

Formazione Maggioli

Corso online

L'accertamento esecutivo preceduto dal contraddittorio preventivo

Procedure ed adempimenti

Giovedì 24 ottobre 2024, ore 14.30 – 17.30

Docente

Stefania Zammarchi

Esperta ed autrice di pubblicazioni in materia di tributi locali.

Dottore commercialista e Revisore dei conti. Dirigente presso Unione di Comuni



www.ufficiotributi.it

La rivista giuridica online
in materia di tributi locali e regionali

“Ufficio Tributi” è il servizio Internet dedicato alla fiscalità locale, regionale e alla riscossione pubblica. Costantemente aggiornato con le ultime novità di normativa, prassi e giurisprudenza.

Servizi inclusi:

- ❖ Finanza e Tributi Locali Channel (11 corsi online all'anno sulle tematiche di maggior interesse per gli operatori del settore)
- ❖ Dossier tematici ed e-book
- ❖ Scadenziario
- ❖ Risposta a quesiti
- ❖ Come fare (modelli operativi)
- ❖ Newsletter quindicinale di aggiornamento
- ❖ Legge 241/1990 annotata con la prassi e giurisprudenza
- ❖ Motore di ricerca

Per informazioni

SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI

Tel. 0541 628200

Stefania Zammarchi

Manuale per la gestione e il controllo dei tributi locali dopo la riforma fiscale

- › Procedure di accertamento per IMU, TASI, TARI e Imposta di soggiorno
- › Attività di notifica
- › Applicazione delle sanzioni
- › Istituti deflativi del contenzioso

Aggiornato a:
D.Lgs. n. 219/2023, D.Lgs. n. 220/2023, D.Lgs. n. 87/2024

Il volume illustra i presupposti delle entrate locali, al fine di comprendere le fonti della pretesa tributaria e le basi su cui si ancora l'attività accertativa. Altrettanto rilievo è riservato alla riorganizzazione degli uffici tributi, tenuto conto delle nuove procedure stabilite dall'obbligo del contraddittorio preventivo. Particolare attenzione viene posta anche alla redazione dell'atto di accertamento esecutivo da notificare al termine del confronto, in cui gioca un ruolo essenziale la motivazione "rafforzata". Il volume esamina altresì numerose casistiche di controllo in ambito IMU, TASI, TARI e dell'Imposta di soggiorno, per le quali sono riportate le modalità di accertamento e gli orientamenti giurisprudenziali che si sono venuti a formare. Viene poi illustrata la modalità di redazione dell'atto di accertamento esecutivo, mettendo in risalto i suoi elementi essenziali, nonché gli errori da non commettere in sede di notifica. Interessante anche la parte dedicata agli istituti deflativi del contenzioso, utile per gestire i rapporti con i contribuenti nell'ottica di conseguire il raggiungimento di accordi stragiudiziali in conformità alla tax compliance, quale rapporto di collaborazione che deve guidare l'ente impositore nella sua attività di verifica. Il manuale è corredato da schemi e modelli utili per l'attività di accertamento, resi disponibili in formato editabile e personalizzabile nei contenuti aggiuntivi online.

Per informazioni

SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI

Tel. 0541 628200

www.maggiolieditore.it

ATTUAZIONE DELLA RIFORMA FISCALE

→ Legge n. 111/2023, in vigore dal 29/08/2023

- prevede:



- Termine di 24 mesi entro cui il Governo adotta uno o più decreti legislativi recanti la **revisione del sistema tributario**, in conformità ai principi costituzionali, nonché del diritto dell'UE e internazionale, poi differito;
- Il testo è composto da **23 articoli** raggruppati in 5 titoli:
 - Titolo I - I principi generali e i tempi di attuazione (artt. 1-4);
 - Titolo II - I tributi, raggruppati in imposte sui redditi, Iva e Irap (artt. 5-9), altri tributi indiretti (artt. 10-12), Principi e criteri direttivi per la piena attuazione del federalismo fiscale regionale (art. 13) per la revisione del sistema fiscale dei comuni, delle città metropolitane e delle province (art. 14) per il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici (art. 15);
 - Titolo III - I procedimenti e le sanzioni (artt. 16-20);
 - Titolo IV - Testi unici e codici (art. 21);
 - Titolo V - Disposizioni finanziarie (art. 22-23).



Principali aspetti della riforma fiscale

- Di interesse per i Comuni
 - la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente;
 - La revisione dell'attività di accertamento;
 - la revisione del sistema nazionale della riscossione;
 - la revisione del sistema sanzionatorio.
-
- Previsione di cui all'art. 14 della Legge delega
 - Previsioni di riforma dei tributi locali



Al momento se ne è persa traccia!



RIFORMA DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

(Legge n. 212/2000, modificata ad opera del D. Lgs. n 219/2023)

Principi generali: finalità di riforma alla Legge n. 212/2000

Principio del contraddittorio generalizzato

La tutela dell'affidamento e della buona fede

Il divieto di bis in idem

Il principio di proporzionalità

L'autotutela

Chiarezza e motivazione degli atti

Cause di invalidità degli atti - annullabilità e nullità

Vizi delle notifiche e obbligo di notifica ai coobbligati

L'interpello



Statuto contribuente → IMPATTO



L'applicazione delle nuove disposizioni comporta una revisione delle procedure adottate dall'ufficio tributi per le attività di accertamento, da orientare maggiormente verso l'incentivazione all'adesione spontanea e a promuovere la riscossione.



L'ufficio dovrà assumere un comportamento di *compliance* sia nell'attività ordinaria, quanto in occasione delle verifiche promuovendo l'applicazione di strumenti di tutela del contribuente, in applicazione alle novità della Legge n. 212/2000, al fine di migliorare il rapporto con i contribuenti e favorire la riscossione, nel tentativo di limitare la riscossione coattiva od il contenzioso.



