

Corso online

I Decreti attuativi della delega fiscale

Le novità in materia di accertamento, riscossione e contenzioso delle entrate locali

Venerdì 7 giugno 2024, ore 10.00-12.00

Docente

Giuseppe Debenedetto

Esperto ed autore di pubblicazioni in materia di tributi locali.

Direttore del servizio internet www.ufficiotributi.it



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 628242

Maria Suppa

Guida alle modalità di notifica degli atti degli Enti locali

- ▶ Atti tributari
- ▶ Atti extratributari
- Notifica mediante agente notificatore
- Notifica diretta

Aggiornato al:

- D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 (Vizi di notifica)
- D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 (Notifica PEC atti tributari)



ACCESSO GRATUITO AL CORSO ONLINE
Le notifiche degli atti a mezzo posta e tramite PEC
Relatrice: Maria Suppa

Il volume offre una panoramica completa delle modalità di notifica che il nostro ordinamento giuridico mette a disposizione degli Enti Locali e dei soggetti riscossori per la notifica dei propri atti: dalla notifica codicistica mediante agente notificatore ex artt. 137 e seguenti del Codice di procedura civile alle più recenti modalità di notificazione diretta a mezzo posta elettronica certificata (tramite la nuova piattaforma digitale SEND, nonché secondo la procedura di cui all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973).

Un'attenzione particolare è dedicata alle modalità di notifica a mezzo posta, ai sensi della L. n. 890/1982, e mediante raccomandata A.R., con l'obiettivo di fornire una conoscenza specifica e mirata a coloro che sono chiamati a svolgere la delicata fase di notificazione degli atti tributari ed extratributari per conto dell'Ente Locale.

Il volume analizza, altresì, le modalità di notifica degli atti tributari ed extratributari nei confronti delle persone giuridiche, anche in considerazione delle vicende societarie che spesso interessano le società (quali, ad es., la cancellazione dal registro delle imprese, la fusione, la trasformazione, il mutamento della denominazione sociale, ecc.) e delle quali gli Enti impositori devono tenere conto al fine di procedere correttamente.

Ampio spazio è, infine, dedicato alla materia delle successioni *mortis causa*, relativamente alla corretta intestazione e notifica degli atti impositivi nei confronti dei soggetti tenuti al pagamento dei debiti tributari ed extratributari del *de cuius*.

Per informazioni

SERVIZIO CLIENTI MAGGIOLI

Tel. 0541 628242

www.maggiolieditore.it

Programma

ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE	<ul style="list-style-type: none">• L'obbligo del contraddittorio preventivo• Il nuovo regime di invalidità degli atti• La nuova disciplina della notifica degli atti tributari• La motivazione e il divieto di <i>bis in idem</i>• L'autotutela obbligatoria e facoltativa• La riforma delle sanzioni tributarie e della riscossione• La nuova procedura di accertamento con adesione
CONTENTZIOSO TRIBUTARIO	<ul style="list-style-type: none">• L'eliminazione del reclamo-mediazione• Cenni sulle altre novità del Decreto attuativo della delega fiscale
TRIBUTI LOCALI	<ul style="list-style-type: none">• IMU: interpretazione autentica per l'utilizzo degli immobili degli ENC• IMU: immobili occupati abusivamente (Corte Cost. n. 60/2024): riflessi sull'attività di controllo e sulla gestione delle istanze di rimborso• IMU: nuovo modello dichiarativo per IMU persone fisiche ed ENC• TARI: l'orientamento di Cassazione e del Consiglio di Stato sulle attività produttive di rifiuti speciali• TARI: gli effetti della proroga del termine per l'adozione del PEF, delle tariffe e dei regolamenti• TARI: le criticità nella gestione delle componenti aggiuntive di cui alla Delibera ARERA n. 386/2023

La delega fiscale



Lo stato di attuazione della L. n. 111/2023

Con **D.M. 04/08/2023** è stato costituito un Comitato tecnico e n. 13 Commissioni di esperti (distinte per materia)

Decreti Legislativi attuativi emessi e pubblicati in G.U.

1. Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale (**D.Lgs. n. 209 del 27/12/2023**, in G.U. del 28/12/2023, in vigore dal 29/12/2023)
2. Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi (**D.Lgs. n. 216 del 30/12/2023**, in G.U. 30/12/2023, in vigore dal 31/12/2023)
3. Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente (**D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023**, in G.U. del 03/01/2024, in vigore dal 18/01/2024)
4. Disposizioni in materia di contenzioso tributario (**D.Lgs. n. 220 del 30/12/2023**, in G.U. del 03/01/2024, in vigore dal 04/01/2024)
5. Disposizioni in materia di adempimento collaborativo (**D.Lgs. n. 221 del 30/12/2023**, in G.U. del 03/01/2024, in vigore dal 18/01/2024)
6. Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari (**D.Lgs. n. 1 del 08/01/2024**, in G.U. del 12/01/2024, in vigore dal 13/01/2024)
7. Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale (**D.Lgs. n. 13 del 12/2/2024**, in G.U. del 21/02/2024, in vigore dal 30/04/2024)
8. Disposizioni in materia di riordino del settore dei giochi, a partire da quelli a distanza (**D.Lgs. n. 41 del 25/03/2024**, in G.U. del 03/04/2024, in vigore dal 04/04/2024)

Di questi Decreti, quelli che hanno diretto impatto sulle entrate comunali sono la riforma dell'IRPEF, la **riforma dello Statuto dei diritti del contribuente** e la **revisione del contenzioso tributario**

Lo stato di attuazione della L. n. 111/2023

Altri Decreti in fase di approvazione/pubblicazione

- Disposizioni in materia di **riordino del sistema nazionale della riscossione** (Decreto Legislativo – esame preliminare 11/3/2024)
- Revisione della disciplina doganale e del sistema sanzionatorio in materia di accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi (esame preliminare in Consiglio dei Ministri del 26/03/2024)
- Disposizioni per la razionalizzazione dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di bollo e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA (esame preliminare in Consiglio dei Ministri del 09/04/2024)
- **Revisione del sistema sanzionatorio tributario** (esame preliminare in Consiglio dei Ministri del 21/02/2024 e in via definitiva il 24/05/2024) ← *in attesa di pubblicazione in G.U.*

Altri Decreti in fase di predisposizione

1. Attuazione secondo modulo riforma IRPEF
2. Imposta sui redditi delle società
3. Imposta sul valore aggiunto
4. Fiscalità regionale e locale

Quadro normativo non ancora del tutto delineato: peraltro **manca** all'appello proprio il **Decreto di riforma della fiscalità locale**

Riforma fiscale

(Statuto dei diritti del contribuente)



Principi generali

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023: in vigore dal 18/01/2024

(Statuto dei diritti del contribuente: si applica solo ai tributi)

- Le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente *«costituiscono **principi generali** dell'ordinamento tributario, **criteri di interpretazione** della legislazione tributaria e **si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario**»* (art. 1, co.1)
- *«Le Regioni e **gli Enti Locali**, nell'ambito delle rispettive competenze, **regolano le materie disciplinate dalla presente legge** nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla presente legge»* (art. 1, co. 3)
- *«Le Amministrazioni Statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del bis in idem, il principio di proporzionalità e l'autotutela. Le medesime disposizioni **valgono come principi** per le Regioni e **per gli Enti Locali** che provvedono ad **adeguare i rispettivi ordinamenti** nel rispetto delle relative autonomie. (omissis)»* (art. 1, co. 3-bis).
- *«Le Regioni e **gli Enti Locali**, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, **non possono stabilire garanzie inferiori** a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela»* (art. 1, co. 3-ter);

Principi generali

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023: in vigore dal 18/1/2024

L'art. 1 della Legge n. 212/2000 (come modificata dal D.Lgs. n. 219/2023) precisa:

- che le disposizioni in essa contenute riguardano tutto l'ordinamento tributario, compresi i **tributi locali**
- che alcune disposizioni (contraddittorio, accesso documentazione, tutela affidamento, divieto bis idem, proporzionalità e autotutela) valgono come **principi per gli Enti Locali**, che devono provvedere ad adeguare i loro ordinamenti (3-bis)
- in ogni caso, nel disciplinare i procedimenti amministrativi, **gli Enti Locali non possono prevedere garanzie inferiori** a quelle assicurate dalle disposizioni suddette (comma 3-bis)
- non è previsto alcun termine per l'adeguamento (è stato espunto il comma 4 che prevedeva il termine di 6 mesi) né con quali modalità (unico regolamento?)
- in ogni caso si ritiene che le modifiche non siano soggette al rispetto del termine previsto per l'adozione del bilancio (15 marzo 2024), trattandosi di recepimento di norme di natura essenzialmente procedurali
- nelle more dell'adeguamento si ritengono comunque applicabili i principi generali dello Statuto
- occorre quindi adeguare quanto prima possibile i regolamenti comunali (→)



Principi generali - Recepimento

Regolamentazione dell'Ente Locale

Opzioni per il recepimento regolamentare:

- 1) apposito regolamento sullo **Statuto dei diritti del contribuente**, di recepimento del D.Lgs. n. 213/2023, con prevalenza sugli altri regolamenti tributari in caso di difformità
- 2) adeguamento del **regolamento generale delle entrate**, sul quale si dovrà però intervenire successivamente all'adozione degli altri Decreti Legislativi (sanzioni, riscossione, ecc.)
- 3) modifica dei singoli regolamenti (TARI, IMU, ecc.), ma non sembra la strada migliore perché bisognerebbe intervenire su più regolamenti e poi ci sarebbe il problema del termine di approvazione del bilancio

Le soluzioni migliori sarebbero quindi la n. 1) e la n. 2)



Contraddittorio preventivo

Situazione fino al 17/01/2024

- Cassazione, SS.UU., n. 19667 e n. 19668 del 2014: obbligo di attivare il contraddittorio prima di emettere qualsiasi pretesa a carico del contribuente
- Cassazione, ordinanza n. 527/2015: rimette nuovamente la questione alle SS.UU.
- Cassazione, SS.UU., n. 24823/2015: distingue i tributi armonizzati (IVA) da quelli non armonizzati (IRPEF, tributi locali, ecc.), sancendo il diritto al contraddittorio preventivo solo per i primi in applicazione del diritto comunitario, ma con l'onere per il contribuente di indicare le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato
- Questione di legittimità costituzionale dichiarata inammissibile (Corte Cost. n. 187, n. 188, n. 189 del 2017 e n. 8 del 2020)
- **Inapplicabilità del contraddittorio ai tributi locali** (Cassazione, n. 26579/2018, n. 29376/2020, n. 2348/2021, n. 26886/2021, n. 14357/2022 e n. 27022/2023)
- Necessario l'intervento del legislatore: con la **sentenza n. 47 del 21.03.2023** la **Corte Costituzionale** ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, co. 7, della Legge n. 212/2000 (sollevata dalla CTR Toscana), ma al tempo stesso lancia un monito ritenendo necessario un tempestivo intervento del legislatore finalizzato a **garantire l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale** in materia tributaria, colmando le attuali lacune emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente.



Contraddittorio preventivo

- **Riforma fiscale (Legge n. 111/2023):** l'art. 4, lett. f), prevede la generale l'applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità; inoltre l'art. 17, lett. b), prevede l'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato

Schema D.Lgs. - CdM 23/10/2023 (Statuto contribuente)

- Impone agli Enti impositori di inviare ai contribuenti uno schema dell'accertamento assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentire eventuali controdeduzioni o per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'accertamento non può essere adottato prima dei 60 giorni (90 giorni in caso di proroga) e l'eventuale termine di decadenza in scadenza in tale periodo fa slittare tale termine di altri 120 giorni.
- Tuttavia il Decreto attuativo non delinea con precisione l'ambito applicativo del contraddittorio, ma rinvia a un Decreto Ministeriale l'individuazione dei casi esclusi, rientranti nei concetti di *“atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni”*.
- Si tratterà quindi di capire come verranno tradotti questi concetti, considerato peraltro che nel campo dei tributi locali le questioni estimative sono veramente pochissime (aree edificabili, superfici produttive di rifiuti speciali).



