15, così come novellato dal D.L. n. 156/2015).

Non è comunque un caso che - nell'ambito degli interventi realizzati con i D.L. n. 156/2015, n. 158/2015 e n. 159/2015 in attuazione delle previsioni della Legge delega n. 23/2014 (tra cui spiccano le novità in materia di mediazione, conciliazione, sconti sanzionatori,...)- si sia dato spazio ed importanza ad un intervento in materia di autotutela, destinato anch'esso a favorire la deflazione del contenzioso.

fi

8. Aspetti sanzionatori



Novità del D.Lgs.158/2015

Il DL158/2015 apporta numerose novità in materia di sanzioni riformando in particolare anche i D.Lgs.471/97 e 472/97.

In base al principio del favor rei (art.3 D.Lgs.472/97) le nuove norme sulle sanzioni valgono anche per violazioni antecedenti, salvo che per accertamenti definitivi.

Novità (indirette) anche in materia di cumulo giuridico:in reclamo,mediazione e conciliazione il cumulo si applica in relazione a ciascun tributo e ciascun anno (ergo non si applica mai per i tributi locali...). Per recente Cassazione il cumulo giuridico è fattispecie peculiare di continuazione perchè vista in relazione ad arco temporale pluriennale.



Recidiva

In materia di “recidiva” si segnala la modifica dell'art.7 del D.Lgs.472/97, modificato da art.16 c.1 lett.c) DL158/15. Dubbio se il triennio possa dirsi già quello 2014/2016 (posizione MEF) o debba essere almeno quello 2016/2018. Odierna obbligatorietà dell'applicazione della recidiva. Favor rei: si applica dopo aver applicato i vari istituti.

Ai fini dell'individuazione di “violazioni della stessa indole” occorre rifarsi alla circolare ministeriale 180/98:

- violazioni della stessa disposizione;
- violazioni di diverse disposizioni che per natura dei fatti o modalità presentano profili di sostanziale identità.

Per il MEF l'omesso versamento non sarebbe soggetto a recidiva.



sanzione in accertamento per tardivo pagamento (novellato art.13 D.Lgs.471/97)

- 1% (1/15 della sanzione) per ogni giorno di ritardo: in presenza di pagamento entro il 14° giorno dalla relativa scadenza;
- 15% : in presenza di pagamento entro 90 giorni dalla relativa scadenza (sanzione dimezzata da novella di cui all'art.15 lett.o) del DL158/15 che ha riscritto l'art.13);
- 30% : in presenza di pagamento effettuato dopo 90 giorni dalla relativa scadenza;



ravvedimento per tardivo versamento (art.13 D.Lgs.472/97)

Abbattimento sanzionatorio	Tipologia di ritardo	Sanzione da ravvedimento	%
1/10 del minimo-art.13 lett.a) D.Lgs.472/97	Pagamento entro 15 gg	1/10 dell'1%=0,1%	0,1
1/10 del minimo-art.13 lett.a) D.Lgs.472/97	Pagamento entro 30 gg	1/10 dell'15%=1,5%	1,5
1/9 del minimo-art.13 lett.abis) D.Lgs.472/97	Pagamento entro 90 gg	1/9 dell'15%=1,67%	1,67
1/8 del minimo-art.13 lett.b) D.Lgs.472/97	Pagamento entro 1 anno	1/8 dell'30%=3,75%	3,75



ravvedimento per infedele dichiarazione

Abbattimento sanzionatorio	Tipologia di ritardo	Sanzione da ravvedimento	%
1/9 del minimo-art.13 lett.abis) D.Lgs.472/97+ art.7 D.Lgs.472/97(*vedasi slide successiva)	Dichiarazione entro 30gg dalla presentazione di dich infedele o dalla scadenza del termine dichiarativo (se infedeltà riguarda dich su annualità precedente)	1/9 dell'25%=2,28%	2, 28 (*vedasi slide successiva)
1/9 del minimo-art.13 lett.abis) D.Lgs.472/97	Dichiarazione entro 90gg dalla presentazione di dich infedele o dalla scadenza del termine dichiarativo (se infedeltà riguarda dich su annualità precedente)	1/9 dell'50%=5,56%	5,56
1/8 del minimo-art.13 lett.b) D.Lgs.472/97	Dichiarazione entro 1 anno dalla presentazione di dich infedele o dalla scadenza del termine dichiarativo (se infedeltà riguarda dich su annualità precedente)	1/8 dell'50%=6,25%	6,25