NON E' PIU' POSSIBILE L'EMISSIONE MASSIVA DI ATTI DI ACCERTAMENTO PER INFEDELE O OMESSA DICHIARAZIONE

Statuto contribuente → principi generali



Art.1, c.1 → obbligo generalizzato di applicazione a tutti i tributi → i principi costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario



c.3 → Approvazione apposito regolamento o aggiornamento regolamento generale delle entrate



Termine di approvazione → non c'è vincolo correlato al bilancio preventivo perché il regolamento è diretto a recepire norme del legislatore nazionale che non incidono direttamente sui tributi ma sulle procedure



Trattandosi di un regolamento che comunque incide sulle attività di gestione dei tributi locali deve riportare il parere dei revisori

Statuto contribuente → principi generali



Art. 1, c. 3-bis → devono essere garantiti

- Contraddittorio informato ed effettivo
- Accesso alla documentazione
- Tutela dell'affidamento
- Divieto del *bis in idem*
- Principio di proporzionalità
- Autotutela



I regolamenti comunali devono essere conformi a detti principi, vincolanti per tutti

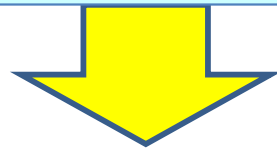


c.3-ter Gli enti devono garantire tutele almeno pari a quelle nazionali quindi possono prevederne ulteriori, ma non meno



Per accesso agli atti è opportuno mettere a disposizione un modello

PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO



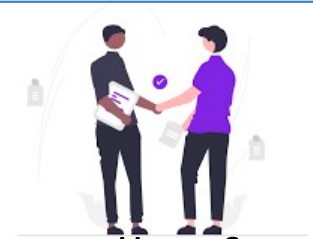
Art. 6-BIS – Legge n. 212/2000

Principio
del contraddittorio informato ed effettivo

IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO



finalità



Deve consentire la partecipazione del contribuente nella fase istruttoria di verifica e controllo → Principio del C.P. costituisce “*il diritto del soggetto amministrato di essere sentito prima dell'adozione di un atto che indica sfavorevolmente sulla sua sfera giuridico*” (IFEL)

Di contro l'ente impositore si deve preoccupare di raccogliere le informazioni utili a sostenere la propria pretesa impositiva, per aderire al principio del buon andamento ed efficienza dell'azione amministrativa, così da realizzare un rapporto costruttivo.

Il contribuente DEVE partecipare alla fase di raccolta ed analisi dei dati e notizie, anche se l'ente anticipa la propria contestazione inviando lo schema dell'atto di accertamento

Il contraddittorio preventivo

Atti interessati



Si applica a tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria (art. 19, D.Lgs. n. 546/92) che devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo → CONTRADDITTORIO PREVENTIVO (Ad es. atti di contestazione di un'agevolazione dichiarata o situazioni soggettive come il valore delle aree edificabili)

Sono esclusi i cd «*atti sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni*» → da individuare da decreto MEF → decreto 24/04/24 → individua quelli per AE

Sono esclusi anche → i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione (ad es., se emessi per INSINUAZIONE ALLA LIQ. GIUDIZIALE).

L'ente può sempre applicare l'istituto in via facoltativa anche per atti per i quali non sussiste l'obbligo.

Il contraddittorio preventivo



ATTI AUTOMATIZZATI → decreto MEF 24/04/2024



- Il decreto conferma l'interpretazione proposta da IFEL nella nota del 5 febbraio 2024

-all'art. 2, c. 1, precisa che *“si considera automatizzato e sostanzialmente automatizzato ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa Amministrazione”*.

-all'art. 3, c. 1, specifica che *“Ai fini del presente decreto, si considera di pronta liquidazione ogni atto emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso della stessa Amministrazione”*.

Dunque si tratta di atti di *“mera liquidazione”* ossia atti per i quali l'ufficio tributi non è entrato nel merito della dichiarazione, né dei dati a sua disposizione e sono compresi i dinieghi ai rimborsi

Contraddittorio preventivo → NOTA IFEL 5 febbraio '24

Nota per bozza regolamento Statuto dei diritti del contribuente

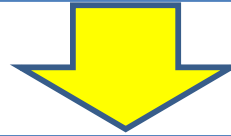
IFEL annovera:

- gli atti relativi all'iscrizione di ipoteca ed il fermo di beni mobili, in quanto preceduti dalla notifica di atti di accertamento, e quindi atti sostanzialmente automatizzati,
- il rifiuto espresso o tacito al rimborso di tributi, sebbene il procedimento amministrativo possa prevedere il coinvolgimento del contribuente, finalizzato all'acquisizione di ulteriori informazioni, ma non con i vincoli e le conseguenze giuridiche previsti per gli atti obbligatoriamente soggetti al contraddittorio,
- il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- per "ruolo" e "cartella di pagamento" già l'art. 6, c.5, Legge n. 212/2000, individua casi di obbligo di invito del contribuente per chiarimenti



OBBLIGO C.P. → atti con cui si disconosce un'esenzione o un'agevolazione dichiarata dal contribuente, oppure se non è oggettiva la determinazione della base imponibile, come per il valore delle aree fabbricabili ai fini dell'IMU, se non dichiarato o se l'ente contesta la congruità del valore dichiarato. Per la TARI si applica per gli accertamenti e le rettifiche di superfici complesse (centri commerciali, unità produttive artigianali, commerciali e industriali, cinema, ecc.) per le quali non sia di immediata individuazione la dimensione delle superfici esenti o da destinare a specifiche e differenziate categorie tariffarie.

Il contraddittorio preventivo: la procedura



Art. 6-bis

- I commi 3 e 4 disciplinano le modalità per procedere con il contraddittorio preventivo, prevedendo che l'ente invii una «comunicazione» al contribuente con lo «schema di atto» con cui l'ente contesta la violazione rilevata, assegnando un termine non inferiore a 60 gg per consentirgli eventuali controdeduzioni;
- L'eventuale atto di accertamento deve essere notificato trascorsi almeno 60 gg dalla comunicazione → il periodo può essere anche maggiore!
- per evitare la decadenza dal potere impositivo quando scadenza del termine dei 60 gg è successiva a quella della decadenza, o se fra la scadenza del termine del contraddittorio e il termine di decadenza decorrono meno di 120 gg, il termine è posticipato di 120 gg;
- l'eventuale accertamento deve tener conto delle osservazioni del contribuente e deve contenere la motivazione in grado di chiarire perché l'ente non le abbia, eventualmente, accolte o accolte parzialmente.