Contraddittorio preventivo

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024, poi differito al 30 aprile 2024)

- Rispetto alla versione licenziata in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 23 ottobre 2023, con il D.Lgs. n. 219/2023 viene eliminata la possibilità di prorogare il termine di 60 giorni a 90 giorni, si stabilisce che la comunicazione al contribuente dello schema dell'atto avvenga con modalità idonee a garantirne la conoscibilità e si introduce l'obbligo di motivazione rafforzata con riferimento agli atti emessi all'esito del contraddittorio.
- Sono comunque esclusi dal contraddittorio *“gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni”*, individuati con apposito Decreto Ministeriale, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.
- Non è del tutto chiaro se il D.M. riguarda solo le entrate erariali, essendo il contraddittorio inserito tra i principi ai quali gli Enti Locali dovranno adeguare i rispettivi ordinamenti (come previsto dal nuovo art. 1, co. 3-bis, della Legge n. 212/2000), o se il D.M. individuerà le fattispecie escluse dal contraddittorio anche per **gli Enti territoriali** che, in ogni caso, *“non possono stabilire garanzie inferiori”* (comma 3-ter) e quindi dovrebbero allinearsi alle indicazioni ministeriali.



Contraddittorio preventivo

D.Lgs.. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

Situazione iniziale

- Le fattispecie escluse, a ben vedere, coprono gran parte degli accertamenti emessi dai Comuni, quasi tutti automatizzati o sostanzialmente automatizzati, considerato che nel campo dei tributi locali le questioni estimative sono veramente poche, come pure le questioni riguardanti la spettanza di agevolazioni.
- Andrebbero quindi individuate, per i Comuni, due macro-tipologie di casi soggetti all'obbligo del contraddittorio: 1) questioni estimative (si pensi alle rettifiche del valore IMU delle aree edificabili oppure agli accertamenti TARI relativi alle aree di produzione di rifiuti speciali); 2) diniego di agevolazioni richieste (si pensi all'esonero dall'IMU per gli Enti non commerciali).
- Per il resto è da escludere l'instaurazione del contraddittorio con il contribuente che non ha versato il tributo o che lo ha versato parzialmente o in ritardo, ovvero per le omesse e infedeli dichiarazioni ad eccezione dei limitati casi prima indicati.
- Pertanto, in assenza del D.M. che delimita la portata applicativa del contraddittorio, questo non può essere applicato a tutti i casi ma al più dovrebbe essere limitato a quelli rientranti nelle due macro-tipologie richiamate.
- Coordinamento con accertamento con adesione (D.Lgs. n. 13/2024) (→)

Contraddittorio preventivo

Atto di indirizzo MEF del 29/02/2024

- Il Vice-Ministro e il Capo del Dipartimento delle Finanze evidenziano che la sintetica disciplina generale sul contraddittorio è destinata a breve ad essere ulteriormente adattata e specificata in relazione alle disposizioni sulla partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento contenute nel D.Lgs. n. 13/2024, per gli atti emessi a decorrere dal 30 aprile 2024.
- Alla luce di ciò, conclude il documento, *“che fino al momento dell’emanazione del Decreto Ministeriale di elencazione delle fattispecie nelle quali il diritto al contraddittorio è assolutamente escluso e, in ogni caso, fino alla predetta data del 30 aprile 2024 nulla sia mutato in ordine alle modalità procedurali di contraddittorio, occorrenti per far legittimamente valere la pretesa tributaria, tradizionalmente disciplinate nella legislazione ancora vigente”*.
- Emergono diverse perplessità sull’applicabilità dell’atto di indirizzo ministeriale alle entrate locali.
- Il D.Lgs. n. 219/2023, che ha revisionato la Legge n. 212/2000, è già in vigore dal 18 gennaio 2024 e non contiene alcuna previsione espressa circa l’efficacia differita del nuovo art. 6-bis che impone agli Enti impositori di effettuare il contraddittorio preventivo.



Contraddittorio preventivo

Atto di indirizzo MEF del 29/02/2024 *(segue)*

- Il differimento al 30 aprile viene poi motivato dal D.Lgs. n. 13/2024 contenente la nuova disciplina dell'accertamento con adesione, ma anche in tale Decreto non c'è alcuna disposizione che prevede il differimento del contraddittorio, trattandosi peraltro di ambiti diversi.
- D'altronde una connessione tra i due istituti (contraddittorio preventivo e accertamento con adesione) sussiste solo per i tributi erariali, dal momento che l'accertamento con adesione è facoltativo per gli Enti Locali. Pertanto, risulta alquanto inconferente - quantomeno per le entrate locali - il collegamento tra il D.Lgs. n. 217/97 e il nuovo art. 6-bis della Legge n. 212/2000, disposizione quest'ultima applicabile autonomamente.
- L'atto di indirizzo del 29/2/2024 dovrebbe quindi riguardare solo l'accertamento dei tributi erariali, il cui procedimento già prevede un contraddittorio preventivo (cd. redditometro, studi di settore, ecc.) e non sospende per i tributi locali il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo ai sensi dell'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente.



Contraddittorio preventivo

Soluzione D.L. n. 39/2024 (convertito in L. n. 67/2024)

Art. 7 (Disposizioni urgenti in materia fiscale)

1. Le disposizioni dell'art. 6-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024 e a quelli preceduti da un invito ai sensi del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, emesso prima della medesima data.
2. Agli atti di cui al comma 1 si applica la disciplina vigente prima del 30 aprile 2024.
3. Qualora l'Amministrazione Finanziaria o **gli Enti impositori territoriali** abbiano, prima della data di entrata in vigore del presente Decreto, comunicato al contribuente lo schema d'atto di cui all'art. 6-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, agli atti emessi con riferimento alla medesima pretesa si applica comunque la proroga dei termini di decadenza prevista dal comma 3, terzo periodo, del medesimo articolo.

Art. 7 bis (Interpretazione autentica dei commi 1 e 2 dell'art. 6-bis della Legge n. 212 del 2000, in materia di ambito di applicazione del contraddittorio preventivo)

1. Il comma 1 dell'art. 6-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, si interpreta nel senso che esso si applica esclusivamente agli **atti recanti una pretesa impositiva**, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti.
2. Il comma 2 dell'art. 6-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, si interpreta nel senso che tra gli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio da individuare con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze rientrano altresì quelli di **diniego di istanze di rimborso**, in funzione anche del relativo valore.



Contraddittorio preventivo

D.M. 24/04/2024

- Il Decreto Ministeriale del 24/4/2024 (pubblicato in *G.U.* del 30/04/2024) riguarda esclusivamente gli atti impositivi concernenti i tributi erariali, non essendoci alcun riferimento espresso agli atti dei tributi locali.
- Occorre comunque guardare il contenuto del D.M. 24/04/2024, con particolare riferimento agli artt. 2 e 3 che individuano
 - gli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati: *“ogni atto emesso dall’Amministrazione Finanziaria riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall’incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa Amministrazione”*;
 - nonché gli atti 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”*;
- Il D.M. ci fornisce quindi indirettamente indicazioni utili per l’adeguamento di tali principi alla fiscalità locale.



Contraddittorio preventivo

Casi esclusi (IFEL)

- Atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei tributi comunali, e relative sanzioni, allorquando la determinazione del tributo dipende dalla dichiarazione presentata dal contribuente o da dati nella disponibilità dell'Amministrazione Comunale, quali, a titolo esemplificativo, i dati catastali, le informazioni relative alla soggettività passiva, le informazioni reperibili dal Siatel
- Atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento dei tributi comunali conseguenti ad avvisi bonari di pagamento già comunicati, anche per posta ordinaria, al contribuente
- Il rigetto, anche parziale, delle richieste di rateazione
- I provvedimenti di decadenza dal beneficio della rateazione adottati ai sensi dell'art. 1, co. 800, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160
- Il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti
- Gli atti di cui all'art. 50, co. 2, del DPR n. 602/1973, nonché ogni atto relativo alle procedure di riscossione coattiva conseguenti ad atti già notificati al contribuente
- Il rigetto delle istanze di autotutela obbligatoria o facoltativa



Contraddittorio preventivo

Casi esclusi (IFEL) - segue

- Ogni altro atto, ancorché non previsto nei punti precedenti, la cui determinazione del tributo derivi da dati nella disponibilità dell'Amministrazione Comunale e comunque risulti in modo certo e preciso e non via presuntiva (ad esempio, per le omesse dichiarazioni TARI relative alle utenze domestiche e non domestiche laddove la determinazione della base imponibile è prontamente ottenibile dall'incrocio con i dati catastali)
- Inoltre, si considerano atti di controllo formale, e quindi esclusi dall'obbligo del contraddittorio, ogni atto emesso dal Servizio tributi che scaturisca dal controllo formale dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai contribuenti
- Rimane ferma la possibilità per il Servizio tributi di attivare un contraddittorio facoltativo, fermo restando che in questo caso la mancata attivazione non determina l'annullabilità dell'atto
- Non sussiste il diritto al contraddittorio per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione che dovrà essere espressamente motivato nell'atto impositivo



Contraddittorio preventivo

Casi inclusi

- Sono soggetti al diritto al contraddittorio, gli atti diversi da quelli indicati nella precedente slide, mediante i quali il Servizio tributi:
 - disconosce un'esenzione o un'agevolazione dichiarata dal contribuente
 - oppure quando la determinazione della base imponibile non è oggettiva, come ad esempio nelle rettifiche IMU aventi ad oggetto il valore delle aree edificabili.

Esempi

- Avviso di accertamento IMU aree edificabili quanto il contribuente non versa oppure versa con un valore più basso rispetto a quello ritenuto idoneo
- Avviso di accertamento IMU di contestazione di agevolazioni: immobile inagibile, comodato, fabbricato «merce», ecc.
- Avviso di accertamento TARI per omessa dichiarazione di casi complessi relativi ad utenze non domestiche, quali opifici, supermercati, campeggi, aree scoperte operative, ecc.
- Avviso di accertamento TARI per recupero quota variabile relativa ad avvio al recupero (uscita dal servizio) o avvio al riciclo
- Avviso di accertamento TARI per disconoscimento zone escluse TARI
- Avviso di accertamento imposta di soggiorno per recupero presenze da alloggiati *web*, con metodo induttivo (utilizzo indice di saturazione o TMO - tasso medio occupazione)



Contraddittorio preventivo

Violazione del contraddittorio

- La violazione dell'art. 6-bis (contraddittorio) rientra nel fuoco applicativo del vizio di annullabilità ex art. 7-bis (→)
- Se, ad esempio, il contraddittorio non viene effettuato (pur essendo obbligatorio) e se l'Ufficio non tiene conto delle osservazioni formulate dal contribuente, l'atto finale è annullabile
- Non è più applicabile la cd. prova di resistenza (individuata dalla giurisprudenza pregressa) secondo cui l'omissione del contraddittorio avrebbe potuto invalidare l'atto finale solo se il contribuente avesse dato prova in giudizio dell'effettiva utilità della sua preventiva consultazione
- Non è quindi più consentito un meccanismo riduttivo del vizio di annullabilità dell'atto finale, in caso di violazione delle regole sul contraddittorio
- In tal modo il legislatore ha inteso utilizzare lo spazio di intervento riconosciutogli dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, secondo cui gli Stati – non solo devono rispettare le tutele minime garantite dal diritto unionale, ma – possono attribuire al contribuente un livello di tutela maggiore (cfr. Corte di Giustizia UE, 16 ottobre 2019, causa C-189-18)



Contraddittorio preventivo

Schema di atto

- *«Per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione Finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo **schema di atto** di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo».*
- La norma non definisce i contenuti dello «schema di atto», ma considerando le finalità del contraddittorio (principio di effettività) e l'obbligo di motivazione rafforzata dell'atto definitivo, si ritiene di indicare i seguenti elementi:
 - periodi d'imposta suscettibili di accertamento
 - maggior importo dovuto, sanzioni ed interessi
 - ragioni che hanno dato luogo alla determinazione del maggior importo
 - termine, non inferiore a 60 gg., per la presentazione di eventuali controdeduzioni
 - eventuale giorno e luogo della comparizione per fare accesso agli atti del fascicolo ed, eventualmente, estrarre copia.
- Lo schema va «comunicato» al contribuente, ma si ritiene necessaria una vera e propria notifica, considerato peraltro che il termine indicato nella comunicazione per la presentazione di eventuali controdeduzioni determina una dilazione dei termini decadenziali di notifica dell'atto di accertamento.



Contraddittorio preventivo

Proroga termini decadenziali

- *«L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto **termine di decadenza** decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è **posticipato** al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.»*
- La norma prevede che se la scadenza del termine di 60 giorni è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.
- Ad esempio, se la comunicazione con lo schema dell'atto viene inviata il 5 settembre 2024 e il termine per il contraddittorio scade il 4/11/2024 per un'annualità in decadenza il 31/12/2024, il nuovo termine di decadenza slitta al 120° giorno dal 04/11/2024 (cioè il 04/03/2025).