Nota alla tabella precedente* su art.7D.Lgs.472/97

Ad avviso di chi scrive il testo dell'art.7 comma 4bis del D.Lgs.472/97andrebbe interpretato ricomprendendovi anche la dichiarazione infedele, posto che quando si accerta l'infedeltà di una dichiarazione legata ad annualità successive a quella di originaria presentazione viene in realtà contestata di fatto l'omessa presentazione (entro la relativa scadenza) di una dichiarazione fedele .



ravvedimento per omessa dichiarazione

Abbattimento sanzionatorio	Tipologia di ritardo	Sanzione da ravvedimento	%
1/10 del minimo-art.13 lett.c) D.Lgs.472/97+ art.7 D.lgs.472/97	Dichiarazione omessa presentata entro 30 gg	1/10 dell'50%=5%	5
1/10 del minimo-art.13 lett.c) D.Lgs.472/97+ art.7 D.lgs.472/97	Dichiarazione omessa presentata entro 90 gg	1/10 del 100%=10%	10
1/8 del minimo-art.13 lett.b) D.Lgs.472/97 (*vedasi slide successiva)	Dichiarazione omessa presentata entro 1 anno	1/8 del 100%=12,5%	12,5 (*vedasi slide successiva)



Nota alla tabella precedente* su art.13 lett.b) D.Lgs.472/97

La fattispecie della lett.b) è identica a quella della lett.abis), che però trova applicazione solo alla dichiarazione infedele, perchè per l'omessa c'è la più favorevole e specifica precisione della lett.c).

Invece per il periodo tra 91 giorni e l'anno pare logico accordare anche all'omessa l'abbattimento della lett.b) perchè altrimenti non vi sarebbe alcuna specifica % di agevolazione dopo il 91 giorno di ritardo.

fi

9. Agevolazioni “barattabili”



Art.24 D.L.133/14

Di baratto amministrativo si è iniziato a parlare dopo l'approvazione dell'art. 24 del D.L. n. 133/2014, convertito dalla L.164/2014, rubricato “Misure di agevolazione della partecipazione di comunità locali in materia di tutela e valorizzazione del territorio” e prevede per i Comuni la possibilità di definire, con apposita delibera, i criteri e le condizioni per la realizzazione di interventi su progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione al territorio da riqualificare.

La norma precisa che, in relazione alla tipologia dei predetti interventi, i Comuni possono deliberare riduzioni o esenzioni di tributi inerenti al tipo di attività posta in essere. L'esenzione è concessa per un periodo limitato e definito, per specifici tributi e per attività individuate dai Comuni in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere. Tali riduzioni sono concesse prioritariamente a comunità di cittadini, costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute.



Note IFEL

L'art.24 del D.L.133/14 è in realtà norma che - senza far alcun espresso riferimento a tale terminologia- appare ispirata alla promozione della cittadinanza attiva quale modalità di realizzazione del principio costituzionale di sussidiarietà.

In quest'ottica promozionale la norma individua requisiti e condizioni per la (facoltativa) previsione (da parte dei Comuni) di agevolazioni ed esenzioni tributarie, oggetto di due note interpretative IFEL (la seconda- del 22 ottobre 2015- sostitutiva della prima, datata 16 ottobre 2015) e di alcuni specifici pareri della Corte dei Conti (es. quello della Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna: deliberazione n.27/2016 del 9 marzo 2016, depositata il 23 marzo 2016), che ha evidenziato i limiti dell'art.24 in esame nel legittimare agevolazioni consistenti -in realtà- nel baratto tra debiti verso il Comune ed attività sussidiarie prestate dal cittadino debitore.



Art.190 D.Lgs.50/2016

Ferma restando la norma di cui all'art.24, nel 2016 è entrata in vigore una nuova norma (l'art.190 D.Lgs.50/16) che prevede espressamente il “baratto amministrativo” nell'ambito della disciplina del Codice degli Appalti.

In base al suddetto art.190 (rubricato appunto “baratto amministrativo”) gli enti territoriali possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale, sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale.

I contratti possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze o strade, ovvero la loro valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere, interventi di decoro urbano, di recupero e riuso con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati. In relazione alla tipologia degli interventi, gli enti territoriali individuano riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dalla associazione ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa.