Il contraddittorio preventivo

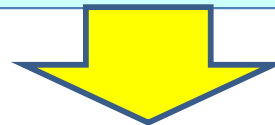


Procedura

1. l'ente deve «comunicare» al contribuente, «*con modalità idonee a garantirne la conoscibilità*» (quindi con notifica), lo schema di atto da emettere in base alle verifiche eseguite,
2. assegna un termine non inferiore a 60 gg per inviare documentazione od osservazioni,
3. Il termine impone la sospensione dell'emissione dell'atto per 60 gg,
4. Il contribuente, su richiesta, può accedere ed estrarre copia degli atti
5. Se la scadenza è successiva a quella del termine di decadenza dell'atto conclusivo o se fra la scadenza del termine assegnato per il contraddittorio ed il detto termine di decadenza decorrono meno di 120 gg, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.
6. L'atto finale tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.



Il contraddittorio preventivo

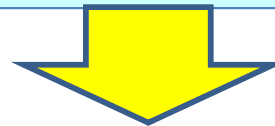


Procedimento amministrativo → LE FASI

1. L'INSTAURAZIONE DEL CONTRADDITTORIO → notifica della cd «comunicazione» che riporta lo schema d'atto con le violazioni rilevate
2. L'ISTRUTTORIA → confronto fra le parti per un periodo di almeno 60 gg
3. LA FASE DECISORIA → termine del confronto e assunzione della decisione da parte dell'ente impositore



Il contraddittorio preventivo



Procedimento amministrativo → LE FASI

1. La fase di instaurazione del contraddittorio informato ed effettivo

Occorre notificare la “comunicazione” con cui l’amministrazione finanziaria invia lo “*schema di atto*” da cui emergono le violazioni rilevate. La disposizione normativa non entra nel dettaglio, tuttavia si può ritenere che l’atto possa prendere a riferimento gli “inviti al contraddittorio” previsti dal D.Lgs. n. 218/1998, in tema di accertamento con adesione, da rivisitare sulla scorta delle peculiarità dei tributi locali, indicando:

- i periodi di imposta sottoposti a verifica;
- le maggior imposte, sanzioni ed interessi dovuti;
- le motivazione alla base della contestazione;
- il termine, non inferiore a 60 gg, per la presentazione di eventuali controdeduzioni;
- l’eventuale giorno e luogo di comparizione per accedere alla documentazione ed acquisire copia;

La convocazione di cui al punto precedente non è obbligatoria e l’atto notificato non è impugnabile in quanto lo “schema d’atto” riportato non è qualificabile come provvedimento di contestazione ed irrogazione della sanzione.



Il contraddittorio preventivo



LE FASI del procedimento amministrativo

2. La fase istruttoria di confronto con il contribuente e di verifica delle controdeduzioni

In questa fase si realizza il contraddittorio informato ed effettivo, auspicato dal Legislatore, con l'invio della comunicazione che dà avvio al confronto fra ente impositore e contribuente. Quest'ultimo è tenuto a produrre idonea documentazione a dimostrazione della propria posizione e l'ufficio tributario ha l'onere di verificare quanto pervenuto per valutare la possibilità di non emettere l'atto di accertamento o di accogliere, almeno in parte, le osservazioni formulate dal contribuente. Trascorso il termine assegnato, ORDINATORIO, senza che siano pervenute controdeduzioni, l'ufficio potrà procedere ad assumere le proprie decisioni.



Il contraddittorio preventivo



LE FASI del procedimento amministrativo

3. La fase decisoria, ossia la conclusione della procedura di contraddittorio preventivo

Conclusa istruttoria e confronto con il contribuente o assenza di controdeduzioni, l'ufficio tributi emette l'avviso di accertamento, dando atto di quanto osservato dalla controparte o del fatto che questo non abbia prodotto osservazioni a proprio favore, mettendo in evidenza le decisioni assunte mediante notifica dell'atto di accertamento esecutivo, (simile allo "schema d'atto" o a questo revisionato, se accolte le controdeduzioni presentate dal contribuente). Potrebbe anche concludersi con la notifica di annullamento dello schema d'atto, se sono accolte totalmente le osservazioni del contribuente → VERBALE CONCLUSIVO.

Il contraddittorio preventivo



Schema di atto: GLI ELEMENTI DA INDICARE

Non vi sono indicazioni specifiche. Si ritiene possa trattarsi di atti simili agli «inviti al contraddittorio» previsti dal D.Lgs.n. 218/1998, in tema di accertamento con adesione.

Pertanto, deve contenere:

- i periodi di imposta sottoposti a verifica;
- le maggior imposte, sanzioni ed interessi dovuti;
- le motivazione alla base della contestazione;
- il termine, non inferiore a sessanta giorni, per la presentazione di eventuali controdeduzioni;
- l'eventuale giorno e luogo della comparizione per accedere alla documentazione ed acquisire copia;
- non è obbligatoria la convocazione



Il contraddittorio preventivo



Calcolo decadenza

- Se la data ultima per presentare controdeduzioni scade in un momento successivo al termine di decadenza dal potere di notificazione dell'atto impositivo \Rightarrow quest'ultimo termine slitta di 120 gg (esempio: termine contraddittorio 15 gennaio 2025, decadenza slitta al 15 maggio 2025)
- Se tra la data ultima per presentare controdeduzioni ed il termine di decadenza del potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di centoventi giorni \Rightarrow il termine ultimo per la notificazione slitta di 120 giorni dalla scadenza del termine di 60 giorni del periodo del contraddittorio (esempio: termine contraddittorio 30 novembre 2024, decadenza slitta al 30 marzo 2025)
- Ai fini della proroga, quindi, i 60 gg devono scadere in un periodo compreso tra il 4 settembre ed il 31 dicembre. Ad esempio, se i 60 gg scadono il 31 ottobre, il termine ultimo di notifica è il 28 febbraio. Ovviamente, la proroga opera se le osservazioni scadono dopo il 31 dicembre; così, se il termine di 60 gg scade il 20 gennaio 2025, il termine ultimo di notifica sarà il 20 maggio 2025.