La nuova procedura di accertamento con adesione

D.Lgs. n. 13 del 12/02/2024 (in vigore dal 30 aprile 2024)

- **Nuova disciplina in vigore dal 30 aprile 2024.** Il D.Lgs. n. 13 del 12.02.2024, avente ad oggetto “*Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale*”, introduce (per gli atti emessi dal 30 aprile 2024) una disciplina di coordinamento tra il contraddittorio preventivo e l’accertamento con adesione nonché altre disposizioni.
- In particolare, il D.Lgs. n. 13/2024 interviene sulla disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 218/1997 stabilendo che, in caso di avvisi di accertamento esclusi dall’applicazione del contraddittorio preventivo, il contribuente ha la possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione entro il termine di presentazione del ricorso.
- In caso di avvisi di accertamento cui si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente (che non ha proposto osservazioni) ha la possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema del provvedimento
- In caso di avvisi di accertamento cui si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente (che ha proposto osservazioni) ha la possibilità di proporre istanza di accertamento con adesione entro 15 giorni dalla notifica dell’avviso di accertamento
- L’Ufficio, nel relativo contraddittorio, non è tenuto a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni.

(continua →)

La nuova procedura di accertamento con adesione

D.Lgs.. n. 13 del 12/02/2024 (in vigore dal 30 aprile 2024)

Nuova disciplina in vigore dal 30 aprile 2024

- Dalla nuova disciplina – in vigore dal 30 aprile 2024 - emerge, quindi, che solo nel caso di notifica di avviso di accertamento per il quale non è previsto l'obbligo del contraddittorio preventivo l'istanza di adesione si presenterà come avveniva in precedenza.
- Si tratta comunque di una procedura piuttosto articolata e con un'angolatura fin troppo processualistica, che ricrea un'inopportuna unione tra il contraddittorio preventivo e l'accertamento con adesione. Inoltre, il D.Lgs. n. 13/2024 parla di "schema di provvedimento" mentre l'art. 6-bis della Legge n. 212/2000 (introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023) fa riferimento allo "schema di atto".
- Va comunque evidenziato che l'istituto dell'accertamento con adesione è facoltativo per gli Enti Locali (ai sensi dell'art. 50 della Legge n. 449/1997 *"i Comuni possono prevedere"*), per cui occorre verificare se il Comune lo ha introdotto e con quali modalità lo ha regolamentato, se con rinvio al D.Lgs. n. 218/1997 (in tal caso sono applicabili le disposizioni del D.Lgs. n. 13/2024) oppure con autonoma disciplina. Per evitare complicazioni i Comuni potrebbero quindi eliminare dai loro regolamenti tutti i riferimenti al D.Lgs. n. 218/1997 e prevedere, eventualmente, che l'istituto dell'accertamento con adesione non si applica in caso di atto soggetto a contraddittorio preventivo obbligatorio.



Nuovo regime di invalidità degli atti

- Il **D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023** (in vigore dal 18 gennaio 2024) definisce i vizi degli atti impositivi (annullabilità, nullità, irregolarità, inutilizzabilità, inesistenza)
- **Annullabilità**: prevista per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. Si tratta di una formulazione piuttosto ampia. I motivi di annullabilità sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio e non sono rilevabili d'ufficio.
- **Nullità**: in caso di atti viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente da disposizioni entrate in vigore successivamente al d.lgs. 219/2023. I vizi di nullità sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio (senza limiti di tempo), fermo restando la prescrizione.
- **Irregolarità**: la mancata indicazione delle informazioni di cui all'art. 7, co. 2 (ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni, il responsabile del procedimento, l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, le modalità e il termine per proporre ricorso) non costituisce vizio di annullabilità



Nuovo regime di invalidità degli atti

- Anche **nel diritto tributario** vengono codificati i vizi di invalidità degli atti, prima di derivazione giurisprudenziale
- Si ricorda che **nel diritto amministrativo** i vizi di illegittimità degli atti sono stati introdotti dalla Legge n. 15/2005, che ha inserito nella Legge n. 241/1990 nuovi articoli (un intero Capo IV-bis sull'efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo)

Art. 21-septies (Nullità del provvedimento)

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

2. *(abrogato)*

Art. 21-octies (Annullabilità del provvedimento)

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. La disposizione di cui al secondo periodo non si applica al provvedimento adottato in violazione dell'articolo 10-bis.

Nuovo regime di invalidità degli atti

Annulabilità

- In particolare, il nuovo art. 7-bis della Legge n. 212/2000 stabilisce che *“Gli atti dell’Amministrazione Finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono **annullabili** per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti”*.
- La norma presenta una formulazione ampia che include qualsiasi “violazione di legge”, ivi incluse le nuove disposizioni sul procedimento e sulla partecipazione del contribuente.
- La disposizione poi precisa che 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. Questo implica che, a differenza delle cause di nullità, i motivi attinenti devono essere proposti, a pena di inammissibilità, nel ricorso introduttivo.

Analisi comparata

- Il nuovo art. 7-bis detta la disciplina generale sull’annullabilità degli atti tributari, confermando la portata generale di questa tipologia di vizio, esattamente come accade in diritto amministrativo e a differenza di quanto accade, invece, in diritto civile, ove la sanzione virtuale è quella della nullità.



Nuovo regime di invalidità degli atti

Nullità

- Il nuovo art. 7-ter della L. n. 212/2000 individua invece le cause di **nullità** degli atti impositivi “*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*”. Vizi che 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. La formulazione della norma è molto ampia potendosi i vizi di nullità essere **eccepiti sempre, senza limiti di tempo** – ferma restando la prescrizione – ed in ogni sede, amministrativa o giudiziaria. Quindi, possono essere rilevati d'ufficio dall'ente impositore, in sede di autotutela o in sede giurisdizionale, con l'ulteriore precisazione che tale vizio può essere rilevato in ogni stato e grado del giudizio, e quindi non deve essere proposto, a pena di inammissibilità, nel ricorso introduttivo. Ovviamente, la nullità dell'atto comporta il diritto del contribuente alla ripetizione di quanto versato, sempre nel rispetto dei termini prescrizionali del credito.
- Più innovativa è la nuova disciplina sulla nullità degli atti tributari, modellata sulla falsariga di quella di cui all'art. 21-quinquies della Legge n. 241/1990, seppure con alcune differenze.
- **Difetto assoluto di attribuzione** → figura di rara verificaione (ad es. un avviso di accertamento IMU emesso dall'Agenzia delle Entrate)
- **Violazione ed elusione del giudicato** → l'Ufficio ribadisce una determinata pretesa impositiva (magari in forma differente – a valle di una pronuncia giurisdizionale che già aveva annullato un precedente atto espressivo della medesima pretesa tributaria)
- I vizi di nullità possono essere eccepiti sempre, a differenza dell'atto amministrativo nullo che deve essere impugnato entro 180 gg. (art. 31, co. 4, del Codice del processo amministrativo), per cui il regime delle future ipotesi di nullità tributaria si avvicina più alla disciplina civilistica che a quella amministrativistica

Nuovo regime di invalidità degli atti

Nullità espressa/testuale

- La parte più innovativa è quella dedicata alle ipotesi di nullità espressa o testuale. Nella prassi interpretativa sino a oggi si era ritenuto che previsioni normative espresse di nullità esistenti dovessero essere intese «in senso debole», come se il legislatore avesse usato il termine impropriamente per alludere in realtà al regime dell'annullabilità.
- La nuova previsione normativa invece ha introdotto anche in diritto tributario la figura della nullità testuale in senso proprio, in presenza della quale l'atto non produce ab origine effetti, per cui la relativa pronuncia del giudice è solo ricognitiva.
- In ordine alla “**nullità espressa**”, il D.Lgs. n. 219/2023 dispone la derubricazione dei vizi di “nullità” (presenti in specifiche disposizioni di legge) in vizi di “annullabilità”, a meno che una norma entrata in vigore dopo il D.Lgs. n. 219/2023 non la qualifichi espressamente come “nullità”.
- Viene meno quindi il vizio di nullità per le cartelle esattoriali che non contengono l'indicazione del responsabile del procedimento, previsto dall'art. 36, co. 4-ter, del D.L. n. 248/2007 ancorché tale norma non sia stata testualmente modificata.
- Il D.Lgs. n. 219/2023 peraltro modifica espressamente alcune disposizioni prevedendo il vizio di annullabilità, come l'art. 6 co. 5, della Legge n. 212/2000 per gli atti della riscossione e l'art. 10 sull'interpello (completamente riformulato) che parla di annullabilità.
- Tuttavia, l'art. 10-bis dello Statuto continua a menzionare il vizio di nullità in ordine all'abuso del diritto. Al riguardo si ritiene comunque configurabile il vizio di annullabilità anche se la norma parla di nullità, altrimenti risulterebbe di fatto neutralizzato il nuovo principio generale della derubricazione del vizio di nullità in annullabilità.



Nuovo regime di invalidità degli atti

Irregolarità

- Infine, l'art. 7-quater della Legge n. 212/2000 individua i vizi di **irregolarità** nella mancata indicazione delle informazioni di cui all'art. 7, co. 2 (ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni, il responsabile del procedimento, l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela, le modalità e il termine per proporre ricorso), che non costituiscono vizi di annullabilità.
- Viene così recepita la giurisprudenza di legittimità secondo cui non è illegittimo l'avviso di accertamento che non riporta le informazioni per proporre ricorso (commissione tributaria competente, forme, modalità e termine), ma comporta solo la mancata decorrenza del termine per l'impugnazione (si veda, tra le più recenti, Cassazione n. 14710 del 26.05.2023).
- Anche la giurisprudenza amministrativa ha escluso che la mancata indicazione di elementi «secondari» determini l'invalidità dell'atto finale, potendo al massimo comportare la remissione in termine del contribuente per errore scusabile ai fini della presentazione del ricorso avverso l'atto stesso (cfr. Consiglio di Stato, sentenza n. 3710 del 28.07.2015).



Nuovo regime di invalidità degli atti

Inutilizzabilità

Art. 7-quinquies. (Vizi dell'attività istruttoria)

1. Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'art. 12, co. 5, o in violazione di legge.

Previgente quadro di riferimento

- Nella normativa previgente non esisteva una espressa regolamentazione del sistema probatorio (contrariamente alla materia penale, ex art. 191 del Codice di procedura penale)
- La Cassazione, ancorchè non in maniera univoca, ammetteva l'onere della prova in giudizio

La nuova fattispecie

- Attualmente gli elementi di prova non possono più essere modificati o integrati in giudizio, quindi l'accertamento deve essere completo già al momento dell'emissione
- La previsione di «violazione di legge» rende ultronea l'ulteriore ipotesi di «violazione oltre i termini di cui all'art. 12, co. 5»: quest'ultima disciplina i termini di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente per l'esecuzione del controllo (la verifica non deve superare i 30 giorni, prorogabili di ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità)
- Sotto il profilo procedurale, l'inutilizzabilità, al pari dell'annullabilità della pretesa impositiva, va eccepita nel ricorso introduttivo, a differenza di quanto avviene in campo penale in cui tale vizio è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento

Nuova disciplina della notifica degli atti tributari

- **Vizi delle notifiche.** Il nuovo art. 7-sexies (“Vizi delle notificazioni”) della Legge n. 212/2000 tratta dei vizi della notifica, distinguendo le ipotesi di inesistenza e nullità. Il tema è stato approfondito dall’IFEL (fondazione dell’ANCI) con nota del 05.02.2024.
- **L’inesistenza e la nullità della notifica** Il primo comma dell’art. 7-sexies dispone che *“E’ inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti. Fuori dai casi di cui al primo periodo, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è 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”*.
- Ebbene, è pacifico, nella giurisprudenza di legittimità, che anche per la notifica degli atti tributari si rende applicabile la sanatoria per raggiungimento dello scopo, ovvero la conoscenza dell’atto, che si verifica con l’impugnazione dello stesso, ai sensi dell’art. 156 del Codice di procedura civile e ciò, tuttavia, sia con riferimento alle notifiche nulle, che inesistenti. D’altronde la notifica è una mera condizione di efficacia e non un elemento dell’atto di imposizione fiscale (cfr. Cassazione n. 16610/2015 e altre decisioni uniformi).
- Il nuovo art. 7-sexies, quindi, si pone in contrasto con la giurisprudenza di legittimità, **ammettendo la sanatoria solo per le notifiche nulle e non per quelle inesistenti**, anche nell’ipotesi in cui, a fronte di quest’ultime, si sia comunque determinata la conoscenza dell’atto da parte del destinatario. Il comma 1 considera inesistenti le notifiche effettuate a soggetti giuridicamente inesistenti. Tale previsione, si ritiene non incida sulla finzione prevista dall’art. 28, co. 4, D.Lgs. n. 175/2014, il quale prevede la sopravvivenza ai soli fini fiscali delle società estinte.
- Per quanto riguarda la precisazione contenuta nell’ultimo periodo del primo comma, ovvero che la sanatoria per nullità della notifica opera con la proposizione del ricorso, ma a condizione che questo sia proposto entro il termine di decadenza dell’accertamento, si tratta di principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità, che considera avvenuta la sanatoria al momento della proposizione del ricorso, ed in questa ipotesi, non operando la scissione degli effetti della notifica, l’accertamento si intende notificato alla data di proposizione del ricorso; da qui la precisazione che la notifica del ricorso, ai fini della sanatoria della notifica, debba avvenire entro la data di decadenza per l’esercizio del potere di accertamento.



