

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

Samantha Zebri

Desenzano del Garda (BS), 21 settembre
2017

Titolo Dispensa

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

di Samantha Zebri

*La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa
che si è svolta a Desenzano il 21/09/2017.*

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

Il procedimento tributario e lo stesso provvedimento tributario pur rientrando nel genere del diritto amministrativo si caratterizzano per la loro specialità, con conseguente necessità di tener conto del fatto che definizioni, regole ed istituti di diritto amministrativo generale possono non trovare diretta applicazione in ambito tributario o risultare addirittura inapplicabili.

Particolare rilevanza, in questo contesto, assume il tema della "nullità" dell'atto tributario, anche in virtù delle recenti novelle della L.241/90 in materia.

Secondo la sezione tributaria della Corte di cassazione - che si è al riguardo espressa nella 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. La materia tributaria si conferma - secondo i giudici della Suprema Corte - un sottosistema del diritto amministrativo in cui le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo possono trovare applicazione solo se non derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo. Sulla base di questo assunto viene quindi affermata la particolarità della "nullità" nel diritto tributario, che in considerazione delle specificità del processo tributario (D.Lgs. n. 546/1992) rientra -insieme all'annullabilità - tra le invalidità del provvedimento da far valere tempestivamente in giudizio con ricorso.

1.1 La nullità nel diritto amministrativo "generale"

Nel 2005 è stato introdotto nella Legge n. 241/90 (c.d. Legge sul procedimento amministrativo) il nuovo art. 21-septies, che disciplina la "nullità" del provvedimento amministrativo: nullità "strutturale" (per carenza degli elementi essenziali del provvedimento), nullità per violazione o elusione di giudicato, nullità per difetto assoluto di attribuzione e nullità c.d. testuali (ossia per espressa previsione di legge speciale).

Le ipotesi di "annullabilità" del provvedimento amministrativo sono state invece disciplinate dall'art. 21-octies della medesima L. n. 241/1990, che prevede l'annullabilità di un provvedimento amministrativo in presenza di incompetenza relativa, violazione di legge ed eccesso di potere.

La nullità amministrativa si caratterizza - oltre al resto - per l'inegabile efficacia interinale degli atti (che fino alla pronuncia giudiziale di nullità producono effetti proprio perché i provvedimenti amministrativi sono per natura esecutivi ed esecutori), per la mancanza di previsioni amministrative generali che indichino gli elementi essenziali di un provvedimento amministrativo (con la conseguenza che secondo le teorie negoziali detti elementi vanno mutuati dal diritto privato, mentre la teoria autonomistica predilige una loro ricostruzione più fedele alle peculiarità dell'attività amministrativa), per una tutela giurisdizionale *sui generis*¹ dettata dall'art. 31 comma 4, c.p.a. (di cui al D.Lgs. n. 104/2010) che impone un termine decadenziale di 180 giorni per azionarla in giudizio riconoscendone invece l'imprescrittibilità a livello di eccezione e di rilevanza d'ufficio da parte del giudice.

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.

Con riferimento al caso esaminato i giudici arrivano ad escludere che un atto di accertamento tributario possa ritenersi "nullo" con effetti analoghi a quelli della tipica nullità di diritto amministrativo, tra cui la possibilità di rilevare la nullità - anche d'ufficio da parte del giudice - oltre l'ordinario termine di impugnazione dell'atto tributario (60 giorni dalla sua notifica).

1.2 Il caso *sub iudice*

I giudici di questa sentenza esaminano un caso risalente al 2007, quando la L.

¹ Nel diritto civile l'azione di nullità è imprescrittibile. L'annullabilità del provvedimento amministrativo è invece soggetta al termine di 60 giorni previsto dall'art. 29 del medesimo C.P.A.

n. 241/1990 era già stata integrata dalle previsioni in materia di nullità (art. 21-*septies*) e annullabilità (art. 21-*octies*) ma non era ancora stato approvato l'attuale Codice del Processo Amministrativo che nel 2010 ha disciplinato sia l'azione di nullità (art. 31, comma 4) che l'azione di annullamento (art. 29).

Questa premessa ha lo scopo di chiarire preventivamente il perché la Cassazione si sia trovata a doversi esprimere su una sentenza di CTR in cui era stata valorizzata un'ipotesi di nullità relativa ad atti prodromici ormai definitivi; ciò però non priva di valore questa pronuncia, che rappresenta comunque un punto fermo nella corretta ricostruzione ed applicazione delle ipotesi di nullità in materia tributaria.

La Commissione tributaria di secondo grado di Trento aveva annullato, per vizio di nullità degli avvisi presupposti, una cartella di pagamento argomentando sul fatto che agli atti impositivi - riconducibili nella generale categoria degli atti amministrativi - trovavano applicazione le norme della Legge 7 agosto 1990, n. 241 sul procedimento amministrativo, tra cui anche l'articolo 21-*septies* (nullità del provvedimento); a loro avviso la radicale invalidità dell'atto tributario doveva ritenersi deducibile dal contribuente *“senza i rigori tipici, anche relativamente ai termini decadenziali, e quindi anche traducendola in un motivo di ricorso proposto avverso un atto che deriva i propri effetti da un atto prodromico affetto da nullità, quand'anche non impugnato dal destinatario”*.

Nella specie i Giudici d'appello avevano accertato la nullità degli avvisi di accertamento (prodromici alla cartella oggetto di ricorso) in quanto l'illeggibilità delle firme apposte sugli atti rendeva impossibile, in assenza anche di altri elementi, l'imputazione degli stessi al Capo dell'ufficio o ad un funzionario da quello delegato, con conseguente invalidità derivata delle cartelle di pagamento opposte.

La sentenza è stata impugnata per cassazione dalla Agenzia delle Entrate per contestare - oltre al resto - il ragionamento dei giudici d'appello secondo cui l'intervenuta *“definitività”* - per omessa impugnazione - degli avvisi di accertamento notificati alla contribuente non precludeva alla società di adire egualmente il Giudice tributario impugnando l'atto esecutivo consequenziale (cartella di pagamento) per far valere il vizio di radicale nullità dei provvedimenti impositivi presupposti in quanto privi degli *“elementi essenziali”* di validità ai sensi della Legge n. 241/1990, art. 21-*septies*.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate infatti:

- i vizi di invalidità dell'atto amministrativo (annullabilità; nullità) non sono in alcun modo assimilabili al fenomeno della *“inesistenza”*, atteso che l'atto invalido deve ritenersi comunque esistente e produttivo di effetti finché non viene rimosso, mentre l'atto inesistente è un *“non-atto”*;
- gli atti affetti da invalidità sono, pertanto, soggetti ad impugnazione nei termini di legge, mentre l'azione volta ad accertare la inesistenza dell'atto è imprescrittibile;
- gli atti tributari possono essere impugnati solo per vizi propri, non essendo consentito far valere la invalidità derivata dell'atto impugnato per vizi dell'atto presupposto divenuto definitivo.

1.3 La valutazione della Cassazione

Secondo i giudici della Suprema Corte, non si ravvisano impedimenti - diversi dagli stessi limiti espressamente indicati dalla medesima legge sulla disciplina del procedimento amministrativo² (Legge n. 241 del 1990, art. 13, comma 2; art.

2 *Ex pluribus*: Cass., Sez. 5, Sentenza 28 ottobre 2003, n. 16161 - con riferimento alla Legge n. 241 del 1990, art. 18, comma 2 -; id. Sez. 5, Ordinanza 27 settembre 2011, n. 19675 - con riferimento alla Legge n. 241 del 1990, art. 3, comma 4 -; id. Sez. 5, Sentenza 17 giugno 2011, n. 13321 - con riferimento alla Legge 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, commi 3, artt. 22 ss., anteriormente all'entrata in vigore della Legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 -; id. Sez. 5, Sentenza 15 febbraio 2013, n. 3754 - che ritiene

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).

I giudici ricordano però anche come l'unica invalidità dell'atto conosciuta dal diritto tributario nelle varie discipline relative ai singoli tributi sia quella della nullità (nella quale sono indifferentemente raggruppati i vizi di natura formale e sostanziale dei provvedimenti³) ed osservano - molto acutamente - come il carattere innovativo che deve essere riconosciuto all'art. 21-*septies* della L. n. 241/1990 introdotta nel 2005 valga quindi non per il diritto tributario, bensì per quello amministrativo: con il 21-*septies* i "vizi di nullità"⁴ degli atti amministrativi sono stati distinti dai tradizionali "vizi di annullabilità" di cui all'art. 21-*octies*⁵ della medesima Legge n. 241/1990 (vizi di legittimità: violazione di legge, eccesso di potere, incompetenza relativa).

Ciò che impedisce di ricondurre la nullità "tributaria" a quella "amministrativa" è soprattutto la speciale disciplina della impugnazione dei provvedimenti tributari, come già osservato dalla Suprema Corte della precedente sentenza n. 25508/2013 che ora, in questa nuova sentenza i giudici intendono integrare.

In mancanza di una nozione unitaria del vizio di nullità dell'atto giuridico, spetta al Legislatore la scelta più opportuna delle discipline degli istituti giuridici e delle forme di tutela giudiziaria dei diritti e degli interessi; da qui la necessità di verificare come il vizio di nullità si atteggi nel diritto tributario rispetto al vizio di annullabilità.

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

applicabile il principio generale in tema di "annullamento" degli atti amministrativi, di cui alla Legge 7 agosto 1990, n. 241, art. 21-*octies*, comma 2, -; id. SS.UU., Sentenza 18 settembre 2014, n. 19667 - che rileva la oggettiva continuità tra le norme della Legge n. 241 del 1990 e quelle della Legge n. 212 del 2000 che le hanno recepite-. Peraltro anche anteriormente alla introduzione della Legge n. 212 del 2000 era stata riconosciuta la estendibilità anche gli atti tributari - cartelle di pagamento emesse ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-*bis* - delle norme sull'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi, in via generale imposto dalla Legge 7 agosto 1990, n. 241, art. 3: cfr. Corte cost. ord. 21 aprile 2000, n. 117; id. ord. 9 novembre 2007, n. 377).

3 Art. 37-*bis*, commi 4 e 5, art. 42, commi 1 e 2 - in relazione al comma 3 -, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 4; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, commi 2, 3, 4 e 5; D.L. 31 dicembre 2007, n. 248, art. 36, comma 4 ter, conv. in Legge 28 febbraio 2008, n. 31; D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 2-*bis*; D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 34, comma 2-*bis*, art. 35, comma 2-*bis*, art. 60; D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, art. 13, comma 1; art. 6, comma 5, art. 11, comma 2, art. 12, comma 7 - nella interpretazione fornita da Cass., SS.UU., Sentenza 29 luglio 2013, n. 18184 -, Legge n. 212 del 2000; D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, commi 2 e 7, art. 17, comma 1. L'"annullamento" dell'atto è relegato in via esclusiva all'esercizio dei poteri di autotutela dell'Amministrazione finanziaria: Legge 27 dicembre 2002, n. 289, art. 9-*bis*, comma 4; D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 8; D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2-*quater*, comma 1, conv. in Legge 30 novembre 1994, n. 656).

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

5 Art. 21-*octies* L. n. 241/90: "1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. 2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".

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.

1.4 La nullità “tributaria”

Il vizio di nullità dell’atto tributario appare in realtà disciplinato, dal diritto tributario, alla stregua di un vizio di legittimità: infatti, al pari dei vizi di annullabilità, può essere dedotto dal contribuente soltanto attraverso i motivi di ricorso, da proporre avanti le Commissioni tributarie nel termine di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21; in mancanza di ricorso, il provvedimento tributario viziato da “nullità” si consolida, rendendo definitivo il rapporto obbligatorio sottostante e legittimando l’Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta⁶.

La trasposizione della disciplina del vizio di nullità - tale per cui, in difetto di tempestiva impugnazione da parte del contribuente dell’atto impositivo affetto da “nullità”, tale vizio di invalidità possa, comunque, essere fatto valere per la prima volta con la impugnazione dell’atto consequenziale (cartella di pagamento), trattandosi di vizio rilevabile anche “ex officio” in ogni stato e grado del processo - appare quindi in oggettivo contrasto con il sistema del diritto e del processo tributario.

Le “nullità” tributarie sono infatti equiparabili ai vizi di legittimità (formali o sostanziali) dell’atto che, se riscontrati dal Giudice tributario, comportano una pronuncia di “annullamento” del provvedimento impositivo opposto.