Il contraddittorio preventivo



Come agire e cosa modificare

- Necessità di riorganizzare le procedure dell'ufficio,
- Individuare gli atti di «liquidazione» (omesso/tardivo/parziale versamento → per es. bollette TARI o IMU dovuta sulla base dei dati catastali) per distinguere quelli per i quali non è necessario avviare il contraddittorio preventivo (infedele/omessa dichiarazione → per es. per il riconoscimento di agevolazioni);
- Aggiornare gli atti di accertamento sulla base delle nuove previsioni, compresa l'esclusione del reclamo-mediazione, per la sua abrogazione ad opera del D.Lgs. n. 220/2023;
- Predisporre gli atti con cui inviare la «comunicazione» del preavviso di contestazione;
- Il C.P. non necessita per gli atti già preceduti dall'atto di accertamento (per es. iscrizione di fermi amministrativi o ipoteche su beni mobili).



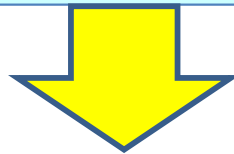
Il contraddittorio preventivo



Emissione dell'atto: come agire e cosa indicare

- Considerato che nella fiscalità locale ogni anno d'imposta è autonomo rispetto agli altri, la violazione si reitera fino a quando viene presentata una nuova dichiarazione;
- Con la necessità di attivare il contraddittorio preventivo, che deve essere replicato per ogni anno d'imposta, sarebbe opportuno accertare tutte le annualità non prescritte in modo da ottimizzare i tempi e le procedure;
- Ovviamente l'accertamento notificato per un numero di anni almeno pari a tre, comporta l'applicazione del "cumulo giuridico" (ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997), a cui è comunque possibile verificare la possibilità di unire l'istituto della recidiva, di cui all'art. 7, del D.Lgs. n. 472/1997 → stante la revisione operata dal D.Lgs. n. 87/2024, si sta formando un orientamento in dottrina che ritiene non più applicabile il C.G. alla fiscalità locale, dal 1° settembre 2024;
- In sostanza, conviene procedere con il contraddittorio preventivo per tutto il tempo della decadenza, perché consente di ottimizzare i tempi.

Il contraddittorio preventivo



Entrata in vigore



D. lgs. n. 219/2023 (modifiche Statuto contribuente) → diritto al contraddittorio entrato in vigore il 18 gennaio 2024

Intervento MEF con atto di indirizzo del 29/02/2024, pubblicato il 1°/03/2024 → da riferire alla sola Agenzia

L'entrata in vigore al 30 aprile del 2024 deve riferirsi alla procedura che applica il C.P. in occasione dell'accertamento con adesione, in conformità alle previsione di cui al D.Lgs. n 218/1997

Per fare chiarezza è intervenuto l'art. 7, del D.L. n. 39/2024 che ha stabilito al 30/04/2024 il termine di decorrenza dell'obbligo di avvio del C.P., facendo salve le procedure già avviate.

Periodo del contraddittorio

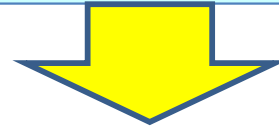


Il decorso dei 60 giorni di cui al c. 3

- resta l'obbligo di attendere 60 giorni prima di notificare l'atto di accertamento, anche nel caso in cui il contribuente abbia risposto prima della scadenza di detto termine
- Ciò perché il contribuente ha la possibilità di trasmettere documenti in più volte o presentare ulteriori osservazioni e/o controdeduzioni
- Il termine è ordinatorio → osservazioni pervenute oltre i 60 giorni devono essere tenute in considerazione dall'ente impositore, stante il principio di collaborazione e buona fede che deve caratterizzare tutta la procedura.



Accesso agli atti del fascicolo



- Novità di tutto rilievo nelle procedure relative alla fiscalità locale,
- Non esisteva la partecipazione del contribuente nel procedimento tributario, né l'accesso agli atti dell'istruttoria, ma solo dopo l'adozione del provvedimento definitivo,
- Nella fiscalità locale non c'è, generalmente, un fascicolo relativo all'attività di accertamento, ma la raccolta di informazioni attraverso le BD disponibili,
- In ogni caso, l'eventuale accesso al fascicolo impone che venga assicurato il diritto alla privacy.
- È opportuno mettere a disposizione il modello per la richiesta

Accesso agli atti del fascicolo



- accesso agli atti dell'istruttoria non previsto prima del D.Lgs. n. 219/2023
- Anche la Legge n. 241/1990 (art. 13, c. 2) dispone: *“non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano”*
- Inoltre, in merito all'accesso agli atti amministrativi (art. 24, c. 1, lett. b)) esclude il diritto di accesso *“nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano»*.

Come agire se il contribuente non risponde



Emissione e notifica dell'atto di accertamento

1. se l'ufficio ha certezza dei dati acquisiti che hanno condotto alla trasmissione della «comunicazione», notifica l'atto pre-confezionato,
2. è importante che l'atto contenga tutte le informazioni tipiche dell'atto di accertamento esecutivo,
3. occorre riportare la motivazione che ha condotto alla contestazione che viene notificata, specificando che il contribuente non ha fornito informazioni e non ha contestato la presunta violazione

Requisiti atto post contraddittorio



MOTIVAZIONE RAFFORZATA

La rilevanza della sua formulazione

1. il contraddittorio deve essere effettivo, quindi il contribuente deve conoscere tutte le motivazioni delle contestazioni mosse,
2. in assenza di confronto effettivo, l'atto è nullo,
3. l'atto finale deve contenere una motivazione rafforzata, ai sensi del c. 4, ossia occorre dare atto delle osservazioni pervenute dal contribuente e delle motivazione per cui, eventualmente, l'ente non ha ritenuto di tenerne conto,
4. l'esito del contraddittorio è parte della motivazione

Requisiti atto post contraddittorio



Motivazione rafforzata

Ai sensi art. 7 dello Statuto, l'atto deve riportare anche i presupposti ed i mezzi di prova, nonché le ragioni giuridiche su cui si fonda la pretesa fiscale.

Il c. 1-bis dell'art. 7 stabilisce che «i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto...»