Nuova disciplina della notifica degli atti tributari

L'inefficacia della notifica inesistente

L'art. 7-sexies, co. 2, dispone che *“L'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia”*. La norma conferma un consolidato orientamento di legittimità, che distingue la notifica dall'atto di accertamento, con la precisazione che l'atto tributario perfetto acquista efficacia, ovvero capacità di incidere sulla sfera giuridica del contribuente, solo con la notifica, di talché in caso di inesistenza della notifica l'atto impositivo è inefficace. Sulla natura dell'atto tributario pare imprescindibile fare riferimento agli insegnamenti di Cassazione, SS.UU. 17 dicembre 2021, n. 40543. In tale pronuncia la Suprema Corte ha rilevato che la notificazione dell'atto tributario, già esistente e perfetto, assolve alla duplice funzione di tutelare le contrapposte esigenze del diritto dello Stato a riscuotere agevolmente quanto necessario per affrontare le spese pubbliche cui tutti concorrono in ragione della propria capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost., e del diritto del contribuente a non subire danni ingiusti dagli atti autoritativi dello Stato. Ad avviso della Corte, inoltre, l'atto di accertamento non è, sicuramente, atto recettizio, nei sensi di cui all'art. 1334 del Codice civile, perché tale norma vale solo per gli atti negoziali, laddove, di contro, l'atto d'imposizione tributaria ha indubbia natura di provvedimento amministrativo vincolato con il quale si determina autoritativamente l'obbligazione tributaria. Alla luce di tali principi, può, quindi, in sintesi, affermarsi che l'atto tributario, perfetto e valido sin dal momento della sua emissione, esplica i suoi effetti (di incisione sulla sfera giuridica del contribuente e di attivazione del contraddittorio tra questi e l'Amministrazione) con la sua **notificazione** che rimane, però, **momento susseguente e autonomo, rispetto a quello di giuridica formazione dell'atto**, tant'è che eventuali **vizi del procedimento notificatorio non incidono sull'esistenza e sulla validità dell'atto stesso**.

Nuova disciplina della notifica degli atti tributari

Obbligo di notifica ai coobbligati

L'art. 7-sexies, co. 3, dispone che *“A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, 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”*. Si tratta di previsione molto impattante, la cui applicazione nell'ambito dei tributi comunali non appare agevole. Si ricorda che nell'ambito dei tributi comunali sono presenti diverse ipotesi di obbligazione solidale, come nel caso della Tari, ai cui fini sono da considerarsi coobbligati tutti gli occupanti o detentori di locali assoggettabili al tributo. Va premesso che secondo giurisprudenza di legittimità consolidata, la notifica di un provvedimento a carico del debitore principale interrompe la prescrizione anche nei confronti dei debitori obbligati in solido, ai sensi dell'art. 1310 del Codice civile, a mente del quale *“Gli atti con i quali il creditore interrompe la prescrizione contro uno dei debitori in solido, oppure uno dei creditori in solido interrompe la prescrizione contro il Comune debitore, hanno effetto riguardo agli altri debitori o agli altri creditori”*. Sebbene l'art. 1310 del Codice civile faccia riferimento alla prescrizione, la giurisprudenza di legittimità lo ha ritenuto applicabile, in ambito tributario, anche con riferimento ai termini decadenziali. Alla luce del quadro giurisprudenziale vigente gli enti impositori, in caso di mancato pagamento dell'accertamento notificato al soggetto passivo, rivolgono successivamente la richiesta di pagamento dell'atto ad uno degli obbligati in solido, richiesta che è notificata nel rispetto dei termini prescrizionali del credito risultante dall'accertamento notificato nei termini decadenziali al soggetto passivo. Dalla nuova disposizione, sembra potersi desumere che ora la richiesta di pagamento vada effettuata nei confronti di tutti gli obbligati in solido, notificando quindi a tutti i soggetti, nel rispetto dei termini decadenziali, un atto di accertamento. Soluzione, questa, poco applicabile ai tributi comunali, ed in particolare alla Tari applicabile alle utenze domestiche, visto che si dovrebbe notificare un atto di accertamento a tutti i componenti del nucleo familiare che abita un'immobile. Appare quanto mai auspicabile un'esclusione espressa, almeno con riferimento agli atti relativi alla TARI, di questa nuova declinazione degli effetti della notifica.

Nuova disciplina della notifica a mezzo PEC

- Un'altra novità significativa contenuta nel D.Lgs. n. 13/2024 è costituita dall'intervento sulle notifiche a mezzo PEC. La novella legislativa, nel mantenere ferma la facoltatività di utilizzo della PEC, oltre a estendere le categorie di potenziali riceventi, chiarisce e riordina le regole di perfezionamento della notifica.
- In particolare, viene introdotto un **nuovo art. 60-ter nel DPR n. 600/1973** (notificazioni e comunicazioni al domicilio digitale), finalizzato ad incrementare l'utilizzo della PEC per comunicazioni e notifiche di atti, con semplificazione e riduzione dei costi anche per i contribuenti.
- In sostanza viene codificato l'invio a mezzo PEC ai domicili fiscali (INIPEC-INAD), con conseguente abrogazione del comma 7 dell'art. 60 del DPR n. 600/1973.
- La nuova disposizione disciplina, tra l'altro, il caso della **casella piena**. In tale evenienza l'ufficio è chiamato ad effettuare un secondo tentativo di consegna decorsi almeno 7 giorni dal primo invio; se anche con il secondo tentativo la consegna non è possibile, allora si realizza una procedura differenziata di notifica a seconda del destinatario: a) per le Pubbliche Amministrazioni iscritte all'IPA e per imprese-professionisti iscritti all'INAD, perché non tenuti all'obbligo dell'indirizzo digitale, l'ufficio procedere con gli ordinari metodi di consegna per posta cartacea previsti dal Codice di procedura civile; b) per i soggetti iscritti all'INIPEC (soggetti obbligati ad avere un domicilio digitale) si procede al deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società InfoCamere Scpa con pubblicazione, entro il 2° giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di 15 giorni (allo stesso tempo l'ufficio darà inoltre notizia al destinatario, a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico). Dovrebbe quindi ritenersi superata la questione riguardante la validità della notifica effettuata a mezzo posta elettronica certificata (PEC) anche in caso di trasmissione non andata a buon fine a causa della casella piena, questione che la 3^a sez. Civile della Cassazione (con ordinanza n. 32287 del 21/11/2023) ha rimesso alle Sezioni Unite.
- Anche questa novità decorre dal 30 aprile 2024, come precisato dall'art. 41 del D.Lgs. n. 13/2024, trattandosi di disposizioni (la disciplina dell'accertamento con adesione e le notifiche a mezzo PEC) contenute nell'art. 1 del medesimo D.Lgs. n. 13/2024.



Motivazione

- Si tratta di una questione frequentemente (per non dire quasi sempre) eccepita nei ricorsi avverso gli avvisi di accertamento
- Già prima del D.Lgs. n. 219/2023 vi era la necessità di motivare adeguatamente gli avvisi di accertamento (si veda la Legge n. 130/2022 di riforma del contenzioso)

Attuale giurisprudenza

- Con la **pronuncia n. 5695 del 23/02/2023** la Cassazione ha affermato che, in tema di TARSU, nel caso in cui la rettifica venga operata sulla base di una variazione di superficie o di tariffa o di categoria, deve ritenersi sufficiente l'indicazione della maggiore superficie accertata o della diversa tariffa o categoria ritenuta applicabile, elementi che risultano idonei a rendere intellegibili i presupposti di fatto e di diritto della pretesa tributaria.
- Con la **decisione n. 29141 del 19/10/2023** la Cassazione ribadisce il proprio orientamento secondo cui l'obbligo motivazionale dell'avviso di accertamento IMU deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali.
- **Riforma fiscale:** art. 4 L. n. 111/2023 prevede di «*rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa*»
- **Schema D.Lgs. CdM 23/10/2023** (Statuto contribuente): l'atto, a pena di annullabilità, deve indicare specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione; questi non possono essere modificati successivamente se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento

Motivazione

D.Lgs.. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

Art. 7 (Chiarezza e motivazione degli atti)

1. Gli atti dell'Amministrazione Finanziaria, *autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria*, sono motivati, *a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione*. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, *che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati*.

1-bis. *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, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze.*

1-ter. *Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per 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.*

1-quater. *Le disposizioni del comma 1-ter si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti.*

- L'art. 7 non è incluso tra le norme che assurgono a rango di principi generali che impongono un adeguamento degli atti normativi comunali. In ogni caso le disposizioni dello Statuto costituiscono principi generali e si applicano a tutti i soggetti del rapporto.

Motivazione

D.Lgs.. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

- Il comma 1 dell'art. 7 viene lievemente riformulato; in particolare viene integrato con l'espresso riferimento ai «mezzi di prova», elemento cardine del fondamento dell'atto (recependo così la delega contenuta nella L. n. 111/2023).
- Inoltre, diventa parte necessaria della motivazione l'espressa spiegazione dei motivi secondo cui l'ente che emana l'atto ritiene accertati i fatti di cui all'atto richiamato o ne condivide le valutazioni.
- Si prevede, altresì, che il fondamento dell'atto e della pretesa non può essere stravolto, rispetto al fondamento indicato in motivazione (divieto di *mutatio libelli*) (comma 1-bis).
- Poi c'è una parte della disposizione (commi 1-ter e 1-quater) che si occupa del rapporto tra atti impositivi e atti della riscossione sotto il profilo della motivazione, in particolare relativamente agli interessi da riscossione (che vanno analiticamente precisati in ordine alla norma di riferimento, ai criteri di determinazione, ecc.).
- Viene soppresso il comma 3 del testo previgente, riguardante l'obbligo di indicazione sul titolo esecutivo del riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento (ovvero, in mancanza, della motivazione della pretesa tributaria), risultando superato dalla completa disciplina introdotta in punto di obbligo di motivazione.



Divieto di *bis in idem*

D.Lgs.. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

- Il nuovo art. 9-bis della Legge n. 212/2000 stabilisce che 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”*.
- Il nuovo **principio di unitarietà dell’azione di accertamento**, introdotto dal D.Lgs. n. 219/2023, rientra tra i principi applicabili anche dagli Enti Locali, che devono “adeguare i rispettivi ordinamenti” (comma 3-bis, art. 1, Legge n. 212/2000) e che “non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-bis, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela” (comma 3-ter, art. 1, Legge n. 212/2000).
- Si tratta di un principio di derivazione penalistica che viene ora esteso al procedimento tributario. Ma la riforma, pensata per i tributi erariali, non considera che le entrate locali seguono una disciplina in larga parte diversa. Va infatti considerata la peculiarità dei tributi locali (IMU, TARI, imposta di soggiorno), che colpiscono non la persona ma specifiche manifestazioni di capacità contributiva, configurandosi come prelievi di natura reale e non personale.
- Ebbene, il nuovo principio non appare facilmente adattabile ai tributi locali. Il Comune si potrebbe ritrovare a contestare, al medesimo contribuente e per il medesimo anno d’imposta, sia l’omesso versamento dell’Imu con riferimento a fabbricati iscritti in catasto, per i quali non era dovuta la presentazione della dichiarazione (applicando la sanzione del 30%) e sia l’omessa dichiarazione di un’area fabbricabile, che peraltro richiede l’attivazione del contraddittorio preventivo, ipotesi per la quale è applicabile la diversa sanzione dal 100% al 200% dell’importo non versato.
- E’ evidente che in tali casi non si possa procedere alla notifica di un unico atto, non solo per il diverso regime sanzionatorio previsto, ma soprattutto per il diverso termine decadenziale, nel secondo caso più lungo poiché correlato alla data entro cui dovrebbe essere presentata la dichiarazione.