Nota evolutiva

Con l'introduzione del baratto amministrativo di cui all'art.190 del D.Lgs.50/2016 si compie una svolta nell'ambito dello sviluppo dei concetti di cittadinanza attiva e sussidiarietà orizzontale.



Agevolazioni ex art.24 D.L.133/14

In materia di agevolazioni l'art.24 D.L.133/14 prevede espressamente una serie di requisiti, sia formali che sostanziali.

Oltre al requisito formale della (preventiva) deliberazione regolamentare del Consiglio Comunale ex art. 52 D.Lgs. n. 446/1997 occorre rispettare i requisiti sostanziali, alcuni dei quali espliciti ed altri impliciti.

Questi i limiti previsti dallo stesso art. 24 e, come sopra visto, da interpretarsi restrittivamente :

- 1) deve trattarsi di agevolazioni o esenzioni da deliberare - “preventivamente”, secondo i suddetti Magistrati - in relazione alla tipologia degli interventi individuati dalla norma;
- 2) tali agevolazioni o esenzioni di tributi devono essere “strettamente” (sempre secondo la Corte conti ER) inerenti al tipo di attività posta in essere;
- 3) l’esenzione può essere concessa per un periodo limitato e definito, per specifici tributi e per attività individuate dai Comuni, in ragione dell’esercizio sussidiario dell’attività posta in essere;
- 4) tali riduzioni sono concesse prioritariamente a comunità di cittadini, costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute.



Vincolo di cui al punto 1

Il vincolo di cui al punto 1) vale sia per le agevolazioni che per le esenzioni. Qualunque agevolazione o esenzione tributaria il Comune voglia prevedere per promuovere la cittadinanza attiva deve essere disciplinata in relazione alla tipologia dei seguenti interventi ammessi dalla norma: pulizia, manutenzione, abbellimento di aree verdi, piazze, strade; interventi di decoro urbano, di recupero e riuso, con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati; valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano.

Elencazione da considerarsi tassativa e relativa ad attività da effettuarsi in via “sostitutiva e alternativa”, quanto meno secondo la prima nota IFEL del 16 ottobre 2015 (sulle cui posizioni sembra essersi in gran parte attestata anche la Sezione Regionale ER della Corte dei conti).



Vincolo di cui ai punti 2) e 4)

Il concetto di “inerenza” declinato al punto 2) impone al Comune di individuare agevolazioni o esenzioni di tributi che siano “strettamente” inerenti al tipo di attività posta in essere nell’ambito dell’esecuzione dell’intervento progettato, con esclusione dell’agevolabilità o esentabilità di fattispecie impositive che rientrino nella mera sfera privata dei singoli cittadini attivi (es. TASI o TARI per le rispettive abitazioni). Sul concetto di “inerenza”, sul suo dover essere una “stretta inerenza” e sulla centralità di questo requisito si è appunto significativamente espressa la stessa Corte conti nel parere sopra esaminato.

Anche il requisito di priorità stabilito al punto 4) riguarda sia le agevolazioni che le esenzioni: in entrambi i casi i Comuni devono concedere le riduzioni, prioritariamente, a comunità di cittadini organizzate in modo formale e stabile (la norma fa riferimento al mondo delle associazioni giuridicamente riconosciute, a cui il legislatore dell’art. 24 attribuisce preferenza nell’accesso alle riduzioni), ferma restando l’accessibilità a dette riduzioni anche dei cittadini singolarmente (anche su questo punto, come già visto, si è soffermata la citata Corte dei conti).



Limiti di cui al punto 3)

I limiti di cui al punto 3) risultano invece legislativamente imposti solo alle ipotesi di esenzione, che come noto esulano dall'autonomo potere regolamentare comunale di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997.

Ne consegue che le ipotesi di esenzione deliberabili dai Comuni a promozione delle attività legate alla realizzazione di progetti di cittadinanza attiva - oltre a dover riguardare tributi inerenti all'attività posta in essere (necessariamente rientrante tra quelle espressamente indicate dallo stesso art. 24) ed essere destinate prioritariamente a comunità di cittadini, costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciute - devono essere disciplinate nel rispetto della loro effettiva temporaneità (periodo di tempo limitato e definito), della loro specificità rispetto ai singoli tributi e della loro riconducibilità alle attività appositamente individuate dai Comuni, in ragione dell'esercizio sussidiario dell'attività posta in essere.