Il regime di tipo impugnatorio proprio del giudizio tributario comporta che le “nullità di diritto tributario” debbano essere eccepite ad istanza di parte (eccezioni in senso stretto) e non possano essere rilevate di ufficio, soggiacendo pertanto, sia ai termini di decadenza per la proposizione della impugnazione dell’atto tributario, sia alle preclusioni interne alle fasi ed ai gradi del giudizio tributario.

Da qui, ad avviso della Cassazione, la palese violazione della disciplina normativa positiva da parte dei giudici d’appello nel ritenere che la “nullità tributaria” sarebbe divenuta - a seguito della Legge n. 15 del 2005 modificativa della Legge n. 241 del 1990 - rilevabile di ufficio in qualsiasi stato e grado del processo tributario.

La legislazione tributaria è infatti volta ad una sostanziale equiparazione dei vizi di nullità degli atti impositivi ai vizi di legittimità dell’atto amministrativo, sottoposti al regime della invalidità - annullabilità, con conseguente esclusione di una generale rilevabilità “ex officio” di detti vizi da parte del Giudice di merito e di legittimità.

L’impedimento alla rilevabilità d’ufficio (ossia da parte del giudice) del vizio di “nullità tributaria” è, infatti, il derivato della scelta del modello processuale di tipo impugnatorio che il Legislatore si è determinato ad adottare, nell’esercizio dell’ampia discrezionalità politica che gli è riservata nella conformazione degli istituti processuali⁷, e che -come ripetutamente affermato dalla Corte costituzionale - incontra il solo limite della manifesta irragionevolezza delle scelte compiute⁸.

6 Per i Giudici della Suprema Corte non vi è dubbio che anche nei rapporti tributari - attraverso i quali viene garantita l’acquisizione delle risorse finanziarie indispensabili al funzionamento dell’Organizzazione pubblica ed all’esercizio delle funzioni amministrative e dei servizi pubblici essenziali - debbano riscontrarsi le medesime esigenze di certezza e stabilità che hanno indotto il Legislatore del 2005 a sottoporre a decadenza anche l’“azione di nullità” esercitata nel giudizio amministrativo e ad escludere la previsione di ipotesi di “nullità c.d. virtuale” degli atti amministrativi.

7 Corte cost. sentenza 11 novembre 2011, n. 304.

8 Corte cost. sentenze 26 giugno 2007, n. 237; id. 18 febbraio 2010, n. 52; id. 10 maggio 2012, n. 117.

Il processo tributario è strutturato secondo un meccanismo d'instaurazione imperniato sulla impugnazione degli atti nominativamente indicati dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 (nonché di quegli altri atti, emessi dalla Amministrazione finanziaria, che, se pure non compresi nell'elenco, sono comunque idonei a produrre i medesimi effetti giuridici nei confronti del destinatario-contribuente), ed il cui oggetto è rigorosamente circoscritto al controllo di legittimità formale e sostanziale dell'atto impugnato.

Il giudizio tributario si connota per essere un giudizio di "impugnazione - merito", in quanto finalizzato non solo ad eliminare l'atto impugnato, ma anche - ove il contribuente non si limiti a dedurre con il ricorso esclusivamente vizi di validità dell'atto - alla pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario, sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria; tuttavia resta un giudizio pur sempre definito entro i limiti oggettuali posti, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, dagli specifici motivi dedotti nel ricorso introduttivo proposto dal contribuente⁹.

Nel processo tributario -caratterizzato dall'impugnazione dell'atto tributario per vizi formali o sostanziali- l'indagine sul rapporto sostanziale è limitata ai soli motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente abbia specificamente dedotto nel ricorso introduttivo di primo grado; ne consegue che, ove il contribuente abbia inteso limitare la materia controversa ad alcuni determinati vizi di validità dell'atto impugnato, il giudice deve attenersi all'esame di essi e non può, "d'ufficio", annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti (anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio) perché tali ulteriori profili di illegittimità risultano estranei all'oggetto della controversia¹⁰.

1.5 Il principio di diritto

La Suprema Corte in questa sentenza esprime il seguente principio di diritto, destinato a chiarire natura e limiti processuali della nullità tributaria:

"Alla sanzione della "nullità" comminata dal D.P.R. n. 600 del 1973, articolo 42, comma 3, all'avviso di accertamento privo di sottoscrizione, delle indicazioni e della motivazione di cui al precedente comma 2, o ad al quale non risulti allegata la documentazione non anteriormente conosciuta dal contribuente, al pari delle altre norme che prevedono analoghe ipotesi di "nullità" degli atti tributari nelle diverse discipline d'imposta, non è direttamente applicabile il regime normativo di diritto sostanziale e processuale dei vizi di "nullità" dell'atto amministrativo -che hanno trovato riconoscimento positivo nella Legge n. 241 del 1990, art. 21-septies e sistemazione processuale nel D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104, art. 31, comma 4, (CPA) nell'autonoma azione di accertamento della nullità sottoposta a termine di decadenza, e nella attribuzione del potere di rilevazione *ex officio* da parte del Giudice amministrativo-, atteso che l'ordinamento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo, con il quale è in rapporto di *species ad genus*, potendo pertanto trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo, ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo, la scelta operata dal Legislatore, nella sua piena discrezionalità

⁹ Cass., Sez. 5, 29 settembre 2006, n. 20516; id. Sez. 5, 11 maggio 2007, n. 10779; id. Sez. 5, Sentenza 20 ottobre 2011, n. 21759.

¹⁰ L'oggetto del giudizio, circoscritto ai motivi di ricorso, può essere modificato solo nei limiti consentiti dalla disciplina processuale e, cioè, con la presentazione di "motivi aggiunti", consentita però, dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 24, nel solo caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione" (cfr. Cass., Sez. 5, Sentenza 22 settembre 2011, n. 19337).

politica, di ricomprendere nella categoria unitaria della “nullità tributaria” indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell’atto tributario (ric conducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità - annullabilità, dovendo essere gli stessi tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in difetto del quale il provvedimento tributario -pure se affetto da vizio “nullità” - si consolida, divenendo definitivo e legittimando l’Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta).

Consegue che si pone in oggettivo conflitto con il sistema normativo tributario l’affermazione secondo cui, in difetto di tempestiva impugnazione dell’atto impositivo affetto da “nullità”, tale vizio possa comunque essere fatto valere per la prima volta dal contribuente con la impugnazione dell’atto consequenziale, ovvero che, emergendo il vizio dagli stessi atti processuali, possa, comunque, essere rilevato di ufficio dal Giudice tributario, anche in difetto di norma di legge che attribuisca espressamente tale potere”.

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).

Il suddetto regime amministrativo risulta infatti incompatibile con le specificità degli atti tributari relativamente ai quali il Legislatore, nella sua discrezionalità, ha configurato una categoria unitaria d’invalidità-annullabilità.

Ciò significa che il contribuente che intenda far valere un vizio di nullità dell’atto tributario deve impugnarlo tempestivamente (entro il termine decadenziale di cui all’art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992) per scongiurare il definitivo consolidarsi della pretesa tributaria; in caso contrario, il contribuente non potrà invocare quel vizio di nullità in un eventuale successivo giudizio avverso l’atto consequenziale né il giudice, in assenza di tempestivo specifico motivo di ricorso relativo al vizio di nullità, potrà rilevare detto vizio d’ufficio, anche nell’ipotesi che detto vizio emerga dagli atti processuali. Nello stesso senso anche la recente Cass.2017.

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

L’attività istruttoria è fondamentale ai fini sia della corretta applicazione del tributo sia della tenuta in giudizio del relativo provvedimento impositivo.

La motivazione ed il conteggio del dovuto devono infatti essere coerenti con i risultati dell’istruttoria ed in giudizio l’ente impositore dovrà “provare” quanto emerso in istruttoria.

La conduzione di un’efficace ed efficiente attività istruttoria è in grado quindi di garantire il buon andamento dell’attività impositiva e di dilazionare il contenzioso.

Centrale, specie di recente, è il ruolo del “contraddittorio” con il contribuente, anche in fase istruttoria con previsione di casi di sua obbligatorietà (come meglio precisato nel capitolo sul contraddittorio endo-procedimentale) e conseguente rilevanza degli esiti di esso anche relativamente ai contenuti dell’atto impositivo e della relativa motivazione.

Per imposte come l’IMU l’attività istruttoria si svolge prevalentemente in ufficio (“a tavolino”), ma ci sono altri tributi in relazione ai quali l’ente impositore deve ricorrere ad ulteriori strumenti che gli consentano di rilevare aspetti non

immediatamente desumibili da documenti (quali dichiarazioni, planimetrie, contratti,). Nel caso di un magazzino, ad esempio, il solo esame della planimetria catastale e la relativa misurazione non sempre riescono a dar conto di tutto quanto occorre considerare ai fini della corretta applicazione della tassa rifiuti. Ciò sia perché un locale può risultare concretamente adibito a magazzino pur non essendo accatastato come tale, sia perché ai fini della detassabilità prevista dall'art. 1, comma 649, terzo periodo, della Legge n. 147/2013 occorrono elementi sulla cui base valutare non solo il rapporto funzionale ed esclusivo del magazzino rispetto all'area di produzione di rifiuto speciale non assimilabile, ma anche la tipologia di materiali ivi depositati per rilevare se (ed in che proporzione) vi siano tra essi "materie prime" e/o "merci".

Ai fini della corretta applicazione della tassa è sempre stato fondamentale rilevare l'effettiva destinazione d'uso di un locale o di un'area esterna (tassabile solo se ed in quanto operativa).

Ragion per cui, una volta che i Comuni hanno potuto disporre - specie negli ultimi anni - delle planimetrie catastali, i sopralluoghi sono restati lo strumento d'elezione per rilevare l'utilizzabilità e/o l'effettiva destinazione d'uso di un locale/area ai fini della corretta individuazione della superficie tassabile e della tariffa sulla cui base quantificare la tassa.

2.1 I sopralluoghi

La possibilità di effettuare sopralluoghi era già espressamente prevista dalle precedenti normative per TARSU (art. 73 D.Lgs. n. 507/1993) e TARES (art. 14, comma 36, D.L. n. 201/2011).

In più, però, in materia di IUC (quindi anche di TARI) il funzionario responsabile ai sensi dell'art. 1, comma 692 ss., Legge n. 147/2013 può optare per l'accesso in via immediata e ordinaria senza, ad esempio, dover previamente procedere all'invio di questionari o a richiedere dati ad altri Uffici, come imponevano invece le norme relative ai previgenti prelievi sui rifiuti.

Ai sensi del succitato comma 692 il funzionario responsabile IUC - ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari - può inviare questionari al contribuente, richiedere dati¹¹ e notizie a Uffici pubblici ovvero a Enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni.

In TARI, quindi, l'accesso è "libero", nel senso che non è più normativamente riservato a determinate categorie di soggetti e non è più limitato alla sola rilevazione della destinazione e della misura delle superfici, com'era invece in TARSU, ad esempio.

L'effettuare un sopralluogo è una scelta operativa da ponderarsi ovviamente comparando costi e benefici, posto che da un lato è attività impegnativa per il Comune (che vi deve dedicare personale e tempo), dall'altro è comunque un'attività invasiva nei confronti del contribuente, da limitarsi quindi ai soli casi di effettiva necessità anche laddove sia lo stesso contribuente a richiedere il sopralluogo.

A prescindere dall'effettuazione del sopralluogo resta ferma la possibilità di accertare le superfici ai fini TARI sulla base di presunzioni semplici, come previsto dall'art. 1, comma 694, Legge n. 147/2013.

11 Rispetto alle previsioni in materia di TARSU (art. 73 D.Lgs. n. 507/1993), ad esempio, non si parla più di richiedere dati al contribuente (i tempi sono cambiati e l'Ufficio deve recuperare da sé i dati contenuti in pubblici registri), si possono chiedere dati ed informazioni ad altri Uffici pubblici e ad Enti di gestione di servizi pubblici (in TARSU la norma invece faceva riferimento ad "Enti pubblici anche economici") e soprattutto in IUC (come nell'abrogata TARES) è possibile chiedere dati e info massivi (mentre in TARSU la norma - art. 73, comma 3 - disponeva che dati e notizie richiedibili ad altri Uffici dovessero essere "rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti").

2.2 Gli agenti accertatori

Perché un sopralluogo possa valere come prova in giudizio - oltre che come spunto per un accertamento puramente induttivo - occorre che sia effettuato da personale provvisto di specifiche qualifiche.