Divieto di *bis in idem*

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

- Tuttavia la norma imporrebbe all'Amministrazione Finanziaria (intesa in senso ampio, cioè comprensiva anche degli Enti territoriali) di guardare la posizione del contribuente in maniera complessiva e a 360 gradi, se non si vuole correre il rischio di emettere atti annullabili per violazione di legge.
- Invero, il D.Lgs. n. 219/2023 interviene anche sul regime di invalidità degli atti tributari, stabilendo i casi di annullabilità (art. 7-bis Legge n. 212/2000), di nullità (art. 7-ter) e di irregolarità (art. 7-quater).
- Al di là delle questioni meramente interpretative sull'effettiva portata applicativa del divieto di *bis in idem* relativamente al comparto dei tributi locali, si ritiene opportuno **introdurre un'apposita disposizione regolamentare** che vada a disciplinare il nuovo istituto con riferimento alla "tipologia di violazione". In tal caso l'ente potrebbe emettere un accertamento per violazione dell'obbligo dichiarativo e, per lo stesso tributo e stessa annualità, un altro accertamento per omesso, parziale o tardivo versamento.
- In tal senso si esprime lo schema di regolamento redatto dall'IFEL (fondazione dell'ANCI) prevedendo che *"il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione Comunale minimizzi l'attivazione di procedimenti nei suoi confronti, esercitando l'azione accertativa, per ogni periodo d'imposta, una sola volta, con **riferimento alla medesima tipologia di violazione**".* Inoltre, l'IFEL prevede che l'accertamento possa essere sostituito, integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi atti, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Amministrazione Comunale. In tal caso l'accertamento deve specificare i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venute a conoscenza dell'Amministrazione Comunale, similmente a quanto disposto dall'art. 43, co. 3, del DPR n. 600/1973.

Autotutela

- **Situazione fino al 17/1/2024:** autotutela discrezionale – non sussiste alcun obbligo di riscontrare l'istanza di autotutela
- **Corte Costituzionale, sentenza n. 181 del 13/7/2017:** il contribuente che presenta ricorso in autotutela non ha diritto a ottenere una risposta da parte della P.A.; non esiste un dovere dell'Amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tale dovere, il silenzio su di essa non equivale ad inadempimento, né, d'altro canto, il silenzio stesso può essere considerato un diniego, in assenza di una norma specifica che così lo qualifichi giuridicamente, con la conseguenza che il silenzio dell'Amministrazione Finanziaria sull'istanza di autotutela non è contestabile davanti ad alcun giudice.
- Con la **riforma fiscale**: l'art. 4 della Legge n. 111/2023 prevede di potenziare l'esercizio del potere di autotutela
- **Schema D.Lgs. CdM del 23/10/2023 (Statuto contribuente):**
 - introduce l'**autotutela obbligatoria**: ipotesi di errore di persona, di calcolo, sull'individuazione del tributo, errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile
 - resta invece l'**autotutela facoltativa**: ipotesi di illegittimità o infondatezza dell'atto o dell'imposizione

Autotutela

- **Situazione dal 18/1/2024:** cambia radicalmente il quadro normativo e giurisprudenziale (basato sul carattere discrezionale del poter di annullamento e sulla non impugnabilità del diniego).
- **Autotutela obbligatoria** (art. 10-quater): l'A.F. provvede in tutto o in parte all'annullamento degli atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione senza che il contribuente proponga l'apposita istanza, *"anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi"*.
- La procedura è attivata soltanto nei *"casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione"* che sono riferiti a:
 - errore di persona;
 - errore di calcolo;
 - errore sull'individuazione del tributo;
 - errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione Finanziaria;
 - errore sul presupposto dell'imposta;
 - mancata considerazione di pagamenti di imposte regolarmente eseguiti;
 - mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini previsti a pena di decadenza.
- Tuttavia, l'autotutela obbligatoria non scatta se è intervenuta la sentenza passata in giudicato favorevole all'A.F. *"nonché in caso di atti definitivi dopo che è decorso un anno dalla definitività dell'atto per mancata impugnazione"*.

Autotutela

Situazione dal 18/1/2024

- **Autotutela facoltativa** (art. 10-quinquies): fuori dei casi indicati all'art. 10-quater, l'annullamento per autotutela è ammesso, in tutto o in parte, di atti di imposizione ovvero per la rinuncia all'imposizione, senza necessità di richiesta di parte e anche in pendenza di giudizio e in presenza di atti definitivi ma soltanto "in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione".
- La norma non precisa le fattispecie ammesse per cui il contribuente può proporre l'istanza anche per altri casi (ad es., la doppia imposizione) ma è sempre necessaria la sua azione di impulso. La facoltatività sussiste anche quando l'Amministrazione Finanziaria, senza che il contribuente si attivi e anche se la sentenza è passata in giudicato, riconosca l'illegittimità o l'infondatezza dell'atto impositivo o della pretesa impositiva.
- **La responsabilità del funzionario:** relativamente alle valutazioni di fatto nei casi di autotutela la responsabilità erariale di cui all'art. 1, co. 1, della L. n. 20/1994, è limitata all'ipotesi di dolo.
- L'ufficio ha il potere ma non il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato. E' certo che il contribuente, a sua volta, non ha un diritto soggettivo finalizzato all'esercizio di tale potere da parte dell'ente impositore, ma questo non ha un potere discrezionale di decidere a suo piacimento per procedere o meno alla correzione dei propri errori.

Interpello

- **Situazione attuale:** art. 11 L. n. 212/2000, modificato dal D.Lgs. n. 156/2015, prevede 4 tipologie (ordinario, probatorio, antiabuso e disapplicativo) ma solo 2 applicabili ai tributi locali (ordinario e antiabuso: cfr. IFEL nota 14/04/2016)
- **Riforma fiscale:** l'art. 4 prevede di razionalizzare la disciplina dell'interpello

Schema D.Lgs. CdM 23/10/2023 (Statuto contribuente)

- **Si fissa come principio quello di promuovere la riduzione del ricorso all'istituto dell'interpello** incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, creando una casistica delle fattispecie di abuso tenendo conto delle proposte pervenute attraverso pubbliche consultazioni.
- I provvedimenti interpretativi di cui sopra sono elaborati anche a seguito di interlocuzioni con ordini professionali, con enti di categoria e con altri soggetti
- **Si indica come principio di delega quello di rafforzare i divieti di presentazione degli interpelli, che saranno ammessi solo per questioni che non trovano soluzione nei documenti interpretativi emanati**
- Si fissa come principio applicabile alle persone fisiche e ai contribuenti di minori dimensioni, la limitazione dell'interpello ai casi nei quali non sia possibile ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida
- **Si subordina la presentazione di interpelli al versamento di un contributo.** Il gettito derivante dai versamenti in esame è espressamente destinato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle Agenzie fiscali



Interpello

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

- Il nuovo art. 11 della Legge n. 212/2000 prevede diverse tipologie di interpello (interpretativo, qualificatorio, antiabuso, disapplicativo, ecc.) ed impone al richiedente la corresponsione di un contributo la cui misura - da graduare in funzione della tipologia del contribuente, del valore della rilevanza e della particolare complessità della questione - è demandata ad un provvedimento del Ministero dell'Economia e delle Finanze.
- Il termine di risposta alle istanze di interpello è fissato in 90 giorni, ferma la facoltà dell'Amministrazione Finanziaria di chiedere documentazione integrativa. E' disposta la sospensione dei termini di risposta nel periodo compreso tra il 1° e il 31 agosto di ogni anno.
- Restano, invece, confermate alcune previsioni della disciplina dell'interpello contemplata dall'art. 11 dello Statuto, quali: la disciplina del silenzio assenso, la facoltà di rettifica delle risposta con effetti solo per il futuro, la definizione (in negativo) della sussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza, l'irrelevanza della presentazione dell'interpello ai fini delle scadenze previste dalle norme tributarie e della decorrenza dei termini di decadenza o dei termini di prescrizione. Viene altresì prevista espressamente la non impugnabilità della risposta all'interpello.
- Non è chiaro, tuttavia, se le modifiche alla disciplina dell'interpello, introdotte dal D.Lgs. n. 219/2023, sono applicabili anche agli Enti Locali, considerato che tale istituto non rientra tra le disposizioni di principio ai quali gli Enti Locali devono adeguare i rispetti ordinamenti (art. 1, co. 3-bis, L. n. 212/2000).

Altre disposizioni

D.Lgs. n. 219 del 30/12/2023 (in vigore dal 18 gennaio 2024)

- **Divieto divulgazione dati dei contribuenti (art. 9-ter):** non è consentito divulgare, nell'esercizio dell'azione amministrativa, i dati dei contribuenti acquisiti anche attraverso l'interoperabilità con altre banche dati
- **Principio proporzionalità procedimento tributario (art. 10-ter):** l'azione amministrativa non deve essere eccedente rispetto ai fini perseguiti e non deve limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario
- **Prassi, circolari, consulenza giuridica e consultazione semplificata (artt. 10-septies, 10-octies e 10-nonies):** ci sono diverse disposizioni dedicate alla prassi fiscale, finalizzate a ridurre al minimo il ricorso all'interpello
- **Garante nazionale del contribuente (art. 13):** è previsto un unico garante nazionale del contribuente, eliminando quindi i garanti regionali



Riforma delle sanzioni tributarie

D.Lgs. in corso di pubblicazione (in vigore dal 1° settembre 2024)

- **Delega fiscale (L. n. 111/2023) – Riforma sanzioni.** Il 20.02.2024 il Consiglio dei Ministri ha esaminato in via preliminare lo schema di Decreto Legislativo attuativo della delega fiscale in materia di riordino del sistema sanzionatorio, che adegua agli *standard* europei il meccanismo punitivo delle sanzioni irrogabili ai contribuenti che non adempiono agli obblighi previsti dalla normativa. Il Consiglio dei Ministri il 24/05/2024 ha approvato il D.Lgs. In via definitiva e si attende la pubblicazione in G.U.
- La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie viene ora improntata ai principi di proporzionalità e di offensività (comma 3-bis, art. 3, D.Lgs. n. 472/1997), dal momento che le sanzioni del D.Lgs. n. 471/1997 risultavano non coerenti in termini di proporzionalità e adeguatezza.
- La logica del nuovo Decreto è quindi caratterizzata dall'individuazione di una sanzione in misura proporzionale fissa, per cui non si avrà più una sanzione variabile tra un minimo e un massimo. Per intenderci, la sanzione per omessa dichiarazione dei tributi erariali (IRPEF e IVA), oggi variabile dal 120 al 240%, con il nuovo Decreto diventa fissa del 120%, mentre la sanzione per infedele dichiarazione dei tributi erariali (IRPEF, IVA), oggi variabile dal 90 al 180%, con il nuovo Decreto diventa fissa del 70%.
- Lo schema di Decreto al momento non interviene sui tributi locali, ma la stessa logica dovrebbe applicarsi anche nel campo della fiscalità locale con l'apposito Decreto.
- La sanzione relativa all'omesso, parziale o tardivo versamento, oggi prevista nella misura del 30% (art. 13 D.Lgs. n. 471/1997), con il nuovo Decreto scende al 25%, misura questa applicabile anche al comparto dei tributi locali, stante il rinvio all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 presente nelle singole leggi d'imposta.

(continua →)

Riforma delle sanzioni tributarie

D.Lgs. in corso di pubblicazione (in vigore dal 1° settembre 2024)

- Relativamente alle modifiche al D.Lgs. n. 472/1997, che potrebbero avere riflessi sulla fiscalità locale, si segnala la non punibilità del contribuente che si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione Finanziaria con i documenti di prassi (circolari, risoluzioni, ecc.), provvedendo entro i 60 giorni dalla pubblicazione delle stesse alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta, sempreché la violazione sia dipesa da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.
- Si segnalano, inoltre, le modifiche all'art. 12 contenente il "cumulo giuridico" per le violazioni pluriennali, prevedendo in tal caso l'aumento da un quarto al doppio applicabile sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Altra novità riguarda l'**esclusione del cumulo giuridico all'omesso versamento** e l'applicabilità dello stesso anche al ravvedimento.
- Inoltre, relativamente al ravvedimento (art. 13), la nuova disciplina prevede una relazione con il nuovo contraddittorio preventivo endoprocedimentale, consentendo la regolarizzazione degli errori e delle omissioni dopo la comunicazione dello schema di atto di cui al nuovo art. 6-bis della Legge n. 212/2000 (come novellata dal D.Lgs. n. 219/2023), sempreché non sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.
- Si evidenzia, infine, che **la nuova disciplina si applica solo alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024**, per cui si deroga al principio del "*favor rei*" (retroattività della legge più favorevole), per evidenti esigenze di copertura finanziaria (prevedere la retroattività delle nuove sanzioni avrebbe avuto un costo da coprire di oltre due miliardi di euro).
- Per avere conferma sulle novità segnalate occorre comunque attendere la pubblicazione della versione ufficiale del Decreto Legislativo in questione.