Le disposizioni citate sono assai rilevanti nella gestione degli accertamenti dei tributi locali

Requisiti atto post contraddittorio



Motivazione rafforzata

Ai sensi del comma 4, dell'art. 6-bis dello Statuto, l'atto indicare l'esito della procedura di contraddittorio. Nel dettaglio prevede:

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

E' dunque importante tenerne conto in occasione dell'emissione dell'atto finale.

Motivazione rafforzata



1. ammessa espressamente la motivazione «*per relationem*»,
2. se l'atto a cui si fa riferimento non è già stato portato a conoscenza dell'interessato, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale,
3. deve indicare espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.



L'atto di accertamento, come tutti gli atti amministrativi, E' NULLO in assenza di MOTIVAZIONE (art. 3, Legge n. 241/1990- art. 7 Legge n. 212/2000)



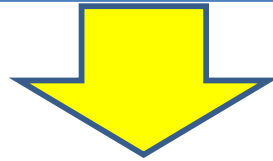


Motivazione rafforzata



- I fatti e i mezzi di prova alla base dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non con un altro atto, in presenza di presupposti e che non sia intervenuta decadenza;
- La norma ricalca un principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità, direttamente correlata con la natura del processo tributario e, quindi, vieta che siano allegati nuovi mezzi di prova;
- Gli atti per richiedere tributi, interessi, sanzioni o accessori, devono indicare gli «*interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione*»;
- Le disposizioni suddette si applicano anche agli atti emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione degli atti nei loro confronti.

Requisiti dell'atto post contraddittorio



→ Gli atti di accertamento esecutivi e quelli successivi tesi alla riscossione coattiva devono tassativamente indicare:

« a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili».

→ Se ricorrono le condizioni, il contribuente può rivolgersi al TAR, ma per illegittimità del regolamento o delle tariffe/aliquote

atto post contraddittorio con esito negativo



Occorre predisporre un VERBALE CONCLUSIVO che riporta:

1. il riepilogo delle attività svolte, elencando gli incontri avvenuti fra le parti e l'esito di questi;
2. la descrizione degli eventuali sopralluoghi a cui è bene allegare una scheda l'indicazione di quanto rilevato in occasione della visita presso la sede o le sedi del soggetto passivo;
3. la congruità degli adempimenti a carico del soggetto passivo;
4. metta in luce la correttezza dei versamenti e del rispetto dell'obbligo dichiarativo;
5. dia atto del fatto che non sono emerse violazioni e, pertanto, l'attività di controllo e la fase di contraddittorio informato ed effettivo, ai sensi dell'art. 6-bis della Legge n. 212/2000 si concludono senza constatazione di violazioni da parte del soggetto passivo in ordine al tributo per cui sono stati attivati i controlli medesimi.

L'accertamento con adesione



STRUMENTI PER LIMITARE IL CONTENZIOSO

Accertamento con adesione (D. Lgs. n. 218/1997)

Istituto introdotto per **AE**

Estende di 90 gg il periodo in cui è possibile giungere ad un accordo

L'accordo si perfeziona con il pagamento dell'importo dovuto, entro 20 gg dal verbale di adesione con sanzioni ridotte ad 1/3

Applicabile alla fiscalità locale con approvazione di apposito regolamento (art. 50, Legge n. 449/1997)

NB: attenzione a disciplinare o coordinare il contraddittorio preventivo (già da applicarsi ad opera dell'art 4-octies, D.L. n. 34/2019, in vigore da 1/07/2020)

Accertamento con adesione (D. Lgs. n. 218/1997)



Deve essere coordinato con la procedura di contraddittorio preventivo

Occorre dettagliare le procedure per evitare che vengano applicate *in toto* quelle tipiche di AE


In ogni caso, se il Comune intende procedere con l'accertamento con adesione prima dell'emissione dell'atto di contestazione, è tenuto a trasmettere al contribuente un invito che deve indicare almeno:

- 1) i periodi di imposta suscettibili di accertamento,
- 2) il giorno e il luogo della comparizione,
- 3) i maggiori tributi con sanzioni ed interessi,
- 4) le motivazioni dell'accertamento.


Accertamento con adesione (D. Lgs. n. 218/1997)




Con l'obbligo di contraddittorio preventivo, a decorrere dal 30 aprile 2024, è necessario tenere conto delle novità di cui all'art. 1, c. 1, lett. d) del D.Lgs. n. 13/24 che dispone che il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione, senza condizioni oppure condizionando l'adesione all'eliminazione di errori manifesti presenti nell'atto.



Detta previsione sembrerebbe applicarsi solo alle attività dell'Agenzia delle entrate, ma potrebbe essere adottata nel caso di sopralluogo, specialmente per quelli relativi alla TARI. Infatti, nel caso di accertamento "condizionato", nei dieci giorni successivi alla comunicazione dell'adesione condizionata, l'ufficio tributi potrebbe correggere gli errori indicati dal contribuente con aggiornamento del verbale redatto durante il sopralluogo, dandone comunicazione immediatamente al contribuente.



E', dunque, indispensabile che, qualora si adotti l'accertamento con adesione, vengano coordinate le procedure di questo istituto con le nuove procedure previste dal citato art. 6-bis della Legge n. 212/2000 (contraddittorio preventivo)



l'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione sono ridotte nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge

Accertamento con adesione → INIZIATIVA



Per l'attivazione dell'accertamento con adesione deve sussistere materia concordabile o, comunque, questioni sottoposte ad apprezzamento, come nel caso di aree edificabili.



INIZIATIVA:

1) UFFICIO: Prima dell'emissione dello “schema d'atto” l'ufficio convoca il contribuente

2) CONTRIBUENTE:

1)a) dopo la notifica dello “schema d'atto”

2)b) dopo la notifica dell'avviso di accertamento (procedura generalmente applicata dai Comuni fino ad ora).

Accertamento con adesione → procedura



Per l'attivazione dell'accertamento con adesione deve sussistere materia concordabile o, comunque, questioni sottoposte ad apprezzamento, come nel caso di aree edificabili.