È infatti in tale esercizio sussidiario dell'attività che un trattamento di esenzione trova la propria ragion d'essere e il proprio limite funzionale, quale forma di promozione e riconoscimento del valore e dell'utilità della collaborazione attiva offerta dai cittadini "attivi" coinvolti nella realizzazione del progetto.



Limiti “impliciti” all’agevolabilità

In aggiunta ai limiti sopra evidenziati, nell’ipotizzare le agevolazioni ed esenzioni tributarie di cui all’art. 24 appare poi doveroso valutarne la coerenza con i principi disciplinanti il tributo cui afferiscono (limiti “impliciti”).

Ciò vale soprattutto per un tributo come la TARI, il cui gettito deve coprire integralmente il costo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani ed assimilati: introdurre, infatti, un’esenzione TARI comporta- ove non eterofinanziata- l'accollarne il “costo” a tutti gli altri contribuenti TARI.

Ecco quindi che nel valutare, ad esempio, la previsione di un'esenzione TARI ai sensi dell’art. 24 del D.L. n. 133/2014 appare necessario verificare attentamente non solo l’“inerenza” tra attività sussidiaria ed agevolazione della tassa, ma anche la “coerenza” di una simile agevolazione rispetto alla natura ed ai principi di base della stessa tassa, soppesandone la ragionevolezza e l’opportunità anche sotto questo tipo di aspetto e di ricaduta.



Agevolabilità COSAP

Il tributo probabilmente più “sfruttabile” a questi fini (per “inerenza” e coerenza) appare la TOSAP, posto che l’occupazione di suolo pubblico è spesso tecnicamente necessaria per lo svolgimento degli interventi di cittadinanza attiva, quando non essa stessa addirittura oggetto dell’intervento stesso. Un’analoga agevolazione o esenzione - ispirata all’art. 24 in esame - appare disciplinabile anche ai fini COSAP, sebbene non si tratti tecnicamente di un tributo: al riguardo nulla ha, peraltro, avuto da obiettare la stessa Corte dei conti in commento, considerato che il richiedente Comune -nel porre il proprio quesito - ha espressamente ammesso e documentato di aver regolamentato ed applicato questo tipo di agevolazione.



Agevolabilità TARIG

Potenzialmente inerente e coerente (in parallelo con le suddette ipotesi TOSAP/COSAP) anche un'agevolazione o esenzione per la TARI giornaliera, che si versa unitamente alla TOSAP/COSAP. Ai fini della TARI giornaliera non osta il ragionamento sopra evidenziato con riguardo alla TARI annuale, perché il tema della copertura del costo si pone solo in modo indiretto e marginale, con margini di operatività più ampi per i Comuni. Anche a questo riguardo la Corte dei conti in commento non ha opposto obiezioni, nonostante il richiedente Comune - nel porre il proprio quesito - avesse espressamente ammesso e documentato di aver regolamentato ed applicato questo tipo di agevolazione.



Art.190 D.Lgs.50/16

L'art. 190 del D.Lgs.50/2016, in vigore dal 19/04/2016, consacra formalmente l'istituto del “baratto amministrativo” nell'ambito della disciplina del Codice sugli Appalti distinguendolo (con un ripensamento dell'ultima ora) dagli “interventi di sussidiarietà orizzontale” (in bozza elencati nello stesso art.190 ed ora invece ufficialmente disciplinati all'art.189).

L'art.190 è inserito nella parte IV del D.Lgs.50/16, denominata “Partenariato pubblico privato e contraente generale”, al titolo I “partenariato pubblico privato”, ed è intitolato “Baratto amministrativo”.



specificità

Lo strumento introdotto dall'art.190 ha aspetti del tutto innovativi, rispetto a quello dell'art.24 del D.L.133/14, che resta comunque norma tuttora vigente: diventa strumento per tutti gli enti territoriali (l'art. 24 del D.L. n. 133/2014 lo prevedeva per i Comuni) e si “contrattualizza”, acquisendo autonomia dal principio di sussidiarietà orizzontale a cui restano invece legati gli “interventi” ora disciplinati dall'art.189.

In particolare, in base al comma 1 dell'art. 190 del D.Lgs. 50/2016 gli enti territoriali possono definire con apposita delibera i criteri e le condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale, sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione ad un preciso ambito territoriale che -a differenza che nell'ipotesi di cui all'art.24 del D.L.133/14- non occorre necessiti di riqualificazione.