Riforma della riscossione

D.Lgs. in corso di esame (in vigore dal 2025)

- **La riforma della riscossione nella Legge delega fiscale.** La L. n. 111/2023 (avente ad oggetto “Delega al Governo per la riforma fiscale”) contiene principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione, anche con riferimento ai tributi degli Enti territoriali (art. 18).
- In particolare, il legislatore prevede di incrementare l'efficienza dei sistemi della riscossione, nazionale e locali, e semplificarli, orientandone l'attività secondo i principi di efficacia, economicità e imparzialità e verso obiettivi di risultato.
- Tale obiettivo si dovrebbe perseguire con diverse modalità, tra cui: 1) il discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non rimosse, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali e di quelle interessate da dilazioni di pagamento, e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili ovvero di azioni fruttuosamente esperibili; 2) la possibilità per l'Ente creditore, successivamente al discarico automatico, di riaffidare in riscossione le somme discaricate, quando divengano noti nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali, ovvero di affidare in concessione a soggetti privati, tramite una procedura di gara ad evidenza pubblica, la gestione della riscossione coattiva delle predette somme, secondo le procedure di cui al titolo II del DPR n. 602/1973, dietro pagamento di una commissione pari a una percentuale dell'importo effettivamente riscosso; 3) la salvaguardia del diritto di credito, mediante il tempestivo tentativo di notificazione della cartella di pagamento, non oltre il nono mese successivo a quello di affidamento del carico, nonché di atti interruttivi della prescrizione; 4) una disciplina transitoria dei tentativi di recupero delle somme contenute nei carichi già affidati all'agente della riscossione, tenendo conto della capacità operativa dello stesso agente; 5) la revisione della disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione, prevedendola in presenza di dolo e, inoltre, nei soli casi in cui dal mancato rispetto, per colpa grave, sia derivata la decadenza o la prescrizione del diritto di credito, con possibilità, in tali casi, di definizione abbreviata delle relative controversie e di pagamento in misura ridotta delle somme dovute; 6) la determinazione dei criteri delle quote da sottoporre a controllo, nella misura massima del 5%.

Riforma della riscossione

D.Lgs. in corso di esame (in vigore dal 2025)

Tra gli altri principi e criteri direttivi, la legge 111/2023 prevede di:

- favorire l'uso delle più evolute tecnologie e delle forme di integrazione e interoperabilità dei sistemi e del patrimonio informativo funzionali alle attività della riscossione ed eliminare duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, con conseguente riduzione dei costi;
- modificare progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione, in vista della stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate;
- potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione, anche attraverso il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento nonché attraverso la razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure di pignoramento dei rapporti finanziari;
- individuare un nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione, anche mediante il trasferimento delle funzioni e delle attività attualmente svolte dall'agente nazionale della riscossione, o di parte delle stesse, all'Agenzia delle Entrate, in modo da superare l'attuale sistema, caratterizzato da una netta separazione tra l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione;
- semplificare e accelerare le procedure relative ai rimborsi.

Si precisa, infine, che i principi e criteri direttivi si applicano, in quanto compatibili, anche alle disposizioni da adottare in relazione agli agenti della riscossione degli Enti territoriali.

Riforma della riscossione

D.Lgs. in corso di esame (in vigore dal 2025)

- **Provvedimento attuativo – Riforma della riscossione.** Il Consiglio dei Ministri dell'11 marzo 2024 ha esaminato in via preliminare lo schema di Decreto Legislativo avente ad oggetto “Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione”.
- Tra le novità più rilevanti si segnala l'intervento sulle rateizzazioni, lo smaltimento del magazzino dei ruoli e l'abbandono dello strumento del ruolo.
- In ordine alla prima questione, il Decreto prevede un meccanismo progressivo per ampliare il numero delle rate in cui è possibile pagare le cartelle. La dilazione ordinaria (ora fino a un massimo di 72 rate) è destinata ad allungarsi – per chi dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà e per importi inferiori a 120.000 euro - a 84 rate per il biennio 2025-2026, per poi salire a 96 rate nel biennio 2027-2028 e a 108 rate nel biennio dal 2029 in poi. Per chi documenta la temporanea situazione di difficoltà, in caso di importi superiori a 120.000 euro, è prevista una dilazione in 120 rate (ossia dieci anni), mentre per importi inferiori a 120.000 euro è prevista una dilazione da 85 a 120 rate per le richieste presentate nel 2025-2026, per poi salire a 97-120 rate per le richieste presentate nel 2027-2028 e a 109-120 rate per le richieste presentate dal 2029 in poi.
- Sullo **smaltimento del magazzino dei ruoli**, attualmente di 1.200 miliardi di euro, si prevede a regime (dal 2025) il discarico automatico dei ruoli in cinque anni, con alcune deroghe (in pendenza di procedure esecutive o concorsuali, quando sono conclusi accordi ai sensi del Codice della crisi, ovvero se sono intervenute dilazioni o in caso di applicazione di istituti agevolativi). E' prevista inoltre la comunicazione di discarico “anticipato”, nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate-Riscossione (ADER) rileva la chiusura del fallimento o della liquidazione giudiziale, nonché l'assenza di beni aggredibili. Per il pregresso, cioè per i ruoli affidati ad ADER dal 2000 al 2024, si prevede la costituzione di un'apposita Commissione tecnica (composta da rappresentanti del Dipartimento delle Finanze, Ragioneria generale e Corte dei conti) che individui possibili soluzioni legislative.
- La nuova riscossione amplierà poi il raggio d'azione dell'accertamento esecutivo in sostituzione del ruolo, che resterà in vita solo per particolari casi.
- Altre misure sulla riscossione delle entrate locali saranno comunque previste nell'apposito Decreto Legislativo, riguardante la fiscalità locale, di prossima emanazione.

Riforma della riscossione

D.Lgs. in corso di esame (in vigore dal 2025)

L'ingresso dei privati nel recupero delle quote discaricate

La riforma della riscossione prevede che dopo il discarico dei carichi affidati all'Agenzia delle Entrate-Riscossione (ADER) l'Ente impositore può comunque procedere autonomamente alla riscossione del credito non prescritto, oppure affidarlo a soggetti privati mediante gara ovvero riaffidarlo ad ADER mediante adesione alle condizioni del servizio.

- L'affidamento dei carichi a soggetti privati costituisce una novità assoluta nel panorama delle entrate erariali, mentre è una pratica piuttosto diffusa nel comparto delle entrate locali.
- Dal punto di vista temporale, la norma consente l'affidamento ai privati “fino alla prescrizione del diritto di credito”, il cui termine di decorrenza si computa dall'ultimo atto notificato anteriormente al discarico “automatico” (cioè decorsi cinque anni dall'affidamento).
- Inoltre la norma fa riferimento all'affidamento “in concessione a soggetti privati individuati mediante procedura di gara a evidenza pubblica”. Sulla natura del rapporto, l'individuazione della “concessione” (non dell'appalto) comporta due conseguenze: 1) alle gare potranno partecipare solo i soggetti iscritti nella prima sezione dell'Albo ministeriale di cui all'art. 53 del D.Lgs n. 446/1997 e altri soggetti abilitati (società miste, società *in house*, soggetti UE); 2) l'affidatario del servizio agirà in nome proprio esercitando i poteri di carattere pubblicistico che competono all'ente pubblico affidante.

Riforma della riscossione

D.Lgs. in corso di esame (in vigore dal 2025)

L'ingresso dei privati nel recupero delle quote discaricate

- Relativamente al primo punto va detto che la norma non individua i “soggetti privati” potenzialmente interessati all'operazione, ma un punto di riferimento può essere rappresentato dalle società private abilitate a effettuare l'attività di accertamento e riscossione delle entrate locali, iscritte nell'apposito albo ministeriale previsto dall'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997.
- I concessionari privati devono comunque essere individuati “mediante procedura di gara a evidenza pubblica”, quindi seguendo le regole del nuovo Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 36/2023).
- Lo schema di Decreto attuativo non dice nulla sulla remunerazione del concessionario e sulla disciplina applicabile per le procedure di recupero dei crediti riaffidati. Ma su questi punti si esprime chiaramente la Legge n. 111/2023, che all'art. 18 stabilisce che la gestione della riscossione coattiva delle somme affidate in concessione a soggetti privati (dopo il discarico) deve essere effettuata secondo le procedure di cui al titolo II del DPR n. 602/1973 e dietro pagamento di una commissione pari a una percentuale dell'importo effettivamente riscosso.
- Ne consegue che il concessionario privato potrà utilizzare tutti gli strumenti oggi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione per procedere al recupero delle somme, tra cui le iscrizioni di fermi amministrativi, le ipoteche, il pignoramento presso terzi, eccetera.
- La remunerazione è invece costituita da un aggio calcolato sulle somme effettivamente recuperate, con una percentuale che sarà poi posta a base di gara e che dipenderà dalla natura e dalla vetustà del credito da recuperare.

Riforma fiscale

(Contenzioso tributario)



Riforma giustizia tributaria (L. n. 130/2022)

- **Legge n. 130 del 31 agosto 2022**, avente ad oggetto “*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*”, in vigore dal 16 settembre 2022
- Istituzione delle nuove Corti tributarie: le attuali Commissioni tributarie provinciali e regionali si trasformano in **Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado**.
- Dal 1° gennaio 2023 **giudice monocratico per le cause fino a 3.000 euro**
- Introduzione della **definizione agevolata per i giudizi pendenti davanti alla Cassazione** (per i tributi locali la decisione è demandata ai singoli Enti territoriali)
- **Ammissione della prova testimoniale** (modifica dell’art. 47, co. 4, D.Lgs. n. 546/1992): la modifica ha effetto a partire dai ricorsi notificati dall’entrata in vigore della legge (cioè dal 16/09/2022).
- Integrato l’art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 con un nuovo comma 5-bis il quale precisa che “*L’Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato*”; quindi **l’onere della prova sarà sempre a carico dell’Ente impositore** e non del contribuente. (adeguata motivazione) – La disposizione ha natura procedimentale e quindi è applicabile anche per la prima volta nel giudizio di appello, anche se il giudizio di primo grado è stato incardinato prima dell’entrata in vigore della Legge n. 130/2022 (CT Lombardia, sez. II, n. 2706 del 12/9/23)
- Anche dopo la Legge n. 130/2022 grava sul contribuente la prova contraria in caso di presunzioni legali (**Cassazione n. 2746 del 30/01/2024**)
- Il **processo telematico** viene meglio disciplinato con la riformulazione dell’art. 16, co. 4, del D.L. n. 119/2018 riguardante la partecipazione a distanza alle udienze in camera di consiglio e in pubblica udienza (giudizi instaurati, in 1° e in 2° grado, per i ricorsi notificati a partire dal 01/09/2023).

Riforma giustizia tributaria (L. n. 130/2022)

- Viene **favorita la conciliazione** e la parte che la rifiuta potrà essere chiamata al pagamento delle spese di giudizio con una maggiorazione del 50%. Introdotta un'apposita disposizione (art. 48-bis, co. 1, del D.Lgs. n. 546/1992) relativa alla conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria.
- Rivista la procedura di **reclamo-mediazione**, attraverso l'integrazione dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 con il comma 9-bis, il quale stabilisce che in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio. Tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione. (→)
- Prevista l'**abbreviazione dei termini** per la decisione in merito all'eventuale **istanza sospensiva** dell'atto impugnato (modifica art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992).
- Attenzione al **testo** degli avvisi di accertamento e delle ingiunzioni fiscali, occorre sostituire «Commissione tributaria» con «Corte di giustizia tributaria».