L'ufficio convoca il contribuente con diversa procedura a seconda che la convocazione avvenga prima (da parte dell'ufficio) o dopo la notifica dell'avviso di accertamento (con istanza del contribuente-procedura generalmente applicata dai Comuni).

- 1)- in occasione dell'incontro l'ufficio deve far visionare al contribuente gli elementi in proprio possesso che fanno emergere una violazione da parte del contribuente.
- 2)- deve essere redatto verbale dell'instaurazione del contraddittorio a cui, generalmente segue almeno un ulteriore incontro in cui il contribuente sottopone all'ente le proprie osservazioni e/o documenti,
- 3)- infine si giunge all'incontro finale per la definizione dell'accordo o si dà atto dell'esito negativo dell'accordo,
- 4)- il verbale con cui si descrive la procedura seguita, nonché l'esito finale, è redatto in duplice copia è sottoscritto dalle parti.

Accertamento con adesione (D. Lgs. n. 218/1997)

Nel caso di atti soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo (se ammissibile l'accertamento con adesione), l'art. 1, c. 2-bis, del D. Lgs. n. 218/1997 pone l'obbligo di indicare nello schema di atto da parte dell'ente, oltre all'invito a trasmettere osservazioni e/o documentazione, nonché quello di presentare, in alternativa, istanza di accertamento con adesione, entro 30 gg, ovvero nei 15 gg successivi alla notifica dell'atto impositivo preceduto dallo schema di atto, in tal caso il termine per impugnare l'atto è sospeso per soli 30 gg invece dei 90 della regola generale (da regolamentare).



Le 2 procedure sono alternative: la presentazione di istanza di accertamento con adesione dopo la notifica di schema dell'atto, non può essere ripresentata dopo la notifica dell'atto impositivo. Inoltre, se il contribuente presenta istanza di accertamento con adesione dopo la notifica dell'avviso di accertamento preceduto dal contraddittorio preventivo, in sede di accertamento con adesione l'ente non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli trasmessi in occasione del contraddittorio preventivo. Se l'atto notificato non è soggetto a contraddittorio preventivo, il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione entro il termine canonico di 60 gg.



Ai sensi dell'art. 41, del D.Lgs. n. 13/2024, il contribuente può presentare accertamento con adesione:

- entro 60 gg dalla notifica, tenendo conto della sospensione feriale dei termini, quando l'avviso di accertamento non è soggetto alla procedura del contraddittorio preventivo,
- entro 30 gg dal ricevimento dello schema di provvedimento, per gli atti di accertamento preceduti dal contraddittorio preventivo,
- entro 15 gg dalla notifica per avvisi di accertamento preceduti dal contraddittorio preventivo, (in alternativa al punto 2);

L'AUTOTUTELA



L'istituto dell'autotutela

- Istituto che trova ingresso nello Statuto dei diritti del contribuente ad opera del D. Lgs. n. 219/2023, profondamente innovato
- ora disciplinato agli articoli 10-quater (autotutela obbligatoria) e 10-quinqies (autotutela facoltativa), con limitazione della discrezionalità prima riservata all'ente impositore,
- abrogazione previgente disciplina di cui all'art. 2-quater del D.Lgs. n. 564/1994 in cui aveva esclusiva applicazione discrezionale, in quanto all'ente impositore era riconosciuto un potere discrezionale assai esteso che incontrava come unico limite la sentenza passata in giudicato, con esito favorevole per l'ente medesimo,
- In precedenza il rifiuto di esercizio di autotutela non era impugnabile.

Autotutela → finalità



- consente all'ente impositore di intervenire attraverso:
 1. annullamento, parziale o totale, di atti impositivi,
 2. rinuncia all'emissione degli stessi;
- introdotta a decorrere dal 18 gennaio 2024, con contestuale abrogazione dell'art. 2- quater del D Lgs. n. 564/1994;
- la disciplina contenuta nello Statuto del contribuente prevede due fattispecie:
 - Autotutela obbligatoria, di cui all'art. 10-quater per le fattispecie stabilite ex-lege;
 - Autotutela facoltativa, di cui all'art. 10-quinquies, per le situazioni in cui è l'ente impositore che ritiene opportuno adottare l'istituto deflativo.

Autotutela obbligatoria

Disciplinata dall'art. 10-quater della Legge n. 212/2000 (S.C.) è da applicarsi obbligatoriamente, per le seguenti fattispecie:

1. errore di persona;
2. errore di calcolo;
3. errore sull'individuazione del tributo;
4. errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria;
5. errore sul presupposto d'imposta;
6. mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
7. mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

Il c. 2 individua le casistiche per cui non è applicabile l'autotutela, ossia:

- in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria,
- quando è decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato, per mancata impugnazione.

Autotutela facoltativa

L'art. 10-quinquies disciplina l'autotutela facoltativa, lasciando massima discrezionalità all'ente che, pertanto, può annullare, in tutto o in parte un atto impositivo, attivando l'istituto in piena autonomia, anche:

- senza la presentazione di istanza da parte del contribuente,
- anche quando l'ente si trova in pendenza di giudizio,
- o nel caso di atti definitivi se viene rilevata l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto o dell'impugnazione.

All'interno dell'autotutela facoltativa, dunque, possono essere ricomprese le ipotesi in precedenza elencate dal decreto ministeriale n. 37/1997, non riportate nell'elenco relativo all'autotutela obbligatoria, quali:

- la doppia imposizione,
- la mancanza di documentazione sanata in un secondo momento, non oltre i termini di decadenza,
- la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, negati in precedenza.

Differenza con la precedente normativa

La precedente disciplina prevedeva un potere attribuito ai Comuni di carattere del tutto discrezionale.

Peraltro, l'autotutela non era impugnabile e neppure il diniego, espresso o tacito, ad eccezione della presenza di motivi di interesse generale, come affermato dalla Cassazione (sentenza n. 6509/2019)

La previsione di impugnabilità è contenuta all'art. 19, del D.Lgs. n. 546/1992, come integrato ad opera del D.Lgs.n. 220/2023, con i seguenti inserimenti:

g-bis), del “rifiuto **espresso o tacito** sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quater della legge 27 luglio 2000, n.212”;

g-ter) del “rifiuto **espresso** sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n.212”.