In mancanza di disponibilità e tempo della Polizia Municipale i Comuni possono sfruttare la possibilità offerta dall'art. 1, commi 179 ss., della Legge n. 296/2006, in materia di "accertatore tributario".

Secondo la citata normativa 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 (ad eccezione delle violazioni del Codice della Strada)¹², 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'art. 52, comma 5, lett. b), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni.

In tal caso i verbali di accertamento redatti da questi "agenti accertatori" acquistano l'efficacia di atto pubblico (art.2699¹³ e 2700¹⁴ c.c.), secondo quanto previsto dall'art. 68, comma 1, della Legge 23 dicembre 1999, n. 488¹⁵, fermo restando ovviamente che la procedura sanzionatoria amministrativa resta in ogni caso di competenza degli Uffici degli Enti Locali.

Comuni e Province (e, oggi, Città Metropolitane) possono conferire le funzioni di cui al citato art. 1, comma 179, Legge n. 296/2006 ai propri dipendenti e/o ai dipendenti 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.

Ovviamente, 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.

Organizzare questo tipo di corso può sembrare complesso, ma non lo è.

Normalmente si procede con determinazione dirigenziale in cui si chiariscono oggetto del corso, destinatari, finalità, programma, ore di aula, tipo di esame e relative modalità di valutazione, docente, eventuali costi ("nulli", se il corso è tenuto da un dirigente o funzionario dell'ente stesso).

Una volta effettuate le ore di lezione previste i partecipanti al corso sono chiamati a sostenere la prova d'esame, sulla cui base vengono valutati idonei o meno alla nomina.

Della correzione delle prove d'esame viene normalmente redatto apposito verbale, sulla cui base - con successiva determinazione - si dà atto dell'idoneità

¹² I poteri di cui al comma 179 non includono, comunque, la contestazione delle violazioni delle disposizioni del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, e successive modificazioni.

¹³ Art.2699 c.c.: "L'atto pubblico e' il documento redatto, con le richieste formalità, da un notaio o da altro pubblico ufficiale autorizzato ad attribuirgli pubblica fede nel luogo dove l'atto e' formato."

¹⁴ Art.2700 c.c.: "L'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti."

¹⁵ Art.68 c.1 L.488/1999: " I commi 132 e 133 dell'articolo 17 della legge 15 maggio 1997, n. 127, si interpretano nel senso che il conferimento delle funzioni di prevenzione e accertamento delle violazioni, ivi previste, comprende, ai sensi del comma 1, lettera e), dell'articolo 12 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, e successive modificazioni, i poteri di contestazione immediata nonché di redazione e sottoscrizione del verbale di accertamento con l'efficacia di cui agli articoli 2699 e 2700 del codice civile."

e si procede alla nomina ad accertatore tributario di chi ha ottenuto il sufficiente punteggio nella prova finale.

I “nominati”, muniti di tesserino o copia dell'atto di nomina, possono quindi iniziare la propria attività di accertatori tributari effettuando sopralluoghi ai fini (anche) TARI e sottoscrivendo verbali di accertamento muniti di fede privilegiata e producibili in giudizio a fini probatori.

Ovvio comunque che il verbale di sopralluogo, sia pure sottoscritto da un agente accertatore munito della qualifica di pubblico ufficiale, resta soggetto ai limiti probatori che caratterizzano ogni verbale di sopralluogo, con particolare riferimento al fatto che nel verbale si attesta cosa sussiste oggi (che può essere diverso da quanto sussisteva ieri o da quanto sussisterà domani).

2.3 Il verbale di sopralluogo

Il sopralluogo trova formalizzazione del verbale di sopralluogo, che viene sottoscritto dall'agente verbalizzante e dalla controparte, normalmente presente alle operazioni.

Ad esso possono poi essere allegate fotografie scattate durante l'ispezione e la misurazione, se ed in quanto vi sia a tal fine l'autorizzazione della controparte.

Quando si debba effettuare un sopralluogo presso un'utenza non domestica in cui sia presente un'attività di lavorazione, specie se potenzialmente produttiva di rifiuto speciale non assimilabile, occorre che l'agente accertatore presti particolare attenzione alla rilevazione dei locali e delle aree ad uso magazzino.

Questo perché, come sappiamo, il disposto dell'art. 1, comma 649, della Legge n. 147/2013 impone ai Comuni di regolamentare e applicare l'ivi prevista detassazione destinata ai magazzini di materie prime e/o merci esclusivamente e funzionalmente collegati ad un'area di produzione di rifiuti speciali non assimilabili.

Occorre tener presente che è proprio in base alle risultanze di questo verbale che l'Ufficio comunale dovrà svolgere la propria attività di *back office* (di accertamento o di validazione della denuncia, a seconda dei casi).

Conseguentemente il verbale dovrà contenere informazioni sufficienti a permettere all'operatore di *back office* di inserire correttamente in banca dati le superfici rilevate ai fini della loro corretta tassazione (sia in mq che per tariffa).

Infatti in caso di magazzini è possibile debba essere valorizzata la presenza di rifiuti di imballaggio terziari (non assimilabili), cui può essere stata associata una determinata percentuale di riduzione della superficie tassabile del magazzino stesso; inoltre - ai fini dell'applicazione di quanto disposto dall'art. 1, comma 649, terzo periodo della Legge n. 147/2013 - bisogna poter accertare la sussistenza dei requisiti di accesso alla relativa detassazione di superficie, ossia:

- la presenza, in quel contesto, di un'area di produzione di rifiuto speciale non assimilabile;
- la presenza, il tipo, il numero e le superfici di locali e/o aree di deposito;
- la sussistenza di elementi in base ai quali i depositi ivi presenti possano o no ritenersi esclusivamente e funzionalmente collegati all'esercizio;
- se e dove nei suddetti depositi (esclusivamente e funzionalmente collegati all'esercizio dell'attività produttiva di rifiuto speciale non assimilabile) risultino stoccate “materie prime” e/o “merci”.

È evidente a chiunque la delicatezza di questa attività e la difficoltà di dare indicazioni agli agenti accertatori, che dovranno essere molto ben preparati sia sul quadro normativo (di legge e regolamento), sia sulle necessità conoscitive dell'operatore di *back office* che dovrà poi processare quel verbale in banca dati.

In tali ipotesi di tratterà con ogni probabilità di un'attività di verbalizzazione caratterizzata non solo dai contenuti sperimentali (com'è logico che sia),

ma soprattutto dalla necessità dell'agente accertatore di ricevere tempestivamente un *feed back* dal *back office*, soprattutto laddove il verbale presenti lacune tali da renderlo improcessabile.

Infatti è assai complicato, a tavolino, fornire agli agenti accertatori la "ricetta infallibile" per individuare e rilevare correttamente un magazzino.

Capire cosa possa essere valorizzato quale elemento idoneo e sufficiente a dimostrare che un deposito sia esclusivamente collegato ad un'attività di lavorazione è indiscutibilmente un'attività da svolgersi sul campo.

Tuttavia questo compito può essere alleggerito a monte, con norme regolamentari e indicazioni operative in grado di semplificare il più possibile il quadro di riferimento.

Ad esempio andrebbe chiarito - a beneficio non solo dell'agente accertatore e dell'operatore di *back office*, ma soprattutto dei contribuenti utenze non domestiche potenzialmente interessati da queste detassazioni di superficie - in che condizioni debba trovarsi un magazzino per essere rilevato come "esclusivamente collegato" all'attività di produzione.

Allo stesso modo andrebbe precisato se - ai fini del "collegamento funzionale" del deposito all'area di produzione - occorra necessariamente la comunicabilità dei locali o la contiguità o se, al contrario, possano ritenersi funzionali anche depositi siti ad una ragionevole distanza dall'area di produzione.

A ciò si aggiunga che se il concetto di "materia prima" risulta abbastanza intuitivo, non può dirsi proprio lo stesso per quello di "merce", che offre spazi a chi strumentalmente (e impropriamente) tenti di farvi rientrare anche il prodotto semi-lavorato o finito.

Le nuove problematiche legate alla tassazione dei locali ed aree ad uso magazzino riportano in primo piano l'attività di sopralluogo, imponendone tuttavia una rivisitazione operativa laddove si tratti (come presumibilmente accadrà assai spesso) di rilevare depositi in presenza di attività di lavorazione.

Come evidenziato, occorre che l'attività di sopralluogo venga programmata ed effettuata da personale preparato che abbia ben presenti sia il quadro normativo di riferimento, sia le finalità operative a cui è preordinata.

Occorre poi che tale personale sia supportato nella propria attività anche dal feedback di chi poi processa - in sede di *back office* - il relativo verbale di sopralluogo nella banca dati TARI.

Questa iterazione tra accertatore e personale di *back office* consente all'operatore di acquisire sempre maggior consapevolezza dei "risultati" della propria attività di rilevazione, mentre l'Ufficio può essere messo a conoscenza di specifiche problematiche e criticità ai fini di una loro soluzione concertata e condivisa.

Questa sinergia dovrebbe ottimizzare lo strumento offerto dal "sopralluogo" ed il suo prodotto formale (il verbale di sopralluogo), che - se redatto da un agente di Polizia Municipale o da un accertatore nominato ai sensi dell'art. 1, comma 179, della Legge n. 296/2006 - gode di fede privilegiata e può essere usato in giudizio quale valido elemento probatorio a favore dell'Amministrazione.

2.4 L'agente accertatore di nomina comunale: uno strumento istruttorio spesso sottovalutato.

La figura dell'agente accertatore presuppone -oltre alla suddetta qualifica di dipendente dell'ente locale o dell'affidatario- il possesso almeno del diploma di scuola media superiore, la frequenza di un apposito corso di preparazione e qualificazione organizzato a cura dell'Ente Locale stesso ed il superamento del relativo esame di idoneità. Ovviamente, 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 corso di preparazione deve essere organizzato dall'ente locale presso il quale dovranno prestare servizio i nominandi agenti. I passaggi necessari a tal fine sono:

- 1) determinazione dirigenziale di organizzazione del corso;
- 2) svolgimento del corso in aula, comprovato da fogli di presenza sottoscritti dai presenti;
- 3) esame di idoneità dei candidati partecipanti al corso, con relativa verbalizzazione della correzione delle prove;
- 4) determinazione dirigenziale con cui dare atto dell'idoneità e procedere alla nomina ad "agente accertatore" di chi ha ottenuto il sufficiente punteggio nella prova finale.

2.5 Il potere di accertamento

L'attività di accertamento dei tributi locali è attività amministrativa di tipo particolare, perché disciplinata da specifiche disposizioni (L.296/06 art 1 commi 161 e ss.) che prevedono il relativo termine di decadenza per l'esercizio del relativo potere (il 31 dicembre del 5° anno successivo, senza più distinzioni tra atti di liquidazione, accertamento in rettifica o per omessa dichiarazione), i requisiti dell'atto (tra cui spicca la "motivazione", che non deve essere stereotipata ma resta ancorata alla necessità di consentire al contribuente di difendersi adeguatamente alla luce dell'an e del quantum accertato e di limitare le ragioni adducibili dall'ufficio accertatore nella successiva fase contenziosa, senza però arrivare in nessun modo a coincidere con la "prova" processuale),... Implicita poi la vigenza di vari principi generali, anche di derivazione europea, tra cui – oltre ai principi di ragionevolezza e non discriminazione- anche il principio di proporzionalità e non esorbitanza.

Importante anche l'aspetto del cosiddetto "ne bis in idem" , relativo alla riedizione del potere di accertamento: non è previsto, per i tributi locali, il c.d. accertamento "integrativo", per cui nell'eventuale riesame di atti di accertamento (con o senza contestuale contenzioso giudiziale) occorre valutare attentamente anche l'effettiva possibilità di annullare l'atto originario per poi rimetterlo emendato dei vizi che ne hanno determinato l'annullamento.

Imprescindibili infine anche gli aspetti legati all'esercizio del diritto di difesa, che ad oggi risulta anticipato fin dalla fase istruttoria nelle ipotesi di obbligo di contraddittorio endo-procedimentale, come vedremo meglio nell'approfondimento ad esso dedicato.

2.6 Banche dati - cenni:

Il tema non è banale: le banche dati a disposizione delle PA sono tante, ma spesso non interoperabili.

Occorrerebbero maggior aggiornamento, confronto e verifica dei contenuti, nell'ottica di:

- interoperabilità dei dati;
- accessibilità dei dati (di cui al successivo paragrafo)
- stabilità dei dati.

Importanti al riguardo le disposizioni del c.d. C.A.D. (Codice dell'Amministrazione Digitale, D.Lgs.82/2005 e ss.mm.ii.) e quelle in materia di Privacy.