Contenzioso tributario (D.Lgs. n. 220/2023)

Eliminazione del reclamo-mediazione dal 04/01/2024

- Il D.Lgs. n. 220 del 30/12/2023 ha modificato la disciplina del contenzioso tributario (in attuazione della delega fiscale) e, tra le diverse novità, ha disposto l'abrogazione dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 *“a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente Decreto”* (art. 2 D.Lgs. n. 220/2023), cioè dal 4 gennaio 2024.
- Sono sorti alcuni dubbi sulla decorrenza dell'abrogazione del reclamo-mediazione considerato che le norme sull'entrata in vigore e sulla decorrenza degli effetti del D.Lgs. n. 220/2023 sono contenute nell'art. 4, mentre la disposizione che dispone l'abrogazione del reclamo-mediazione è contenuta nell'art. 2.
- In particolare l'art. 4 del D.Lgs. n. 220 stabilisce che le disposizioni in esso contenute si applicano ai giudizi instaurati con ricorsi notificati dopo il 1° settembre 2024, ad eccezione di alcune disposizioni, tra le quali però non c'è quella che dispone l'abrogazione del reclamo-mediazione, contenuta nell'art. 2 del D.Lgs. n. 220/2023.
- Con un comunicato del 22/01/2024 il MEF ha chiarito che l'abrogazione dell'istituto del reclamo-mediazione opera per i ricorsi tributari notificati agli enti impositori e ai soggetti della riscossione a partire dal 4 gennaio 2024. In sostanza il MEF ritiene applicabile la disposizione “speciale” contenuta nell'art. 2.
- Ne consegue che, per il principio del *“tempus regit actum”*, tutti i ricorsi notificati dal 4 gennaio 2024 non devono essere più preceduti dal reclamo-mediazione a prescindere dalla data di notifica dell'atto impositivo impugnato.
- Occorre quindi eliminare dagli avvisi di accertamento il riferimento alla procedura del reclamo-mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992.
- I ricorsi notificati prima del 4 gennaio 2024 (cioè fino al 3 gennaio 2024) rimangono invece soggetti a reclamo-mediazione e seguiranno le regole precedenti.

Contenzioso tributario (D.Lgs. n. 220/2023)

Altre disposizioni

- **Nuovi atti che possono essere impugnati** (dal 05/01/2024): l'elenco degli atti impugnabili, contenuto dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, è stato integrato con la lettera g-bis) recante il «rifiuto espresso o tacito dell'istanza di autotutela» (obbligatoria) e con la lettera g-ter) avente ad oggetto «il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela» (facoltativa)
- **Conciliazione** (dal 05/01/2024): l'art. 48-ter estende l'applicazione dell'istituto della conciliazione al giudizio per Cassazione
- **Spese di lite** (dal 05/01/2024): viene disposta la compensazione non solo nel caso di soccombenza reciproca o quando sussistono motivi gravi ed eccezionali, da indicare espressamente, ma anche nell'ipotesi in cui la parte vittoriosa sia riuscita a far valere le proprie ragioni grazie a documenti decisivi prodotti nel corso del giudizio. Inoltre si dispone che nella liquidazione delle spese si deve tenere conto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte
- **Sentenza in forma semplificata** (dal 05/01/2024): il collegio, in sede di decisione della domanda cautelare, può definire il giudizio con sentenza in forma semplificata, quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso
- **Comunicazioni e notificazioni telematiche** (dal 01/09/2024): viene imposto l'uso della PEC per l'invio di comunicazioni, ecc.
- **Forma degli atti** (dal 01/09/2024): è obbligatoria la firma digitale di tutti gli atti e provvedimenti degli uffici giudiziari, a pena di nullità degli stessi
- **Prova testimoniale** (dal 01/09/2024): è possibile avvalersi della testimonianza con firma digitale
- **Procura alle liti** (dal 01/09/2024): possibilità di apporre la firma digitale all'incarico conferito al difensore



Altre novità sui tributi locali



D.Lgs. nn. 219/2023 e 220/2023: modifiche atti

Qualche suggerimento

Contraddittorio preventivo

- In caso di atto escluso dal contraddittorio, occorre inserire nel testo dell'atto che si tratta di atto automatizzato o di pronta liquidazione non soggetto al contraddittorio ai sensi dell'art. 6-bis, co. 2, Legge n. 212/2000
- In caso di contraddittorio occorre riportare nell'atto il riferimento dell'invito al contraddittorio (*nota prot. __ del __*) e gli elementi emersi in tale fase, motivando adeguatamente il provvedimento finale

Motivazione

- Gli atti devono indicare i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione
- Con riferimento agli interessi per la riscossione, occorre indicare la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposto 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

Autotutela

Indicare nell'atto che l'istituto di cui all'art. 10-quater (autotutela obbligatoria) non è applicabile se è già decorso 1 anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione

Reclamo-mediazione

Occorre eliminare il riferimento alla procedura di reclamo-mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992



IMU



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Legge di bilancio 2024 (L. n. 213 del 30/12/2023)

71. L'articolo 1, co. 759, lettera g), della Legge 27 dicembre 2019, n. 160, nonché le norme da questo richiamate o sostituite si interpretano, per gli effetti di cui all'art. 1, co. 2, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, nel senso che:

a) gli immobili **si intendono posseduti** anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto di cui all'art. 73, co. 1, lettera c), del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR 22 dicembre 1986, n. 917, funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'art. 7, co. 1, lettera i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, con modalità non commerciali;

b) gli immobili **si intendono utilizzati** quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'art. 7, co. 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità.

- **Si tratta di disposizioni di natura interpretativa** (aventi quindi efficacia retroattiva).



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Legge di bilancio 2024 (L. n. 213 del 30/12/2023): art. 1, comma 71

- Il legislatore interviene su due questioni spesso oggetto di contenzioso, ovvero sull'utilizzo "diretto" e "concreto" degli immobili posseduti dagli enti non commerciali, rientranti nella previsione agevolativa.
- Con la sentenza n. 20516/2016 la Cassazione ha affermato che l'esonero dall'Ici per gli enti religiosi è applicabile anche se l'immobile non è utilizzato se non cambia destinazione. La Cassazione chiarisce che non ogni mancato utilizzo è capace di escludere il diritto al trattamento agevolato, ma solo quello che sia indizio di un mutamento della destinazione o della cessazione della strumentalità del bene.
- I più recenti approdi giurisprudenziali della Cassazione sull'utilizzo «effettivo» e «concreto» degli immobili hanno confermato che l'effettività e la concretezza dell'attività devono investire non tanto l'utilizzo bensì la «destinazione» impressa all'immobile dal soggetto che lo «utilizza». Ciò che rileva, dunque, è la circostanza che l'immobile sia effettivamente ed attualmente «destinato» allo svolgimento di una delle attività esenti (Cassazione n. 27242/2022).
- La norma interpretativa introdotta dalla Legge di bilancio 2024 sembra pertanto ricognitiva della giurisprudenza di legittimità.



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Legge di bilancio 2024 (L. n. 213 del 30/12/2023): art. 1, comma 71

- La questione è invece più complessa relativamente all'utilizzo "diretto", perché la Cassazione ha costantemente affermato che l'esonero per gli ENC spetta solo se possessore coincide con utilizzatore, riconoscendo l'esonero in caso di comodato solo in limitatissime ipotesi e cioè nel caso di immobile utilizzato da un altro Ente non commerciale "al primo strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura del concedente" (tra le pronunce più recenti, Cassazione n. 34772/2022, n. 4935/2023 e n. 27761/2023). Deve cioè esistere tra i due Enti un rapporto di stretta strumentalità, che autorizza a ritenere una "compenetrazione" tra gli stessi e a configurarli come realizzatori di una medesima "architettura strutturale" (Cassazione n. 25508/2015, n. 8073/2019, n. 1539/2021, n. 4935/2023).
- E' stata quindi riconosciuta l'esenzione in favore dell'Università che concede in comodato i propri immobili all'ente regionale per il diritto allo studio, trattandosi di rapporto di stretta strumentalità e non di semplice collaborazione tra i due Enti (Cassazione n. 27761/2023).



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Legge di bilancio 2024 (L. n. 213 del 30/12/2023): art. 1, comma 71

- La norma interpretativa introdotta dalla Legge di bilancio 2024 non appare tuttavia ricognitiva della giurisprudenza di legittimità perché introduce il concetto piuttosto vago di collegamento “funzionale” (!?), in alternativa peraltro al collegamento “strumentale” sul quale si è più volte espressa la Cassazione. Sarebbe quindi sufficiente invocare il solo collegamento “funzionale” tra i due enti per usufruire dell'esonero dall'IMU. Conclusione però in contrasto al diritto vivente formatosi sulla questione, con evidenti profili di incostituzionalità della norma interpretativa.
- Non solo. Il legislatore sembra ignorare completamente la disposizione contenuta nel comma 777 della stessa Legge n. 160/2019, che introduce dal 2020 la facoltà per i Comuni di esonerare gli immobili concessi in comodato ad Enti non commerciali.
- La disciplina della nuova IMU rimette quindi ai Comuni la decisione se estendere l'esonero degli immobili concessi in comodato agli ENC.
- Non si comprende allora la *ratio* di una norma interpretativa che, se applicata estensivamente, apre la strada alle richieste di rimborso degli ultimi cinque anni, con risorse a carico dei Comuni e senza alcun contributo compensativo.



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

- Resta comunque sempre a carico dell'ente non commerciale l'onere di dimostrare il rispetto dei requisiti previsti dal D.M. n. 200/2012 per escludere la natura commerciale dell'attività, nonché l'obbligo dichiarativo previsto a pena di decadenza dall'agevolazione.
- **Requisiti D.M. n. 200/2012 – onere a carico ENC:** sussistono i requisiti per il riconoscimento, in astratto, dell'esonero dall'IMU (utilizzo non commerciale degli immobili, natura non commerciale dell'ESU, stretta connessione strumentale tra ESU e l'Università), ma occorre, in concreto, che sussistano i requisiti previsti dal D.M. n. 200/2012 circa la natura non commerciale dell'attività, con particolare riferimento al compenso simbolico (cfr. Cassazione n. 27761/2023).
- **Obbligo dichiarativo a pena di decadenza:** con le recenti pronunce n. 32742 del 07.11.2022, n. 37385 del 21.12.2022 e n. 36926 del 16.12.2022 la Cassazione afferma che l'esonero dall'IMU previsto per gli Enti non commerciali (ENC) è applicabile solo se l'ENC ha presentato l'apposita dichiarazione. Si tratta di un orientamento che si consolida sempre più e che impone agli Enti non commerciali di presentare l'apposita dichiarazione se vogliono usufruire dell'esonero dall'IMU.



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Nuova dichiarazione (D.M. 24/04/2024) - Istruzioni

- Per quanto riguarda gli Enti non commerciali (ENC) si segnala l'inserimento nel nuovo modello della parte relativa agli immobili concessi in comodato (prevedendo l'indicazione dell'ENC comodatario) o agli immobili strumentali, di cui all'art. 1, co. 71, lettere a) e b), della Legge n. 213/2023. Disposizioni sulle quali peraltro si soffermano ampiamente le istruzioni per la compilazione del modello, in particolare con riferimento alla previsione di cui alla lett. a) fornendo alcune precisazioni in merito al requisito del collegamento funzionale o strutturale tra comodatario e comodante.

Collegamento funzionale

- Viene richiamata la decisione n. 27761/2023 della Cassazione in tema di esonero IMU nell'ipotesi di concessione in comodato di immobili da parte dell'Università in favore dell'ESU (Azienda regionale per il diritto allo studio universitario), riconoscendo un rapporto funzionale delle prestazioni svolte dall'ESU rispetto all'attività assicurata dall'Università, configurando una compenetrazione di tipo organico tra i due Enti.
- Il collegamento funzionale può ritenersi sussistente ove le attività svolte dal comodatario nell'immobile rientrino nel novero di quelle agevolate, siano esercitate con modalità non commerciali e siano accessorie o integrative rispetto alle attività istituzionali dell'ente comodante, potendosi in rapporto di diretta strumentalità.



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Nuova dichiarazione (D.M. 24/04/2024) - Istruzioni

Collegamento strutturale

- Si deve fare riferimento alle indicazioni fornite dalla giurisprudenza della Cassazione quando “il comodatario sostanzialmente utilizzi il bene in attuazione dei compiti istituzionali dell'ente concedente, con il quale sussista uno stretto rapporto di strumentalità che potrebbe definirsi «compenetrante», ovvero sia il caso «in cui l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente per lo svolgimento di un'attività meritevole prevista dalla norma agevolativa” (si vedano, tra le altre, Cassazione 11 marzo 2020, n. 6795; Cassazione, 12 maggio 2021, n. 12539; Cassazione, 16 febbraio 2023, n. 4953).
- Ricapitolando, quindi, affinché la norma di esenzione, di cui al citato comma 71, lett. a), dell'art. 1 della Legge n. 213 del 2023, possa ritenersi applicabile è necessario che tra i due Enti non commerciali sussista, tra gli altri requisiti, un **rapporto di strumentalità** o dal punto di vista **funzionale** o dal punto di vista **strutturale**.