Ciò comporterà una riluttanza degli uffici a rispondere all'autotutela facoltativa

Responsabilità del funzionario

Il legislatore, sia in relazione all'autotutela obbligatoria, quanto con riferimento all'autotutela facoltativa, ha disciplinato la responsabilità che può essere imputata al funzionario responsabile del tributo.

Sia al comma 3 dell'art. 10-quater, sia al comma 3 del successivo art. 10-quinquies, il responsabile dell'ufficio che procede con l'esercizio dell'autotutela è chiamato a rispondere per danno erariale solo in presenza di dolo, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della Legge n. 20/1994 che, pertanto, esclude la colpa grave.

Pertanto, la previsione limita la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica, ai fatti commessi con dolo, escludendo l'ipotesi di colpa grave.

I VIZI DI NOTIFICA



Annullabilità e nullità dell'atto

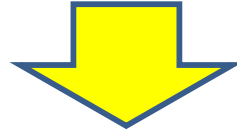


→ 7-BIS. I motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio.

→ 7-TER. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto.

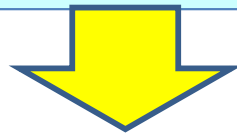
I vizi di nullità di cui al presente articolo possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.

Atti irregolari



→ 7-QUATER La mancata o erronea indicazione delle informazioni di cui all'articolo 7, comma 2, non costituisce vizio di annullabilità.

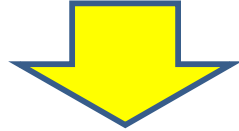
Art. 7, comma 2. Legge n. 212/2000



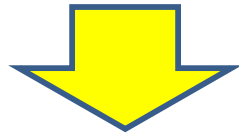
«2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- a) **l'ufficio** presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il **responsabile del procedimento**;
- b) **l'organo o l'autorità** amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le **modalità, il termine, l'organo giurisdizionale** o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili».

Vizi attività istruttoria

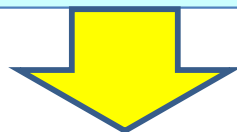


→ 7-QUINQUIES Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di legge.



Si tratta di elementi raccolti in sede attività di controllo presso la sede, da completare ordinariamente entro 30 gg, difficilmente replicabile per le procedure dell'ufficio tributi del Comune. Tuttavia potrebbe essere adottata per verifiche TARI, per es. per la verifica delle superfici produzione di rifiuti speciali o IMU per la verifica dei requisiti per ottenere agevolazioni

Vizi della notificazione



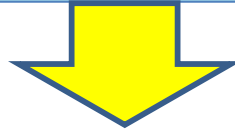
7-SEXIES

NOTIFICA INESISTENTE → se priva degli elementi essenziali o se effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. Negli altri casi si tratta di notifica nulla, *«ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento»*

INESISTENZA NOTIFICA → ne comporta l'inefficacia.

Dall'entrata in vigore della nuova norma *«gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati»*.

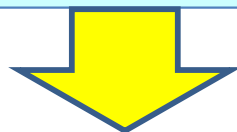
Vizi della notificazione → inesistenza e nullità



Prima dell'art. 7-sexies non esisteva distinzione

- solo previsione art. 160 c.p.c.. → notifica nulla se non rispettate le disposizioni relative alla persona a cui è eseguita la stessa, ossia quando c'è incertezza assoluta su questa o sulla data di notificazione,
- tuttavia considera sanata la notifica se è raggiunto obiettivo,
- la distinzione era delineata dalla dottrina e dalla giurisprudenza
 - inesistenza della notificazione in assenza di collegamento tra il destinatario dell'atto e il soggetto o luogo presso il quale esso è notificato (Corte di Cassazione, SS.UU. sentenze gemelle nn. 14916 e 14917 del 2016) e non rappresenta un elemento essenziale dell'atto il luogo in cui la notificazione viene eseguita e, dunque, l'atto è nullo, con possibilità di essere sanato.
 - inesistenza della notifica si ha esclusivamente in presenza di assoluta assenza dell'atto e se l'attività di notifica è priva degli elementi costitutivi essenziali, in grado di qualificare un atto come notificazione.

Vizi della notificazione

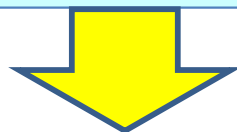


La posizione della Corte di Cassazione sui vizi della notifica

Per la Suprema Corte l'omissione della notifica dell'atto presupposto costituisce un vizio procedurale, da cui ne deriva la nullità consequenziale dell'atto.

- la notificazione è condizione di efficacia dell'atto e non un elemento costitutivo del medesimo,
- l'impugnazione dell'atto consequenziale è diretta a far valere la mancata/irrituale notificazione dell'atto presupposto, senza aggredire nel contempo l'atto stesso
- *“sotto altri profili di invalidità formale ovvero per la sua infondatezza nel merito, non sussistendo dunque alcun onere processuale della parte ricorrente al riguardo”,* Cassazione sentenza n. 10012/2021.

Vizi della notificazione



Il rilievo del nuovo articolo 7-sexies

Inserimento nello Statuto dei diritti del contribuente integra la normativa relativa ai vizi della notificazione di cui al codice di procedura civile → nullità della notifica all'art. 160,

→ sanatoria ai sensi dell'art. 156 c.p.c. quando l'atto raggiunge l'obiettivo che si era prefissato;

→ il nuovo articolo 7-sexies precisa che *“la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto...”*;

→ Art. 7-sexies, c. 2 specifica che *“l'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia”*. Il successivo comma 3, infine, dispone che *“gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati”*.

la notifica PEC al domicilio digitale

→ Art. 60-ter del D.P.R. n. 600/1973

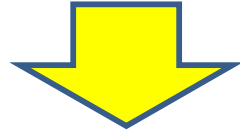


Resta ferma la facoltatività di utilizzo della Pec, ma sono ampliate le categorie di potenziali riceventi, in quanto chi possiede anche una Pec pur non essendo obbligato a possederla, può richiedere la notifica con tale modalità, eleggendo il proprio domicilio fiscale.