In particolare il CAD prevede – art.2 (Finalità ed ambito di applicazione) – che Stato, Regioni ed autonomie locali assicurano la disponibilità, la gestione, l'accesso, la trasmissione, la conservazione e la fruibilità dell'informazione in modalità digitale e si organizzano ed agiscono a tal fine utilizzando con le

modalità più appropriate e nel modo più adeguato al soddisfacimento degli interessi degli utenti le tecnologie dell'informazione e della comunicazione. Le disposizioni del CAD si applicano alle PA di cui all'art.1 comma 2 D.Lgs.165/2001, nel rispetto delle rispettive competenze di cui all'art.117 Cost, e alle società a controllo pubblico come definite nel D.Lgs.adottato in attuazione dell'art.18 L.124/2015, escluse le società quotate come definite dallo stesso D.Lgs.

Le disposizioni di cui al capo V (accesso ai documenti informatici e fruibilità delle informazioni digitali) si applicano anche ai gestori di pubblici servizi ed agli organismi di diritto pubblico.

Le disposizioni del CAD trovano applicazione nel rispetto della disciplina in materia di trattamento dei dati personali, con particolare riferimento alle disposizioni del Codice in materia di protezione dei dati personali di cui al D.Lgs.196/2003 e ss.mm.ii.

Da notare la previsione del comma 6 dell'art.2 CAD secondo cui le disposizioni del CAD 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 giuriziarica e polizia economico-finanziaria e consultazioni elettorali. Le disposizioni del CAD si applicano 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.

Il successivo art.3 del CAD prevede il "diritto all'uso delle tecnologie", in base al quale chiunque ha il diritto di usare soluzioni e strumenti del CAD nei rapporti con le PA e gli altri soggetti di cui all'art.2 comma 2 CAD anche ai fini della partecipazione al procedimento amministrativo.

La gestione dei procedimenti amministrativi deve essere attuata in modo da consentire , mediante strumenti informatici, la possibilità per il cittadino di verificare termini, stato di avanzamento, responsabile,...del procedimento che lo riguarda.

Ai sensi dell'art.12 del CAD le PA:

- 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);
- 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'art.14 D.Lgs.165/01 e le amministrazioni pubbliche nella redazione del piano di performance di cui all'art.10 D.Lgs.150/09 dettano disposizioni per l'attuazione delle disposizioni del CAD;
- i dirigenti rispondono dell'osservanza ed attuazione delle disposizioni di cui al CAD ai sensi e nei limiti degli articoli 21 e 55 D.Lgs.165/01, ferme restando le eventuali responsabilità penali, civili e contabili previste dalle norme vigenti. L'attuazione delle disposizioni del CAD è comunque rilevante ai fini della misurazione e valutazione della performance organizzativa ed individuale dei dirigenti;
- 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'interoperabilità dei sistemi e l'integrazione dei processi di servizio fra le diverse amministrazioni nel rispetto delle regole tecniche di cui all'articolo 71 CAD;

- le pubbliche amministrazioni operano per assicurare l'uniformità e la graduale integrazione delle modalità 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 specificità di ciascun erogatore di servizi;
- i soggetti di cui all'articolo 2, comma 2, CAD favoriscono l'uso da parte dei lavoratori di dispositivi elettronici personali o, se di proprietà dei predetti soggetti, personalizzabili, al fine di ottimizzare la prestazione lavorativa, nel rispetto delle condizioni di sicurezza nell'utilizzo.

3. La trasparenza e l'accesso civico generalizzato (novità della riforma Madia) in ambito tributario

Rilevante la questione dell'accesso - documentale, civico e/o generalizzato (art.22 L.241/90 e art.5 c.1 e c.2 D.Lgs.33/13)- con riferimento in particolare ai procedimenti tributari.

- Accesso documentale

Secondo l'art.22 L.241/90 (accesso documentale) 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 è 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 attività 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 attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o comunitario.

L'accesso ai documenti amministrativi, attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse, costituisce principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza. Tutti i documenti amministrativi sono accessibili, ad eccezione di quelli indicati all'art.24 commi 1,2,3,5,6 della L.241/90. Non sono accessibili le informazioni in possesso di una pubblica amministrazione che non abbiano forma di documento amministrativo, salvo quanto previsto dal D.Lgs.196/03 in materia di accesso a dati personali da parte della persona cui i dati si riferiscono.

L'acquisizione di documenti amministrativi da parte di soggetti pubblici, ove non rientrante nella previsione dell'art.43 DPR 445/2000, si informa al principio di leale cooperazione istituzionale.

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

Ai sensi dell'art.23 L.241/90 il diritto di accesso di cui all'art.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 Autorità di garanzia e di vigilanza si esercita nell'ambito dei rispettivi ordinamenti, secondo quanto previsto dall'art.24.

In base alle disposizioni dell'art.24 comma 1 L.241/90 il diritto di accesso è escluso:

a) per i documenti coperti da segreto di Stato ai sensi della L.801/77, 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'attività 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.

L'art.24 comma 2 prevede che le singole pubbliche amministrazioni individuino le categorie di documenti da esse formati o comunque rientranti nella loro disponibilità sottratti all'accesso ai sensi del comma 1.

Il successivo comma 3 precisa che non sono ammissibili – mediante questo strumento - istanze di accesso preordinate ad un controllo generalizzato dell'operato delle pubbliche amministrazioni; il comma 4 chiarisce che l'accesso ai documenti amministrativi non può essere negato ove sia sufficiente fare ricorso al potere di differimento. Secondo quanto previsto al comma 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.

Il comma 6 riconosce al Governo la possibilità di regolamentare casi di sottrazione all'accesso di documenti amministrativi:

a) quando, al di fuori delle ipotesi disciplinate dall'art.12 L.801/77, dalla loro divulgazione possa derivare una lesione, specifica e individuata, alla sicurezza e alla difesa nazionale, all'esercizio della sovranità nazionale e alla continuità 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 criminalità con particolare riferimento alle tecniche investigative, alla identità delle fonti di informazione e alla sicurezza dei beni e delle persone coinvolte, all'attività 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, ancorché i relativi dati siano forniti all'amministrazione dagli stessi soggetti cui si riferiscono;

e) quando i documenti riguardino l'attività in corso di contrattazione collettiva nazionale di lavoro e gli atti interni connessi all'espletamento del relativo mandato.

In base al comma 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 è consentito nei limiti in cui sia strettamente indispensabile e nei termini previsti dall'art.60 D.Lgs.196/03, in caso di dati idonei a rivelare lo stato di salute e la vita sessuale.

- Accesso civico art.5 D.Lgs.33/13 (comma 1 per l'accesso civico, comma 2 per l'accesso generalizzato):

L'accesso, con il D.Lgs.33/13, di fatto si apre a dati ed informazioni anche non contenuti in documenti e soprattutto si scioglie dai vincoli di cui all'accesso documentale (per il quale continua ad essere necessario che l'istante abbia un interesse concreto ed attuale connesso al documento oggetto di accesso, risultante dalla obbligatoria motivazione dell'istanza di accesso).

Nell'accesso civico di cui al comma 1 dell'art.5¹⁶ D.Lgs.33/13 chiunque e senza

16

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.

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.

3. L'esercizio del diritto di cui ai commi 1 e 2 non è 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 può essere trasmessa per via telematica secondo le modalità previste dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni, ed è 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.

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

5. Fatti salvi i casi di pubblicazione obbligatoria, l'amministrazione cui è indirizzata la richiesta di accesso, se individua soggetti controinteressati, ai sensi dell'articolo 5-bis, comma 2, è 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 è sospeso fino all'eventuale opposizione dei controinteressati. Decorso tale termine, la pubblica amministrazione provvede sulla richiesta, accertata la ricezione della comunicazione.

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,

motivazione può chiedere di accedere a documenti, dati e informazioni oggetto di pubblicazione obbligatoria; nell'accesso generalizzato di cui al comma 2 del medesimo art.5 è invece reso possibile a chiunque accedere a documenti, dati e informazioni senza obbligo di motivazione e con i ristretti limiti di cui all'art.5bis.

L'accesso, in tale ottica, non è concepito in funzione dell'esercizio del diritto di difesa del cittadino (come nell'impostazione della L.241/90), ma quale strumento di controllo democratico dei cittadini sul buon andamento della PA, anche a fini anticorruptivi.

L'accessibilità (trasparenza quale accessibilità totale) diventa la regola, per cui il diniego di accesso è confinato alle casistiche di legge, da interpretarsi in maniera restrittiva e con preferenza per il differimento dell'accesso rispetto al mero diniego (totale o parziale): l'accessibilità è infatti da valutare anche in funzione del momento in cui viene presentata l'istanza e diventa un concetto temporalmente variabile con netto favore per l'ostensione, seppur ritardata o, ove necessario, non integrale.

Relativamente ai limiti al diritto di accesso, le norme di riferimento sono principalmente l'art.24 L.241/90 (di cui sopra) e l'art.5bis del D.Lgs.33/13, che individua due distinte tipologie di limiti: quelli di pubblico interesse (comma 1) e

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.

7. Nei casi di diniego totale o parziale dell'accesso o di mancata risposta entro il termine indicato al comma 6, il richiedente può 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 è 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 è 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 può 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](#).

8. Qualora si tratti di atti delle amministrazioni delle regioni o degli enti locali, il richiedente può altresì presentare ricorso al difensore civico competente per ambito territoriale, ove costituito. Qualora tale organo non sia stato istituito, la competenza è 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 è 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 è 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 è sospeso, fino alla ricezione del parere del Garante e comunque per un periodo non superiore ai predetti dieci giorni.

9. Nei casi di accoglimento della richiesta di accesso, il controinteressato può 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, nonché le diverse forme di accesso degli interessati previste dal Capo V della [legge 7 agosto 1990, n. 241](#).

quelli legati ad interessi privati (comma 2).

In particolare:

- il comma 1 prevede che l'accesso "generalizzato" di cui all'art.5 c.2 del medesimo decreto sia rifiutato quando ciò si renda necessario per evitare pregiudizio concreto alla tutela di uno degli interessi pubblici inerenti il regolare svolgimento dell'attività ispettiva, ad esempio;
- il comma 2 stabilisce il rifiuto dell'accesso "generalizzato" ai fini di garantire la tutela della segretezza della corrispondenza, la protezione dei dati personali e la difesa di interessi economici/commerciali;
- il comma 3 richiama le esclusioni al diritto di accesso di cui all'art.24 L.241/90;
- il comma 4 chiarisce che restano fermi gli obblighi di pubblicazione; ciò significa che ciò che deve essere pubblicato è sempre da considerarsi accessibile.

Si tratta di limiti definiti temporalmente dalla natura del dato, quindi da valutarsi caso per caso.

Al riguardo è stata recentemente emanata la circolare 30 maggio 2017 n.12/2017 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 adottate dall'A.N.A.C. (Autorità Nazionale Anti-Corruzione) con 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.

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:

- 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;
- 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.

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).

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;

4. 1 L'attuale rapporto FISCO-CONTRIBUENTE

Oggi si fa sempre più sfuggente la linea di demarcazione tra attività di accertamento dell'ufficio ed adempimento spontaneo (sia pure tardivo) del contribuente, nell'ambito di rapporto fisco-contribuente ipotizzato dallo Statuto dei diritti del contribuente (L.212/2000) ed ispirato a collaborazione e buona fede.

Si tende infatti verso un sistema tributario che garantisca una sempre maggiore partecipazione del contribuente al procedimento, fornendo allo stesso informazioni o chiarimenti sulla propria posizione fiscale e consentendogli di pervenire ad una definizione agevolata della materia del contendere.

In questo contesto acquistano centralità i concetti di "collaborazione" e "buona fede" nell'ottica di garantire EQUITA' FISCALE ed EQUITA' SOCIALE: la riduzione dell'evasione/elusione fiscale determina infatti effetti significativi anche sotto l'aspetto dell'accesso a benefici e servizi (es. asili nido case popolari, contributi per le locazioni, ...) sulla base del valore ISEE.

L'attività impositiva diventa quindi ricerca di equilibri tra le diverse norme, i diversi interessi coinvolti e gli specifici istituti che possono intersecarsi ed è l'ente impositore a doverla governare con COERENZA, RAGIONEVOLEZZA, e SISTEMATICITA' per garantire UGUAGLIANZA ed EQUITA'.