Gli enti territoriali hanno quindi facoltà di definire- discrezionalmente, con apposita delibera- criteri e condizioni sulla cui base concludere contratti di partenariato sociale



Partenariato pubblico-privato

La definizione del “contratto di partenariato pubblico privato” è contenuta nell’art. 3 lett. eee) del medesimo D.Lgs., secondo cui ha forma scritta e titolo oneroso. In particolare, il contratto di partenariato sociale di cui all'art.190 dovrà rispettare i criteri e le condizioni stabilite (o, per meglio dire, pre-stabilite) dall'ente territoriale nell'apposita deliberazione con cui il Comune può decidere di ricorrere a questo tipo di contratti fissandone – con ampio margine di discrezionalità- modalità e requisiti di realizzazione.

L'oggetto di questi contratti è, invece, stabilito dalla legge : si tratta infatti di contratti che devono avere ad oggetto progetti presentati da cittadini - senza preferenze a seconda che si tratti di cittadini singoli o associati, quindi senza preferenza per le iniziative più strutturate rispetto alle iniziative individuali- in relazione ad un preciso ambito territoriale.



Oggetto dei contratti di partenariato

Questi contratti "possono" riguardare una serie di attività indicate dalla stessa norma: qui, come nell'art.24 del D.L.133/14, resta espresso in modo confuso se le attività oggetto di questi progetti possano essere solo quelle elencate o anche altre; al riguardo la prima nota IFEL sull'art.24 si esprimeva - condivisibilmente- per la tassatività di tale elencazione.

Il parallelismo è agevole anche perché le attività a tal fine elencate dall'art.190 corrispondono tendenzialmente a quelle già richiamate nell'art.24 del D.L.133/14, però con un'importante novità : l'introduzione dell'attività di valorizzazione di aree verdi, piazze o strade mediante iniziative culturali di vario genere.

Introduzione destinata ad ampliare significativamente la tipologia di attività su cui svolgere la progettazione finalizzata alla conclusione di contratti di partenariato sociale.



Possibilità

I contratti di partenariato sociale potranno infatti avere ad oggetto le seguenti attività, distinte a seconda che riguardino:

a) aree verdi e piazze o strade - su tali aree sono possibili attività di

-pulizia

-manutenzione

-abbellimento

-valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere

b) aree e beni immobili inutilizzati- su tali aree/beni sono possibili interventi di

-decoro urbano

-recupero e riuso con finalità di interesse generale.

Sparita, in questo contesto, la formula di chiusura dell'elencazione contenuta nell'art. 24, che richiama "in genere la valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano".



Agevolazioni ex art.190

Gli Enti Locali che abbiano optato per dotarsi di criteri e condizioni per la realizzazione di contratti di partenariato sociale sono tenuti - stante l'espressa e perentoria previsione di cui all'art.190 stesso (frutto di una modifica intervenuta all'ultimo, poco prima della pubblicazione del D.Lgs.)- ad individuare riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dall'associazione, ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa.

Rispetto a quanto previsto dall'art. 24 del D.L. n. 133/2014, le riduzioni ed esenzioni che gli enti territoriali devono riconoscere in caso di contratti di partenariato sociale appaiono - oltre che necessitate- assai discrezionali.

Infatti ai sensi dell'art. 190 comma 1 del suddetto D.Lgs. le riduzioni o esenzioni di tributi individuate dagli enti territoriali devono essere "corrispondenti" al tipo di attività svolta dal privato o dall'associazione o comunque "utili" alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa .



Svanito l'argine dell'“inerenza”

La formulazione dell'art.190 prescinde dal concetto di “inerenza” (cui sono invece legate le agevolazioni tributarie deliberabili ai sensi dell'art.24 D.L.133/14), preferendo legarsi ad un non meglio definito requisito di “corrispondenza”. Stante questa evidente scelta di discontinuità, appare quindi difficile riuscire ad interpretare il nuovo requisito della “corrispondenza” in modo sostanzialmente analogo a quello dell'inerenza.

Tra l'altro non risulta nemmeno chiaro, in questo contesto, se “corrispondenti” al tipo di attività svolta debbano essere le riduzioni o esenzioni in sé (il termine “corrispondenti” si presta, in effetti, ad evocare il concetto di “corrispettivo”, quindi di equivalenza economica quale controprestazione) o, genericamente, i tributi oggetto di riduzione/esenzione; in quest'ultimo caso andrebbe capito in cosa debba consistere tale “corrispondenza” ed in che cosa si differenzi dalla non richiamata “inerenza”.