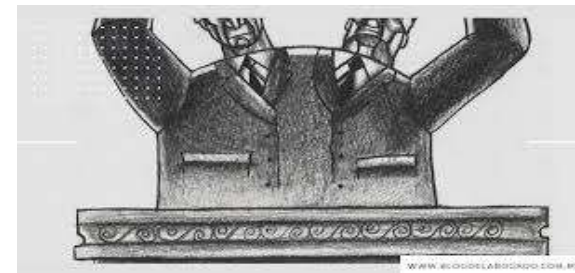
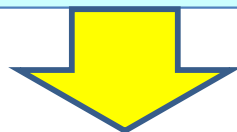


Cambiano le modalità di notifica anche in relazione “all’orario della notifica” ed al calcolo dei termini di prescrizione e decadenza; in ogni caso si semplifica la gestione delle notifiche.

I principi interessati dalle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente



Principio del *né bis in idem*



Art. 9-bis

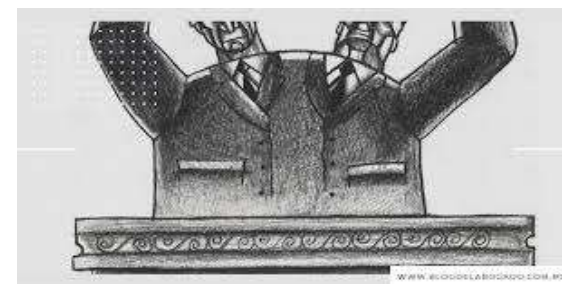
«Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta».

La norma è diretta ad assicurare la notifica di 1 solo atto per anno d'imposta riferito alla medesima violazione.

Norma che non appare riferibile alla fiscalità locale la cui imponibilità ha quali presupposti gli immobili

Non si ritiene violato il principio se sul medesimo immobile si contesta l'omesso versamento ed anche l'infedele dichiarazione, in quanto violazioni distinte (omesso versamento vs infedele dichiarazione)

Principio del *né bis in idem*



Art. 9-bis

La Corte di Cassazione, con Ord. n. 27261/2023, ha ritenuto che i tributi comunali non sono sottoposti al principio di unicità e globalità del procedimento di accertamento, stante il tenore dell'art. 1, c. 161, della Legge n. 296/2006.

Pertanto, nella fiscalità locale esiste una disposizione che prevede «diversamente» → ECCEZIONE (c.1 «salvo che specifiche disposizioni non prevedano diversamente...»)

La norma, tuttavia, lascia aperte delle criticità che sarebbe opportuno siano fugate da uno specifico intervento normativo.

Peraltro, l'art. 9-bis non fa riferimento alla tipologia di violazione ma, piuttosto, all'azione accertativa in via generale.

Divieto di divulgazione dei dati del contribuente



Art. 9-ter → privacy

L'articolo 9-ter disciplina il divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti. In particolare il comma 1 prevede che, nell'esercizio dell'azione amministrativa e al fine di realizzare la corretta attuazione del prelievo tributario, l'Amministrazione finanziaria ha il potere di acquisire, anche attraverso l'interoperabilità, dati e informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici.

Resta, dunque, fermo il rispetto di ogni limitazione stabilita dalla legge, ma ai sensi del comma 2 è fatto divieto alla medesima Amministrazione finanziaria di divulgare i dati e le informazioni così acquisite, salvi gli obblighi di trasparenza previsti per legge, ove da essa non specificamente derogati

Principio di proporzionalità nel procedimento tributario

Art.10-ter

L'ente impositore nell'attività accertativa deve applicare questo principio, tenendo presente che non deve eccedere rispetto ai fini perseguiti, evitando di non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.

Il riferimento è l'art. 5, paragrafo 4, del Trattato sull'UE che precisa che esso mira a inquadrare le azioni delle istituzioni dell'Unione entro limiti determinati. Nel dettaglio, gli interventi dell'Unione:

- devono essere idonee a conseguire il fine desiderato;
- devono essere necessarie per conseguire il fine desiderato;
- non devono imporre alle persone un onere eccessivo rispetto all'obiettivo che si intende raggiungere (proporzionalità in senso stretto).

Questo vale anche per i tributi comunali, cosicché l'ente locale si deve limitare al necessario per conseguire gli obiettivi previsti, senza porre oneri eccessivi a carico dei contribuenti, né assumere comportamenti eccedenti o non proporzionali alla suddetta finalità.

Principio di proporzionalità nel procedimento tributario

Corte Costituzionale, sentenza 17 marzo 2023, n. 46 → l'art. 7, comma 4, d.lgs. 472/1997 consente all'ente di ridurre la misura della sanzione secondo i principi di ragionevolezza e proporzionalità, applicabili al sistema delle sanzioni (NON DISCREZIONALE, MA DERIVANTE DA REGOLAMENTO)

L'intervento della S.C. subordina il principio dell'indisponibilità assoluta della misura della sanzione alla necessità di applicare la giusta misura della sanzione. Come evidenziato da IFEL, sussiste l'obbligo di esercizio della discrezionalità amministrativa tenendo conto di elementi di conoscenza di cui l'amministrazione finanziaria è in possesso e che possono ben concorrere alla concreta attuazione del principio di proporzionalità. (ad es. applicazione per infedele/omessa dichiarazione in luogo di quella dell'omesso versamento)

Peraltro l'art. 7, c. 1, dispone «*Nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali*»

Principio di proporzionalità nel procedimento tributario

Da notare che, l'art. 7, del d.lgs. 472/1997 precisa:

“Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo”.



A ciò va aggiunto che la Corte di Cassazione ha chiarito che la riduzione delle sanzioni “ben può essere operata già da parte dell’Agenzia delle entrate, poiché questa spesso dispone, fin dal momento della irrogazione della sanzione, degli elementi di valutazione utili al riguardo. In ogni caso ad essa potrà ricorrere il giudice nell’ambito del contenzioso, anche a prescindere da una formale istanza di parte, ogni qualvolta sia stato articolato un motivo di impugnazione sulla debenza o sull’entità delle sanzioni irrogate e risultino allegare circostanze tali da consentirlo”.

Principio dell'integrità patrimoniale → Art. 10 - Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

“1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. Limitatamente ai tributi unionali, non sono altresì dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti.

3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto”.