In questa situazione sempre più articolata e complessa, un modo per rendere effettiva la RECIPROCA COLLABORAZIONE nell'ambito di un rapporto basato sulla BUONA FEDE è certamente quello di offrire al contribuente ogni informazione utile per conoscere e comprendere i suoi diritti ed i suoi obblighi e di semplificare gli adempimenti. Parole d'ordine, a tal fine, sono SEMPLIFICAZIONE, TRASPARENZA, ACCESSIBILITA' e PARTECIPAZIONE.

La legge delega 23/2014 ed i successivi D.Lgs.156, 158 e 159/2015 hanno introdotto modifiche in materia di contenzioso, sanzioni, riscossione.

In particolare, la Legge delega 23/2014 ha indicato:

1) all'art.1 lett.b) e c)- tra i propri criteri e principi direttivi generali :

b) coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi;

c) coerenza e tendenziale uniformità dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalità del loro esercizio, anche attraverso la definizione di una disciplina unitaria della struttura, efficacia ed invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria e dei contribuenti, escludendo comunque la possibilità di sanatoria per la carenza di motivazione e di integrazione o di modifica della stessa nel corso del giudizio;

2) all'art.9 L.23/14 (in tema di rafforzamento dell'attività conoscitiva e di

controllo):

b) prevedere l'obbligo di garantire l'assoluta riservatezza nell'attività conoscitiva e di controllo fino alla completa definizione dell'accertamento; prevedere l'effettiva osservanza, nel corso dell'attività di controllo, del principio di ridurre al minimo gli ostacoli al normale svolgimento dell'attività economica del contribuente, garantendo in ogni caso il rispetto del principio di proporzionalità; rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale;

3) all'art.10 L.23/14 (in materia di revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali):

- terzietà del giudice ed efficienza della riscossione;
- rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità;

Conoscenza e consapevolezza sono alla base della sostanziale ed effettiva partecipazione del contribuente al procedimento e della possibilità di maggior condivisione delle ragioni sottese all'attività impositiva dell'ente (contraddittorio, leale collaborazione): un'adeguata informazione ed un'efficace comunicazione sono funzionali ad una maggior consapevolezza dei propri obblighi da parte del contribuente.

Il contraddittorio è e resta strumento finalizzato sia alla difesa del contribuente che al buon andamento dell'attività amministrativa.

È un dato di fatto il sempre maggiore il coinvolgimento del contribuente nell'attività impositiva. Ciò sulla base – oltre degli altri già ricordati strumenti deflattivi- di una "collaborazione volontaria" non più di carattere estemporaneo e finalizzata alla risoluzione di un contenzioso insorgente o già insorto, ma quale ordinario modus operandi nel rapporto ente-contribuente.

Resta comunque necessario che l'ente impositore non arrivi ad abdicare al proprio potere-dovere di svolgere autonoma attività di controllo. La collaborazione e l'accordo con il contribuente sono utili per ricercare maggior condivisione in materia di effettiva capacità contributiva, ma non devono essere sostitutivi di tutta quella serie di attività ispettive e di verifica necessarie a garantire uniformità ed equità nell'imposizione fiscale.

4.2 Contraddittorio endo-procedimentale

Il contraddittorio previsto dall'art.10bis dello Statuto del Contribuente riguarda le ipotesi di elusione, ossia quando l'indebito vantaggio fiscale non dipenda dalla violazione di norme tributarie (abuso del diritto, D.Lgs.n.128/15, dal 01/10/15); Secondo la Suprema Corte (C.Cass.SSUU sent.n.19667/2014) deve ritenersi immanente il principio del contraddittorio endoprocedimentale quando l'ente impositore adotti atti significativamente lesivi di diritti o interessi del contribuente (nel caso di specie si trattava di ipoteca) e impone, laddove non previsto, un termine di 30 giorni entro cui il contribuente può partecipare al procedimento fornendo chiarimenti.

Secondo Cass.SSUU n.19667/14, la L.241/90 esclude (all'art.13 c.2) i procedimenti tributari, rinviando per essi a regime speciale (ossia allo Statuto del Contribuente).

Dal canto suo, lo Statuto del Contribuente (l.212/2000) 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.).

Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. sentenze: 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Ramino International Logistics; 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou; 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropè; 12.12.02, causa C-395/00, Soc. Distillerie Cipriani;21.9.00, in causa C-462/98 P, Mediocurso c. Commissione; 4.10.96, in causa C-32/95 c. Lisrestat) emerge che il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce - quale esplicitazione del diritto alla difesa - principio fondamentale dell'ordinamento Europeo, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicchè il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione (cfr., in particolare, la decisione 18.12.08, in causa C-349/07, Sopropè, punti 36 e 37).

A livello di normazione europea si segnalano gli articoli 47 e 48 della Carta dei Diritti fondamentali UE, in materia di diritto di difesa e diritto ad equo processo; inoltre l'art. 41 paragrafo 2 della medesima Carta prevede il diritto ad una buona amministrazione come diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

I destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere posti in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi su cui la PA intende fondare la sua decisione, mediante previa comunicazione dell'adottando provvedimento con fissazione di un termine per difese o osservazioni.

Il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale non è, tuttavia, assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in termini assoluti e puramente formali: anche i diritti fondamentali, quali il diritto di difesa, non danno vita a prerogative incondizionate, potendo soggiacere a restrizioni, che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, ad obiettivi di interesse generale (cfr. Corte giust. 3.7.2014, in cause C-129 e C-130/13, Ramino International Logistics; 26.9.2013, in C-418/11, Texdata Software).

Al riguardo, si è, infatti, puntualizzato - con specifico riferimento a procedimento tributario- che l'obbligo del contraddittorio non investe l'attività d'indagine e di acquisizione di elementi probatori anche testimoniali svolta dall'Amministrazione fiscale, essendosi specificamente affermato che "l'Amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente

nè a conoscere il suo punto di vista" (Corte giust. 22.10.13, in causa C-276/12, Jiri Sabou: punto 41)

E' stato, inoltre, riconosciuto (da Corte giust. 3 luglio 2014, cause C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics, punto 55, nonché 26.9.2013, in C-418/11, Texdata Software, punto 85) - con ciò già ripudiandosi una lettura meramente formalistica del principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale) - che la possibilità di un'audizione successiva, effettuata in esito ad impugnazione di provvedimento sfavorevole, può essere idoneo a garantire il rispetto del diritto ad essere sentiti, seppur alla condizione che la normativa nazionale consenta all'interessato non previamente sentito, di ottenere in via automatica la sospensione dell'esecuzione del provvedimento fino alla sua eventuale riforma.

Si è, soprattutto, affermato che - avendo il giudice nazionale, in ogni caso, l'obbligo di garantire la piena effettività del diritto dell'Unione - il riscontro di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto ad essere sentiti prima dell'adozione di provvedimento lesivo, determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (cfr.: Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C-130/13, Kamino International Logistics, punti 78 - 82 e la precedente giurisprudenza ivi richiamata).

La questione dell'immanenza, nel ns ordinamento giuridico nazionale, del principio del contraddittorio endoprocedimentale è stata rinviata alle SS.UU. con ordinanza n.527 del 14/1/2015.

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.

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.

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 avvalorata 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.

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 MODALITÀ;
- 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.).

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'espresso principio di derivazione europea, con relative condizioni ed effetti.

Con riferimento al quadro normativo ricostruito dalle SS.UU.24823/2015 tutti i parametri normativi di riferimento portano recisamente ad escludere che, sulla base della normativa nazionale, possa, in via interpretativa, postularsi l'esistenza di un principio generale, per il quale l'Amministrazione finanziaria, anche in assenza di specifica disposizione, sia tenuta ad attivare, pena la nullità dell'atto, il contraddittorio endo-procedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

A siffatta interpretazione osterebbe, altresì, la circostanza che, ove vi accedesse, l'interprete - attesa anche l'eterogeneità della disciplina predisposta per le varie ipotesi di contraddittorio tipizzate - non potrebbe sottrarsi al compito (non congeniale alla funzione) di ricostruire, per le ipotesi non specificamente regolate (e, dunque, mute sul punto), le modalità di concreto esercizio del diritto scaturente dal principio affermato e delle conseguenze della relativa violazione. Importante notare come la disciplina europea e quella nazionale non coincidano: la prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda, lo delinea, invece, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto – non, generalizzatamente, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente - ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorché molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato.

L'indicata divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di

competenza del diritto dell'Unione Europea, e di quelli c.d. "armonizzati" (in particolare: l'iva), in detta sfera rientranti.

Per i tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge. Ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, il diritto Europeo. I principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano, infatti, in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma (v. anche l'art. 52, T.U.E.) non trovano applicazione al di fuori di esse¹⁷.

17 Coerentemente, in base alla previsione del relativo art. 51, le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea si applicano agli Stati membri (a decorrere dall'1.12.2009) esclusivamente ai fini dell'attuazione del diritto dell'Unione, atteso che la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle sue competenze, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati.

Nel campo dei tributi "armonizzati" (che, inerendo alle competenze dell'Unione, sono investiti dalla diretta applicazione del relativo diritto) l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato.

In tale ambito - al di fuori delle specifiche ipotesi, per le quali l'obbligo del contraddittorio è espressamente sancito dal diritto nazionale nel rispetto dei principi di "equivalenza" e di "effettività" (v. Corte giust. 3.7.2014, in causa C-129 e C/130/13, Ramino International Logistics, punto 82) - opera, infatti, la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria (v. prec. cap. V), sanzionata, in caso di violazione, con la nullità del conclusivo atto impositivo. Nell'uno e nell'altro caso tuttavia (non potendo le indicazioni della giurisprudenza comunitaria ricevere attuazione che nella complessità delle relative articolazioni), sempre che, in mancanza di violazione dell'obbligo, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (con riferimento a rettifiche iva "a tavolino", in tal senso, Cass. 16036/15, 6232/15, 5632/15, 992/15, 961/15; v. sopra sub 2^a - 4.2)

Necessario definire il limite di rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale in tema di accertamenti relativi a tributi "armonizzati"= definire la concreta portata del principio, secondo cui la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione fiscale determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso".

La nullità (parziale o totale) dell'accertamento non è limitata alle sole ipotesi in cui il contribuente fornisca in giudizio prova del fatto che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere circostanze e ragionamenti idonei ad attestare altri eventuali profili d'illegittimità o l'infondatezza (totale o parziale) della pretesa fiscale.

Infatti:

- in caso contrario la violazione del contraddittorio, quale vizio del procedimento amministrativo, risulterebbe privato di ogni rilevanza, venendo tutto rimesso - non diversamente da quanto avverrebbe in assenza della prescrizione dell'obbligo correlativo - alla capacità del contribuente di comprovare, in sede di confronto giudiziale, l'illegittimità per altri profili della pretesa fiscale o la sua infondatezza=precetto senza sanzione);
- ai fini considerati non può obbligarsi l'interessato "a dimostrare che la decisione... avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non va totalmente esclusa in quanto... avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale". (cfr.: Corte giust. 1 ottobre 2009, in C-141/08, Foshan Shunde Yongjian Housewares, punto 94; 2 ottobre 2003, in C-194/99, Thyssen Stani/Commissione, punto 31; 8 luglio 1999, causa C-51/92, Hercules Chemicals/Commissione, punto 81).

La limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio, all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo deve essere intesa nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale (se vi fosse stato) avrebbe consentito al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali.

In relazione ai tributi "armonizzati", affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato (cfr. Cass. 11453/14, 25054/13, ss.uu. 20935/09), e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela

Ferma restando l'innegabile influenza del diritto dell'Unione sull'interpretazione del diritto nazionale, altro è la diretta applicazione dei principi del diritto comunitario altro è l'interpretazione del diritto nazionale secondo criteri comunitariamente orientati.

L'assimilazione in via ermeneutica del trattamento di rapporti sottratti all'operatività del diritto comunitario (tributi "non armonizzati") al trattamento di rapporti analoghi ad esso assoggettati (tributi "armonizzati") è preclusa in presenza di un quadro normativo nazionale univocamente interpretabile nel senso opposto: nella specie, nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale .

Questo il principio di diritto di cui alla sentenza SS.UU.24823/15:

"Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

4.3. 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.

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

dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto (Cass., ss.uu., 9935/15, 23726/07; Cass. 1271/14, 22502/13).

Il superamento della duplicità del regime giuridico dei tributi "armonizzati" e di quelli "non armonizzati" in tema di contraddittorio endoprocedimentale non può essere realizzato in via interpretativa.

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;

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).