Discrezionalità molto ampia

Al riguardo, quindi, la discrezionalità concessa all'ente territoriale appare massima: rispetto alle agevolazioni deliberabili ai sensi dell'art.24 del D.L.133/14 sono infatti spariti elementi di indirizzo e contenimento quali:

- il requisito dell'inerenza tra attività svolta e beneficio;
- i limiti imposti alle ipotesi di esenzione da tributi;
- la priorità riconosciuta alle comunità di cittadini costituite in forme associative stabili e giuridicamente riconosciuta.

Resta almeno una discrezionalità a esercitarsi -anche nel nuovo contesto dell'art.190- mediante atti di natura regolamentare, quindi con norme razionali e non discriminatorie: come per l'art.24 del D.L.133/14, anche le agevolazioni di cui all'art.190 devono essere introdotte nei rispettivi regolamenti comunali per poter effettivamente e legittimamente operare, ossia devono essere previste in norme deliberate dal Consiglio Comunale ai sensi dell'art.52 del D.Lgs.446/97.



Baratto e sua contrattualizzazione

Con il nuovo art.190 l'istituto del "baratto amministrativo" acquista, come tale, formale cittadinanza nel nostro ordinamento giuridico.

Ciò nel contesto- probabilmente non a caso- delle modifiche relative al Codice dei Contratti, in cui il "baratto" si contrattualizza (contratto di partenariato sociale) e si affranca esplicitamente dal concetto di "sussidiarietà orizzontale", cui restano legati gli interventi ora individuati dall'art.189 del medesimo D.Lgs.50/2016: passaggio reso ancor più evidente dal fatto che l'attuale testo dell'art.189 (sugli interventi di sussidiarietà orizzontale) era contenuto nello stesso art.190 fino a poco prima della definitiva stesura del D.Lgs.50/2016 così come pubblicato in G.U..

Facile prevedere come la suddetta "contrattualizzazione" possa contribuire a sollevare nuovi specifici interrogativi sia, ad esempio, sull'applicazione dell'IVA, sia circa il reciproco relazionarsi tra le agevolazioni deliberabili ai sensi dell'art.190 del D.Lgs.50/2016 e quelle ai sensi dell'art.24 del D.L.133/14.



Nuovi scenari

Non sorprende che proprio i contratti di partenariato - nella specie quelli di partenariato sociale - siano divenuti oggetto del nuovo “baratto”: sussidiarietà, cittadinanza attiva, partecipazione e partenariato sociale appaiono principi, concetti e strumenti strettamente correlati tra loro anche in chiave evolutiva.

In questo nuovo contesto lo stesso tema della “barattabilità” debito-attività sussidiaria, negata dalla Corte dei Conti nel parere in commento, potrebbe ripresentarsi sotto nuove sembianze e su più larga scala, dato che il “baratto” di cui all'art.190 è strumento a disposizione di tutti gli enti territoriali.

Tutto dipenderà da come gli enti territoriali decideranno di disciplinare – in delibera- i criteri e le condizioni entro cui concludere i contratti di partenariato sociale di cui all'art.190. Si tratterà di stabilire il tipo di progettualità necessaria, le modalità di scelta dei progetti dei cittadini e di finanziamento della relativa spesa, ...tutti aspetti importanti e delicati ai fini di un corretto utilizzo dello strumento.



Esperienze e contributi della C.Conti

La “causa” di questi contratti è esplicitata, di fatto, dalla norma stessa a giustificazione delle agevolazioni tributarie diventate parte integrante dello strumento stesso: l'utilità” per la comunità di riferimento in un’ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa.

Anche in questo caso, come del resto ormai già in tanti altri, sarà solo l'esperienza applicativa a consentire di riempire di contenuti questo strumento e di comprenderne in modo più approfondito limiti e potenzialità.

A mente di ciò, può essere utile tenere indebita considerazione le posizioni che sta assumendo, al riguardo, la Corte dei Conti in alcune interessanti pareri resi su specifici quesiti rivolti alle sezioni regionali di controllo da alcuni enti locali.

Tra le più significative e recenti si segnalano:

Corte Conti E-R , 27/16/PAR;

Corte Conti Lombardia , 225/167PAR;

Corte Conti Veneto, 313/16/PAR.

Grazie per l'attenzione

Samantha Zebri

e-mail: samantha.zebri@comune.bologna.it

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



@Formazioneifel



Facebook



Youtube