Vari sono i gradi di partecipazione del contribuente al procedimento:

Il contribuente può :

- concordare sull’accertamento riconoscendolo corretto e quindi prestando acquiescenza; in tal caso si limita a pagare nei termini beneficiando di sanzioni ridotte;
- 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;
- impugnare l’accertamento e , se di valore inferiore a 20.000 euro, mediarlo;
- 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.

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).

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.158/15, 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.

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.

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.

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.

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.

4.4 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.

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.

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);

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 avio 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.

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 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.

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.

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.

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.

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 .

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.

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.*

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 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.

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.

4.5 La fase di reclamo-ricorso e mediazione

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.

In pratica ad oggi il "reclamo" rappresenta uno strumento obbligatorio (per liti di valore inferiore a 20.000 euro) finalizzato all'esame preventivo della fondatezza dei motivi del ricorso e della legittimità della pretesa tributaria, nell'ottica di evitare, anche mediante il raggiungimento di un accordo di mediazione, che la controversia prosegua davanti al giudice.

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).

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).

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? 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. Preme al riguardo evidenziare 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: 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? 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.

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.

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.

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.

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).

4.6 Spese di giudizio e responsabilità aggravata-nuovo art.15 D.Lgs.546/92

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”.

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);

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.

La nozione di soccombenza 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).

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).

“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

DL.Lgs.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).

Il Legislatore della Legge delega n.23 dell'11/03/2014 ha delegato l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio di soccombenza, per limitare il potere discrezionale del giudice nel disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca.

Il Legislatore delegato del D.Lgs.156/15 di fatto a settembre 2015 ha riproposto la stessa formulazione dell'art.92 comma 2 cpc che era stata da poco (dall'11/11/2014) sostituita da quella oggi vigente e sopra illustrata; si tratta però di un intervento che ha riguardato esclusivamente per il processo tributario (in quanto disposto con apposita norma speciale) a cui consegue una significativa differenziazione tra regime processual-civilistico (art.92 c.2 cpc) e regime processual-tributario in materia di spese processuali.

Infatti prima della novella di cui al DL132/14, convertito con modificazioni dalla legge 162/14 del 10/11/2014, ai sensi dell'allora vigente art.92 comma 2 cpc il giudice poteva disporre la compensazione (totale o parziale) in caso di soccombenza reciproca o se concorrevano altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione. Quindi fino al 10/11/2014 - grazie al rinvio dell'art.15 D.Lgs.546/92 all'art.92 comma 2 cpc -nel processo tributario vigeva già una previsione identica a quella oggi reintrodotta nell'art.15 comma 2 così come novellato dal D.Lgs.156/15.

Questo significa che, quando il Legislatore della legge delega 23/14 (datata 11 marzo 2014) ha dettato i principi sulla cui base rivedere il margine di discrezionalità dei giudici tributari nel compensare le spese, nel processo tributario era già vigente una previsione identica a quella che il Legislatore del D.Lgs.156/15, in attuazione di quella delega, ha deciso di proporre nel nuovo comma 2 dell'art.15 del D.Lgs.546/92.

Dall'11/11/2014 il comma 92 comma 2 cpc ha mutato formulazione, vincolando la possibilità del giudice di compensare le spese processuali ad una puntuale e rigorosa specificazione delle casistiche (“assoluta” novità della questione trattata e mutamento della giurisprudenza rispetto alle “questioni dirimenti”), piuttosto che al riscontro di “gravi ed eccezionali ragioni” da motivare in sentenza: questa norma del cpc ha trovato applicazione nel processo tributario dal novembre 2014 fino al 31/12/2015, grazie al rinvio di cui al “vecchio” art.15. Successivamente (=dal 1/1/2016) è nuovamente CAMBIATA la norma di riferimento per la compensazione delle spese nel processo tributario, come sopra rilevato.

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

1. fino al 10/11/2014 in base alla “vecchia “ versione dell'art.92 comma 2 cpc;
2. dall'11/11/2014 al 31/12/2015 in base all'art.92 comma 2 cpc novellato;
3. 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).

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".

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).

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).

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".

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, cpc¹⁸) detto risarcimento è limitato alle sole spese di quel grado di giudizio.

4.7 Accordi giudiziali e stragiudiziali: la conciliazione

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).

È 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).

18 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.

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).

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 riscuotere 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.

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.

Per quanto concerne le spese processuali nell'ambito di una procedura di conciliazione:

- se 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.

Preme infine 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 definatori dell'accertamento o deflattivi del contenzioso.

Ex art.8 D.Lgs.472/97 l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi.

Cosa accade in caso di decesso del contribuente prima che sia completato il pagamento dilazionato delle somme dovute in base ad un accertamento definito mediante uno degli istituti definatori dell'accertamento (acquiescenza, accertamento con adesione,..) o degli istituti deflattivi del contenzioso (reclamo-mediazione e conciliazione) circa le sanzioni consolidate nel piano di ammortamento? Analogamente, cosa accade alle sanzioni irrogate al de cuius in caso sia incorso, prima del decesso, nelle violazioni di ritardato pagamento della rata e di decadenza dalla rateazione?

Per AdE il principio dell'art.8 D.Lgs.472/97 ha carattere generale quale corollario del carattere personale della responsabilità (in tal senso anche Cassaz, sent.n.12754/2014, secondo cui la trasmissibilità opera solo per le sanzioni civili, quale principio generale in materia di obbligazioni).

In base a tale principio secondo AdE è indubbio che agli eredi non possa essere richiesto il pagamento delle sanzioni, sia con riferimento alle violazioni commesse dal de cuius ed alla base degli atti di acquiescenza, adesione, reclamo-mediazione, conciliazione giudiziale, sia con riferimento alle somme dovute a titolo di sanzione per il ritardo nel pagamento delle rate ovvero in caso di decadenza dal beneficio del piano di rateazione.

Diversamente, saranno dovute dagli eredi le sanzioni relative alle rate scadute e non pagate dopo la morte del de cuius.

Già la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, nel commentare il citato articolo 8 del decreto legislativo n. 472/1997, chiariva che l'intrasmissibilità della sanzione agli eredi opera indipendentemente dal fatto che la stessa sia stata già irrogata con provvedimento definitivo.

Tale precisazione conferma la tesi secondo cui l'intrasmissibilità agli eredi opera anche con riguardo alle sanzioni irrogate in base ad un accertamento resosi definito a seguito dei richiamati istituti definatori della pretesa tributaria e partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento, offerti dal decreto legislativo n. 218 del 1997, ovvero nel caso in cui l'autore della violazione deceda prima del totale pagamento della sanzione ed incorra pertanto in ulteriori sanzioni.

Ciò in linea con la lettera dell'art. 7 del decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218 ai sensi del quale "Nell'atto [di accertamento con adesione, ndr.] sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, della sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale".

Peraltro, ad avviso dell'AdE, una diversa soluzione interpretativa determinerebbe una disparità di trattamento tra i contribuenti in funzione della scelta operata dal de cuius di accedere ad un istituto definitorio, invece di instaurare un contenzioso avverso l'atto impositivo e sanzionatorio.

Le medesime considerazioni valgono con riguardo agli istituti deflattivi del

contenzioso previsti dal decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546.

In linea con tale conclusione, qualora nel corso di una rateazione si verifichi il decesso del contribuente, in relazione alle residue rate ancora da versare la competente struttura non potrà chiedere agli eredi il pagamento delle somme ancora dovute a titolo di sanzione; è altresì escluso il versamento delle somme dovute a titolo di sanzione per il ritardo nel pagamento delle rate ovvero in caso di decadenza dal beneficio del piano di rateazione.

Sempre nella circolare 29/E del 2015 l'AdE evidenzia come la regola generale di cui all'articolo 65 del decreto del 29 settembre 1973, n. 600- n merito alla proroga di sei mesi in favore degli eredi di tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa- possa trovare applicazione anche in relazione ai termini di pagamento delle rate scadenti successivamente al decesso del contribuente, che, per quanto sopra precisato, dovranno includere solo gli importi dovuti a titolo di imposta e interessi.

Quindi:

- 1) l'ufficio, acquisita notizia del decesso del debitore direttamente o su comunicazione degli eredi, provvederà a predisporre e comunicare alla/e parte/i interessata/e il computo dei nuovi importi delle rate dovute al netto delle sanzioni gravanti sul de cuius; resta comunque ferma, per gli eredi, la facoltà di estinguere il debito tributario residuo in unica soluzione;
- 2) nel caso in cui l'erede non effettui il pagamento della rata entro il termine previsto, anche nel caso lo stesso sia prorogato per effetto del citato articolo 65, troveranno applicazione le sanzioni previste in caso di ritardato pagamento o di decadenza dalla rateazione, qualora ne ricorrano i presupposti.

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.

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? 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.

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.

5.1 La normativa di riferimento in materia di documenti e firma elettronici

I vigenti riferimenti normativi sono i seguenti:

- 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). In particolare il Codice 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.);

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).

- 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);

- 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.

5.2 Le definizioni di base

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;
- 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;

Al successivo comma 1bis viene inoltre 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 soddisfa 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;

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.

5.3 Il documento informatico

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*)

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).

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.

5.4 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.

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 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).

5.5 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.

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. 55¹⁹ 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).

Ai fini del rispetto di quanto richiesto dal successivo art. 56 del medesimo D.P.C.M., le soluzioni di firma elettronica avanzata deve 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.

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)²⁰.

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.

5.6 Documento con firma elettronica avanzata e requisito della forma scritta

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.

19 Art. 55 D.P.C.M. 22 febbraio 2013:

"1. La realizzazione di soluzioni di firma elettronica avanzata è libera e non è soggetta ad alcuna autorizzazione preventiva.

2. 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).".

20 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).

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”).

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 tecniche²¹ 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 comma²²).

5.7 La dichiarazione presentata per via telematica

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

21 Artt. 20, comma 3 e 71 del CAD, con rinvio: per le regole tecniche in materia di generazione, apposizione e verifica delle firme elettroniche avanzate, qualificate e digitali vedi il D.P.C.M. 22 febbraio 2013; per le regole tecniche in materia di sistema di conservazione vedi il D.P.C.M. 3 dicembre 2013; per le regole tecniche per il protocollo informatico vedi il D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

22 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].”.

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*).

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.

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.

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.

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.

5.8 In conclusione

In base al ragionamento sopra esposto, 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'analogia 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.

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.

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.

6. L'attività di accertamento: organizzazione, problematiche, opportunità, risvolti su atti e relativo contenzioso.

6.1 L'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,...

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

1. 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.
2. 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
3. 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.

1) 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.

2) modello 2 (gestione outsourcer).

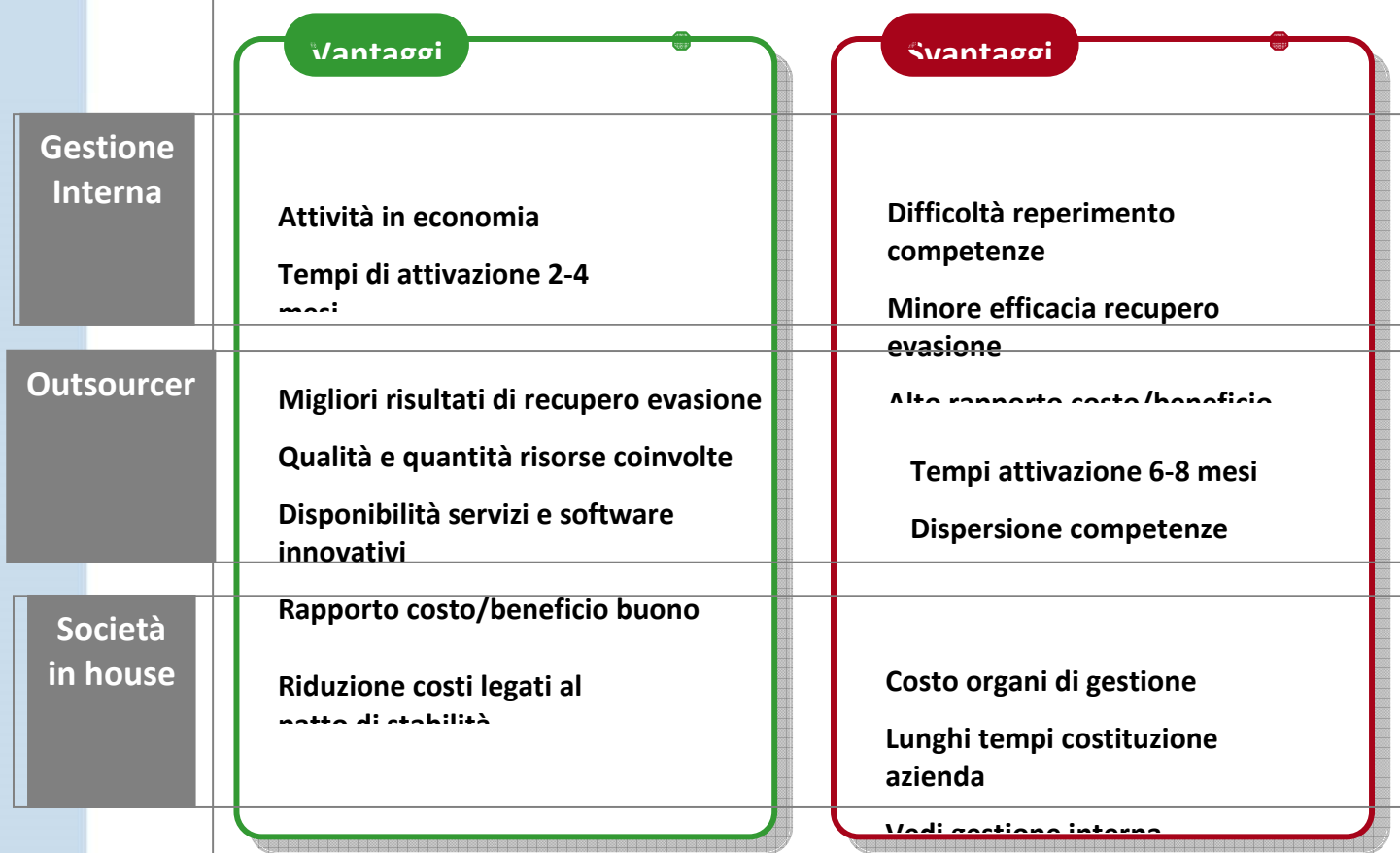
- l'ufficio tributi ha individuato tramite gara ad evidenza pubblica un outsourcer (azienda iscritta all'albo) a cui affidare, globalmente o parzialmente, le attività di gestione e accertamento dei tributi, lasciando in capo all'amministrazione la responsabilità di governo delle attività.

3) modello 3 (gestione outsourcer).

- *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.*

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.

I Modelli di gestione della Fiscalità nei Comuni



6.2 Requisiti, motivazione e prove, principio di non contestazione

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..

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.

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 finalizzata 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.

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.

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 né 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).

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).

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.

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.

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.

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.

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.

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

- 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.
- 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.

6.3 Notifiche via pec di atti tributari:

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.

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 amministrazioni²³.

La novità consiste però nel fatto che l'art.60 DPR600/73 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.

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.

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

23 La notifica si intende perfezionata nel momento in cui il gestore rende disponibile il documento informatico nella casella di posta elettronica certificata del destinatario. L'ufficiale giudiziario redige la relazione di cui all'art.148 c.1.cpc su documento informatico separato, sottoscritto con firma digitale e congiunto all'atto cui si riferisce mediante strumenti informatici, individuati con apposito decreto del Ministero della giustizia. La relazione contiene le informazioni di cui all'art.148 c.2 con l'indicazione – quale "luogo della consegna"- dell'indirizzo di posta elettronica presso il quale l'atto è stato inviato. Al documento informatico originale o alla copia informatica del documento cartaceo sono allegati, con le modalità previste dal quarto comma, le ricevute di invio e di consegna previste dalla normativa, anche regolamentare, concernente la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici trasmessi in via telematica. Eseguita la notificazione, l'ufficiale giudiziario restituisce all'istante o al richiedente, anche per via telematica, l'atto notificato, unitamente alla relazione di notificazione e agli allegati previsti dal quinto comma .

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.

Un profilo di ulteriore criticità potrebbe essere rappresentato dall'art.224 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.

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

24 Art. 2 CAD (Finalità e ambito di applicazione) , in vigore dal 14 settembre 2016:

1. Lo Stato, le Regioni e le autonomie locali assicurano la disponibilità, la gestione, l'accesso, la trasmissione, la conservazione e la fruibilità dell'informazione in modalità digitale e si organizzano ed agiscono a tale fine utilizzando con le modalità più appropriate e nel modo più 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, nonché alle società a controllo pubblico, come definite nel decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 18 della legge n. 124 del 2015, escluse le società quotate come definite dallo stesso decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 18 della legge n. 124 del 2015.

[2-bis. Tutte le disposizioni previste dal presente codice per le pubbliche amministrazioni si applicano, ove possibile tecnicamente e a condizione che non si producano nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica ovvero, direttamente o indirettamente, aumenti di costi a carico degli utenti, anche ai soggetti privati preposti all'esercizio di attività amministrative.

3. Le disposizioni di cui al capo II, agli articoli 40, 43 e 44 del capo III, nonché 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.

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.

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.

6.4 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.

7. L'autotutela tributaria: inquadramento, tipologie, caratteristiche e limiti, novità.

Come noto, 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.

7.1 Il potere di autotutela nelle norme e secondo alcune recenti pronunce di Cassazione

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).

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.

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.

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.

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).

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).

È poi di qualche mese fa l'ordinanza n. 12661 del 17 giugno 2016 della Cassazione, in cui i giudici evidenziano che 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.

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).

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).

In materia invece di diniego di autotutela, il contribuente - che richieda 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).

7.2 Autotutela in *malam partem* e diniego di autotutela

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).

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, mentre l'integrazione o la modificazione in aumento dell'accertamento originario deve 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, 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).

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.

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).

7.3 Le novità introdotte in materia di autotutela dal D.L. n. 159/2015

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.

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.

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) .

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.

7.4 Riflessi operativi

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.

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*).

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).

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.

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*;
- 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;
- 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;

d) 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).

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.

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.

8. Aspetti sanzionatori

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.

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.

8.1 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;

8.2 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 giorni	1/10 dell'1%= 0,1%	0,1
1/10 del minimo - art. 13 lett.a) D.Lgs.472/97	pagamento entro 30 giorni	1/10 del 15%= 1,5%	1,5
1/9 del minimo - art. 13 lett.abis) D.Lgs.472/97	pagamento entro 90 giorni	1/9 del 15%=1,67%	1,67
1/8 del minimo - art. 13 lett.b) D.Lgs.472/97	pagamento entro 1 anno	1/8 del 30%=3,75%	3,75

8.3 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	dichiarazione entro 30 giorni dalla presentazione di dichiarazione infedele o dalla scadenza del termine di presentazione di dichiarazione fedele (se l'infedeltà riguardava dichiarazione su annualità precedente)	1/9 del 25%=2,28%	2,28
1/9 del minimo - art.13 lett.abis) D.Lgs.472/97	dichiarazione entro 90 giorni dalla presentazione di dichiarazione infedele o dalla scadenza del termine di presentazione di dichiarazione fedele (se l'infedeltà riguardava dichiarazione su annualità precedente)	1/9 del 50%=5,56%	5,56
1/8 del minimo - art.13 lett.b) D.Lgs.472/97	dichiarazione entro 1 anno dalla presentazione di dichiarazione infedele o dalla scadenza del termine di presentazione di dichiarazione fedele (se l'infedeltà riguardava dichiarazione su annualità precedente)	1/8 del 50%=6,25%	6,25

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

8.4 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 giorni	1/10 del 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 giorni	1/10 del 100%=10%	10
1/8 del minimo - art.13 lett.b) D.Lgs.472/97	dichiarazione entro 1 anno dalla presentazione di dichiarazione infedele o dalla scadenza del termine di presentazione di dichiarazione fedele (se l'infedeltà riguardava dichiarazione su annualità precedente)	1/8 del 100%=12,5%	12,5

N.B. 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.

Ai sensi dell'art.52 D.Lgs.446/97 i regolamenti comunali possono inoltre prevedere ipotesi di ravvedimento tardivo oltre l'anno, accordando specifica % di riduzione della sanzione.

8.5 Correlazioni tributi e sanzioni amministrative per erariali

I Comuni ancora oggi mantengono un ruolo centrale nell'attività di contrasto all'evasione/elusione fiscale e contributiva e nell'affermazione del principio di legalità: il paradigma della collaborazione tra diversi livelli istituzionali si conferma, infatti, un metodo efficace per la risoluzione di nodi complessi; il comune continua ad essere il fulcro di questa collaborazione perché è l'istituzione più vicina ai cittadini e più a diretto contatto con il territorio ed i relativi fenomeni (ragion per cui possiede-a volte senza nemmeno esserne compiutamente consapevole- utili banche dati e/o informazioni).

L'Agenzia delle Entrate ha individuato 5 aree di indagine sull'evasione/elusione fiscale:

- urbanistica e territorio
- residenze fittizie all'estero
- capacità contributiva
- proprietà edilizia e patrimonio immobiliare
- commercio e professioni

Alcuni filoni di attività danno probabilmente un migliore rapporto benefici vs costi e **già dispongono** di banche dati / sistemi informativi, rispetto ad altri che **necessitano** di una raccolta dati più strutturata.

In questo contesto possono risultare utili i verbali di contestazione di sanzioni amministrative, caratterizzati da un raggio molto ampio di operatività: si tratta infatti non solo di verbali redatti dalla PM, ma anche da GEV, NAS, GdF, ARPA, C.C., Capitaneria di Porto,...Tra questi verbali rientrano anche quelli dell'Imposta di Soggiorno, ove istituita.

Questi verbali possono offrire elementi e spunti per il controllo e l'intercettazione di fenomeni evasivi sia di tributi locali che di tributi erariali.

9. Agevolazioni “barattabili”

9.1 L'art.24 D.L.133/14 e l'art.190 D.Lgs.50/16

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.

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.

Variegate, fino ad oggi, le esperienze applicative dello strumento di cui al suddetto art.24, tra cui anche:

- ipotesi di "baratto amministrativo" finalizzate ad accordare al contribuente la possibilità di saldare i propri debiti in cambio di ore lavorative o servizi offerte all'ente locale;
- ipotesi di "baratto amministrativo" in cui ad esempio una Fondazione bancaria si offre di "regalare" al Comune il rifacimento di una strada;

Problematici al riguardo si prospettano anche gli aspetti relativi al rispetto della normativa in materia di personale degli enti locali o di affidamento di lavori pubblici.

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.

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.

Disposizioni tributarie concernenti interventi di recupero del patrimonio edilizio erano ad esempio già contenute dell'art.1 del D.Lgs.n. 449/97, ma è nell'art.43 commi 1, 2 e 3 del medesimo D.Lgs.(Contratti di sponsorizzazione ed accordi di collaborazione, convenzioni con soggetti pubblici o privati, contributi dell'utenza per i servizi pubblici non essenziali e misure di incentivazione della produttività) che cominciava a farsi strada la promozione della collaborazione con i cittadini in funzione dell'innovazione organizzativa della PA.

Nel relativo art.43, ad esempio, si riconosceva alle pubbliche amministrazioni - al fine di favorire l'innovazione dell'organizzazione amministrativa e di realizzare maggiori economie, nonché una migliore qualità dei servizi prestati- la facoltà di stipulare contratti di sponsorizzazione ed accordi di collaborazione con soggetti privati ed associazioni, senza fini di lucro, costituite con atto notarile; ciò per iniziative che dovevano essere dirette al perseguimento di interessi pubblici, escludere forme di conflitto di interesse tra l'attività pubblica e quella

privata e comportare risparmi di spesa rispetto agli stanziamenti disposti.

La promozione della sussidiarietà - ai sensi dell'art. 118 comma 2 Cost.- mediante apposite agevolazioni tributarie ha fatto capolino più di recente nell'art.11 (al comma 2 lett.f) del D.Lgs.23/2011, in materia di Imposta Municipale Secondaria; si tratta però di una norma che non ha mai trovato applicazione e che oggi risulta definitivamente abrogata.

Di "baratto amministrativo" si è invece iniziato a parlare in sede di applicazione dell'art.24 del D.L.133/2014, convertito con modificazioni dalla L.164/2014.

Si tratta in realtà di una 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. Norma che prevede requisiti e condizioni per la previsione 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 un recentissimo parere della Corte dei Conti-Sezione Regionale Emilia-Romagna (con deliberazione n.27/2016 del 9 marzo 2016, depositata il 23 marzo 2016), che ne ha evidenziato i limiti nel legittimare agevolazioni consistenti -in realtà- nel baratto tra debiti verso il Comune ed attività sussidiarie prestate dal cittadino debitore .

9. 2 Le agevolazioni tributarie deliberabili ai sensi dell'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.

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).

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).

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.

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.

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.

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.

L'IFEL - nel tentativo di fornire indicazioni chiare ed univoche ai fini di una corretta e coerente interpretazione della norma in oggetto - è espressamente intervenuta pubblicando due note di approfondimento (la seconda in rettifica della prima) sull'istituto del "baratto amministrativo", aventi ad oggetto le agevolazioni deliberabili dai Comuni ai sensi dell'art. 24 del D.L. n. 133/2014, come modificato dalla relativa legge di conversione.

La prima nota è stata pubblicata il 16 ottobre 2015, per poi essere sostituita da una nuova nota - in sostanziale rettifica della precedente, soprattutto con riferimento alla c.d. barattabilità dei debiti verso il Comune - in data 22 ottobre 2015.

Questo il quadro ivi delineato nella nota IFEL del 16 ottobre 2015:

1. potenziali beneficiari delle agevolazioni: in presenza di associazioni di cittadini, la riduzione o l'esenzione potrà essere accordata in via del tutto prioritaria con riferimento ad obbligazioni tributarie di cui è soggetto passivo l'associazione stessa. In caso di "incapienza" - cioè di scostamento negativo tra valorizzazione dell'attività di pubblico interesse posta in essere e agevolazione attribuibile al soggetto associativo - il beneficio può estendersi ai soggetti componenti l'associazione;

2. attività oggetto del "baratto": l'intervento dei cittadini deve tassativamente riguardare un territorio da qualificare, ed in particolare i progetti presentati devono riguardare "la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze, strade ovvero interventi di decoro urbano, di recupero e riuso, con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati, e in genere la valorizzazione di una limitata zona del territorio urbano o extraurbano".

A tal fine l'intervento dei cittadini - singoli e associati - deve essere alternativo e sostitutivo rispetto a quello del Comune;

3. tributi rispetto ai quali può essere deliberata la riduzione o l'esenzione: a fronte dell'intervento sussidiario dei cittadini, il Comune può disporre deliberazioni di riduzione o esenzione di tributi "inerenti il tipo di attività posta in essere". Il rapporto di "inerenza" tra tributo da agevolare e attività sussidiaria del cittadino va valutato attentamente in sede di predisposizione della delibera di agevolazione e ricondotto a criteri di ragionevolezza e corrispondenza tra beneficio reso ed agevolazione concessa. Non si profilano pertanto, in quest'ottica, particolari limitazioni ai tributi per i quali possono essere previste agevolazioni, purché adeguatamente giustificate e legate ai presupposti impositivi propri di ciascun tributo;

4. quantificazione dell'agevolazione: in assenza di criteri oggettivi di corrispondenza economica univoci sul territorio nazionale, appare opportuno e necessario giustificare la scelta compiuta con elementi ispirati a responsabilità e ragionevolezza nella quantificazione del trattamento agevolativo. La necessità di quantificare *a priori* le agevolazioni a fronte di determinate attività, trova poi un ulteriore elemento rafforzativo nel rendere più agevole il controllo da parte del Comune: il riconoscimento di qualsiasi agevolazione non deve essere solo legittimo, ma anche controllabile;

5. esclusa la "barattabilità" dei debiti tributari: non è ritenuta coerente con la *ratio* della norma la possibilità di prevedere riduzioni o esenzioni anche con riferimento ad eventuali debiti tributari del contribuente, anche considerando il principio di indisponibilità e di irrinunciabilità al credito tributario cui soggiacciono tutte le entrate tributarie comunali.

Viene anche precisato che le entrate patrimoniali - che rispetto ai tributi sono caratterizzate da maggior disponibilità - non appaiono riconducibili

all'ambito di applicazione dell'art. 24, che richiama solo i tributi comunali;

6. delibera di approvazione delle agevolazioni: opportuno che le deliberazioni vengano adottate sulla base dei poteri di natura regolamentare, trattandosi di integrazioni alla disciplina tributaria.

Questo invece il quadro risultante dalla medesima nota rettificata da IFEL il 22 ottobre 2015:

1. potenziali beneficiari delle agevolazioni: secondo la nuova versione della nota i singoli associati (ed anche gli eventuali partecipanti al progetto, sebbene non associati) possono essere beneficiari a prescindere dall'incapienza a cui accennava la precedente nota;

2. attività oggetto del "baratto" amministrativo: l'elencazione delle tipologie di attività fatta dalla norma in commento non è da considerarsi tassativa. Rivisti quindi anche i limiti (ipotizzati nella precedente versione della nota) in relazione alla possibile sfera di intervento dei cittadini nei diversi campi d'azione dell'Ente Locale: possibilità di agevolare anche interventi di cittadini in ambiti diversi da quelli elencati dalla norma, purché considerabili come sussidiari.

A tal fine l'intervento dei cittadini - singoli e associati - deve essere sostitutivo o chiaramente integrativo rispetto all'erogazione di servizi normalmente resi dal Comune.

Opportuno rilevare che secondo la precedente versione della medesima nota (quella datata 16 ottobre 2015) erano da considerarsi "attività sussidiarie" solo quelle rientranti nell'elenco di cui all'art. 24 se ed in quanto "alternative e sostitutive" rispetto all'intervento del Comune (con conseguente implicita esclusione di quelle "integrative");

3. tributi rispetto ai quali può essere deliberata la riduzione o l'esenzione: confermata anche nella seconda versione della nota IFEL l'assenza di particolari limitazioni ai tributi per i quali possono essere previste agevolazioni, purché adeguatamente giustificate e legate ai presupposti impositivi propri di ciascun tributo;

4. quantificazione dell'agevolazione: al riguardo la nota IFEL rettificata non si discosta dalla precedente nota del 16 ottobre 2015;

5. ammessa la "barattabilità" dei debiti tributari: "con riferimento alla possibilità di prevedere riduzioni od esenzioni relative a debiti pregressi del contribuente, appare ammissibile estendere il riferimento al 'periodo limitato e definito' delle agevolazioni, al fine di comprendere la compensazione di debiti tributari pregressi attraverso gli interventi previsti dalla norma, con particolare riguardo a situazioni di disagio economico-sociale. Tale estensione terrà comunque fermi i criteri di determinatezza e controllabilità dei benefici concessi a fronte dell'intervento attivato".

Inoltre IFEL ora apre alla possibilità di ipotizzare agevolazioni anche relative ad entrate patrimoniali, precisando al riguardo che - sebbene l'ambito di applicazione dell'art. 24 si riferisca esplicitamente al campo dei tributi comunali - "istituti analoghi possono comunque essere attivati con riferimento alle entrate patrimoniali (non tributarie), in relazione alle quali l'Ente Locale può ancor più flessibilmente disporre modalità alternative di adempimento anche sotto il profilo dei pagamenti";

6. delibera di approvazione delle agevolazioni: IFEL non la ritiene più necessariamente riservata al Consiglio Comunale (nel silenzio della norma che al riguardo non richiama neppure i poteri regolamentari di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997).

La recente deliberazione della Sezione Regionale di Controllo della Corte dei conti dell'Emilia-Romagna ha dissipato i primi dubbi sull'operatività dell'art. 24 del D.L. n. 133/2014 negando che l'adempimento di tributi locali - anche di esercizi finanziari passati confluiti nella massa dei residui attivi dell'ente stesso - possa realizzarsi sotto forma di "*datio in solutum*" ex art. 1197 Cod. civ. da parte

del cittadino debitore che baratti il tributo dovuto con lo svolgimento di una delle attività di cura o valorizzazione del territorio comunale previste dalla norma. Ciò sia perché tale ipotesi non rientra nell'ambito di applicazione della norma per mancanza di inerenza tra agevolazione tributaria ed attività svolta, sia perché può determinare effetti pregiudizievoli sugli equilibri di bilancio, considerato che i debiti tributari del cittadino sono iscritti tra i residui attivi dell'ente.

Il concetto di "inerenza" previsto dalla norma 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).

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.

Un aspetto interessante - rimasto forse un po' più in ombra, ma che emerge chiaramente dal raffronto tra le due citate note IFEL - riguarda la declinazione del concetto di "sussidiarietà" con riferimento al fatto che debba trattarsi di attività "alternative e sostitutive" (prima nota IFEL) o di un intervento "sostitutivo o chiaramente integrativo" rispetto all'erogazione di servizi normalmente resi dal Comune. È indubbio infatti che nel secondo caso l'ambito si allarghi notevolmente, aprendo a nuove possibilità ma anche ad ulteriori criticità.

La citata Corte dei conti ER al riguardo non pare prendere alcuna espressa posizione, ma a ben vedere la posizione su cui risulta essersi sostanzialmente attestata appare quella espressa da IFEL nella propria prima (e più rigorosa) nota interpretativa/applicativa sull'art. 24; solo marginalmente (ad esempio sul tema dei potenziali beneficiari, nel riconoscere che anche i singoli cittadini possano accedere al beneficio e nel non fare al riguardo alcun rinvio al concetto di "incapienza" al riguardo richiamato invece dall'IFEL nella sua prima nota.) la Corte sembra più vicina alla posizione della seconda nota IFEL.

9.3 Il "baratto amministrativo" ed il partenariato sociale

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"²⁵, ed è intitolato "Baratto amministrativo".

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.

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 sociale²⁶.

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.

Seguono gli articoli 181 (procedure di affidamento), 182 (finanziamento del progetto), 183 (finanza di progetto), 184 (società di progetto), 185 (sull'emissione di obbligazioni e titoli da parte della società di progetto), 186 (privilegio sui crediti), 187 (locazione finanziaria di opere pubbliche o di pubblica utilità), 188 (contratto di disponibilità). L'art.189 tratta di "interventi di sussidiarietà orizzontale", tra cui l'affidamento in gestione (per la manutenzione) di aree riservate al verde pubblico urbano e gli immobili di origine rurale riservati alle attività collettive sociali culturali di quartiere (con esclusione degli immobili ad uso scolastico e sportivo), ceduti al Comune nell'ambito delle convenzioni e delle norme previste negli strumenti urbanistici attuativi, comunque denominati; ai sensi di questa norma dette aree o immobili possono essere infatti essere affidate in gestione, con dritto di prelazione, ai cittadini residenti nei comprensori su cui insistono i suddetti beni o aree, nel rispetto dei principi di non discriminazione, trasparenza e parità di trattamento. Oggetto dei successivi commi è, invece, la realizzazione di opere di interesse locale da parte di gruppi di cittadini organizzati, che possono formulare all'ente territoriale competente proposte operative di pronta realizzabilità indicandone i mezzi di finanziamento e senza oneri per l'ente. Dette opere vengono acquisite a titolo originario al patrimonio indisponibile dell'ente.

Segue l'art.190 in esame e chiude il titolo I l'art.191 in materia di cessione di immobili in cambio di opere.

26 Il partenariato - quale confronto tra parti diverse (soggetti pubblici o privati, forze economiche e sociali) sulla realizzazione di interventi finalizzati allo sviluppo economico e del territorio e alla promozione ed integrazione sociale- è metodo ampiamente diffuso a livello comunitario fondato sul propositivo e fattivo dialogo tra le parti quale strumento di co-progettazione, di messa in rete e di condivisione in grado di sfruttare al meglio contributi e risorse dei singoli per lo sviluppo ed il benessere dell'intera comunità.

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.

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".

9.4 Le agevolazioni dell'art.190 D.Lgs.50/2016 e le prospettive future

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 .

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".

Certo è che le molteplici possibilità interpretative del suddetto requisito espongono a contenzioso ed al rischio di strumentalizzazione dell'agevolazione. A ciò si somma, infine, la grande elasticità concessa -sempre in tema agevolazioni tributarie- dall'altro requisito (alternativo e residuale) di legge: infatti secondo l'art.190 a "giustificare" riduzioni o esenzioni di tributi è sufficiente la circostanza che possano dirsi (o che risultino?) "comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa".

Qui il requisito - a prescindere dal fatto che possa dirsi riferito alle riduzioni/esenzioni in sé o al tributo in generale - si dilata enormemente trasformandosi in un requisito funzional-teleologico privo (quanto meno ad un primo esame) di oggettivi punti di riferimento. La declinazione del concetto di "utilità" nei confronti della comunità di riferimento e l'ipotizzare in cosa consista l'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini si prestano a valutazioni molto variegata e difformi, anche qui con il rischio di lasciare eccessivi spazi a facili strumentalizzazioni.

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 riconosciute.

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.

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.

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.

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.