IMU: l'interpretazione autentica per gli immobili degli ENC

Prime applicazioni giurisprudenziali

CGT del Veneto di 2° grado, sentenza n. 350 del 11/04/2024

- I giudici veneti hanno ritenuto che il comodato d'uso gratuito tra una Onlus e una Cooperativa sociale non costituisca manifestazione di ricchezza e capacità economica e possa, pertanto, applicarsi l'esenzione IMU.
- La CGT evidenzia comunque che la questione dell'interpretazione della norma, considerata la necessità di evitare disparità di trattamento in situazioni di pari meritevole tutela, non appare del tutto risolta.
- In base al criterio di carattere sostanziale va riconosciuto come il richiamo al regime fiscale adottato e alla presenza di un rilevante volume di affari, così come al regime giuridico del comodatario non rappresentino, di per sé, circostanze idonee a disconoscere la spettanza dell'agevolazione; lo stesso può dirsi per la differenza di servizi resi.
- Inoltre, il tipo di assistenza da prestare ai soggetti svantaggiati in questione è particolarmente difficile e costosa, determinando l'impiego di ingenti risorse finanziarie, anche in assenza di scopo di lucro, senza che possano dirsi escluse, salvi restando il criterio di gestione con modalità non commerciali e la conseguente assenza di fine di lucro, la possibilità di richiedere contributi o di ricorrere a convenzioni con l'ASL.
- In conclusione, pur prendendo atto dei **dubbi determinati dalla complessità della questione**, che probabilmente richiederà **ulteriori interventi chiarificatori**, considerata la poliedricità delle problematiche da risolvere, e considerata anche la necessità, per il principio di conservazione, di adottare un criterio interpretativo della norma che escluda di esporla a censure sul piano della sua legittimità costituzionale, evitando possa essere trattata diversamente una situazione sostanzialmente analoga ad altra cui il beneficio in questione sia riconosciuto, la Corte di giustizia tributaria di 2° grado del Veneto annulla la pretesa fiscale fatta valere dal Comune.



Esonero immobili occupati abusivamente

- La Legge di bilancio 2023 prevede l'esonero dall'IMU per gli immobili occupati abusivamente.
- Nel dettaglio viene introdotta nel nostro ordinamento una disposizione volta a stabilire che l'IMU non è dovuta in caso di inutilizzabilità e indisponibilità dell'immobile, per il quale sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di violazione di domicilio (art. 614, comma secondo, del Codice penale) e invasione di terreni e edifici (art. 633 del Codice penale), ovvero per i casi in cui l'immobile sia occupato abusivamente, qualora sia stata presentata denuncia o iniziata azione in sede giurisdizionale penale.
- Si tratta di una disposizione che neutralizza l'orientamento giurisprudenziale di legittimità affermatosi in merito agli immobili occupati abusivamente. Al riguardo si cita la decisione n. 29868 del 25/10/2021 con la quale la Cassazione ha affermato che il proprietario dell'immobile occupato abusivamente da terzi è tenuto al pagamento dell'IMU. Inoltre con la pronuncia n. 1596 del 19/1/2022 la Cassazione ha affermato che è dovuta l'IMU in ordine ad un terreno occupato abusivamente da terzi. Si segnala altresì la pronuncia n. 2966 del 1/2/2002 con la quale la Cassazione ha affermato che è dovuta l'IMU anche nel caso in cui il proprietario non ha la materiale disponibilità dell'immobile in quanto occupato abusivamente da terzi.



Esonero immobili occupati abusivamente

- Una parte della **giurisprudenza di merito** ha invece evidenziato che il titolare di un immobile occupato non trae nessun utile dal suo diritto di proprietà né quello di un godimento diretto del bene, né di un godimento mediato attraverso il conseguimento di un corrispettivo per il suo utilizzo ed è anzi costretto a subire un deterioramento del bene con conseguente diminuzione patrimoniale (CTR Toscana n. 67 del 19/01/2022).
- Ebbene, con l'art. 1, co. 81, della **L. 197/2022 (Legge di bilancio 2023)** si introduce una nuova lettera g-bis) all'art. 1, co. 759, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 che esenta dal pagamento dell'IMU gli immobili occupati abusivamente, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte.
- Il soggetto passivo deve comunicare al Comune interessato, secondo modalità telematiche da stabilire con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della disposizione, sentita la Conferenza Stato-Città ed Autonomie Locali, il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione. Analoga comunicazione deve essere trasmessa nel momento in cui cessa il diritto all'esenzione.



Esonero immobili occupati abusivamente

Ristoro per i comuni

- E' comunque previsto un ristoro ai Comuni a fronte delle minori entrate derivanti dalla disposizione, attraverso l'istituzione di un apposito Fondo con una dotazione di 62 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2023. Le modalità di accesso al Fondo sono definite con D.M. Interno, di concerto con il MEF, previa intesa in Conferenza Stato-Città ed Autonomie locali.
- La stima dei 62 milioni di euro è stata effettuata considerando in primo luogo i dati fonte Federcasa che indicano un numero di 48.000 immobili abitativi di proprietà degli ERP occupati abusivamente (6% del patrimonio abitativo di tali Enti). Per tali immobili si stima una perdita di gettito IMU potenziale pari a 26 milioni su base annua. Inoltre, in assenza di altri dati si considera prudenzialmente un numero ulteriori di abitazioni di proprietà di altri soggetti pari a 1/3 del numero indicato da Federcasa come oggetto di occupazioni ai sensi dell'art. 614 del Codice penale, con una ulteriore perdita di gettito IMU su base annua pari a 13 milioni. Inoltre, sulla base di dati Istat risulta un numero annuo di procedimenti penali (non archiviati) per invasione di terreni ed edifici pari a 7122. Considerando prudenzialmente che il 50% di tali reati abbia comportato l'effettiva indisponibilità dell'immobile e che l'occupazione in esame possa riguardare anche fabbricati diversi da quelli ad uso abitativo si stima una ulteriore perdita di gettito IMU su base annua di 34 milioni di euro (23 milioni a titolo di IMU quota Comune e 11 milioni a titolo di IMU quota Stato). Nel complesso quindi si determina una perdita di gettito IMU per le fattispecie sopra indicate pari a 73 milioni di euro su base annua (di cui 62 milioni per i Comuni).



IMU: immobili occupati abusivamente

Corte Costituzionale, sentenza n. 60 del 18/04/2024

- Con la sentenza n. 60 del 18 aprile 2024 la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, co. 1, del D.Lgs. n. 23/2011 nella parte in cui non prevede l'esonero dall'IMU per gli immobili occupati abusivamente e per i quali sia stata presentata denuncia in sede penale. Con questa pronuncia la Corte Costituzionale ha di fatto esteso retroattivamente la portata dell'art. 1, co. 81, della Legge n. 197/2022, che ha introdotto dal 1° gennaio 2023 l'esonero dall'IMU per gli immobili occupati abusivamente, aprendo la strada ai rimborsi delle annualità pregresse.
- Orbene, la Consulta richiama la propria giurisprudenza secondo cui ogni prelievo tributario deve avere una causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza, sottolineando che la sottrazione all'imposizione o la sua riduzione è resa necessaria dal rilievo di una minore o assente capacità contributiva, che il legislatore può riscontrare in relazione ad alcune circostanze di fatto.
- È dunque irragionevole e contrario al principio della capacità contributiva che il proprietario di un immobile occupato abusivamente, il quale abbia sporto tempestiva denuncia all'autorità giudiziaria penale sia, ciò nonostante, tenuto a versare l'IMU per il periodo decorrente dal momento della denuncia a quello in cui l'immobile venga liberato, perché la proprietà di tale immobile non costituisce, per il periodo in cui è abusivamente occupato, un valido indice rivelatore di ricchezza per il proprietario spogliato del possesso.



IMU: immobili occupati abusivamente

Corte Costituzionale, sentenza n. 60 del 18/04/2024

- Del resto, questa impostazione è coerente con una ipotesi impositiva per certi versi simile in cui, in caso di perdita della disponibilità del bene per fatto di terzo, l'ordinamento giuridico stabilisce il venir meno dell'obbligo del pagamento dell'imposta, come nel caso della tassa automobilistica (la perdita di possesso del veicolo fa venir meno l'obbligo del pagamento del tributo).
- In conclusione la Corte Costituzionale afferma l'illegittimità costituzionale dell'art. 9, co. 1, del D.Lgs. n. 23 del 2011, per violazione degli artt. 3, primo comma, e 53, primo comma, Cost., nella parte in cui non prevede che – sul modello dell'art. 1, co. 81, della Legge n. 197 del 2022 – non sono soggetti all'IMU, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte, gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di cui agli artt. 614, secondo comma, o 633, del Codice penale o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.



IMU: immobili occupati abusivamente

Corte Costituzionale, sentenza n. 60 del 18/04/2024

Riflessi sull'attività di controllo e sulla gestione delle istanze di rimborso

- La sentenza n. 60/2024 della Corte Costituzionale ha riflessi sull'attività di accertamento dei Comuni per le annualità pregresse e sulla gestione del tributo relativamente alle istanze di rimborso.
- Al riguardo occorre evidenziare che la pronuncia di illegittimità costituzionale di una norma di legge comporta la disapplicazione della stessa, con conseguente caducazione dei soli effetti non definitivi e, nei rapporti ancora in corso di svolgimento, anche degli effetti successivi alla pubblicazione della sentenza della Corte Costituzionale, restando quindi fermi quegli effetti anteriori che, pur essendo riconducibili allo stesso rapporto non ancora esaurito, abbiano definitivamente conseguito, in tutto o in parte, la loro funzione costitutiva, estintiva, modificativa o traslativa di situazioni giuridicamente rilevanti.
- In sostanza l'efficacia retroattiva della sentenza dichiarativa dell'illegittimità costituzionale di una norma di legge non si estende ai rapporti esauriti, avendo effetto retroattivo e inficiando fin dall'origine la validità e l'efficacia della norma dichiarata contraria alla Costituzione, salvo il limite delle situazioni giuridiche «consolidate» per effetto di eventi che l'ordinamento giuridico riconosce idonei a produrre tale effetto, quali le sentenze passate in giudicato, l'atto amministrativo non più impugnabile, la prescrizione e la decadenza.
- In concreto, i Comuni dovranno riconoscere il rimborso dell'imposta versata da parte dei proprietari di immobili occupati abusivamente, oltre che relativamente agli accertamenti emessi e non divenuti definitivi o sui quali è in corso un contenzioso.



IMU: immobili occupati abusivamente

Corte Costituzionale, sentenza n. 60 del 18/04/202

Riflessi sull'attività di controllo e sulla gestione delle istanze di rimborso

- Tuttavia, il contribuente che ha ricevuto un accertamento e ha già pagato (senza proporre ricorso) non avrà diritto ad alcun rimborso, né potrà impugnare il diniego al rimborso, trattandosi di accertamento divenuto definitivo (il ricorso non può riaprire i termini di impugnazione, già spirati).
- In particolare sarà possibile prendere in considerazione le richieste di rimborso presentate entro cinque anni dalla data del pagamento, ovvero disporre la compensazione con l'imposta a debito per l'annualità in corso (se il regolamento comunale lo prevede).
- Un'ultima considerazione che è possibile fare sulla sentenza in questione riguarda la nozione di "possesso", sulla quale la Consulta non entra nel merito e peraltro prescinde dalla stessa giustificando la dichiarazione di illegittimità con la circostanza che si è in presenza di immobili "non utilizzabili né disponibili", come tali inidonei a manifestare un valido indice di capacità contributiva. La questione di illegittimità costituzionale potrebbe quindi riproporsi con riferimento ad altre fattispecie, tra cui gli immobili occupati d'urgenza in pendenza del procedimento di esproprio: in questa situazione, per giurisprudenza costante di Cassazione (prima segnalata), il proprietario non ha alcun potere di disposizione sull'immobile ma deve ugualmente pagare l'IMU sino alla conclusione del procedimento di esproprio.



IMU: nuovo modello dichiarativo

- Con **Decreto del 24 aprile 2024** (pubblicato n *G.U. del 15/05/2024*) è stato approvato il nuovo modello di dichiarazione IMU di cui all'art. 1, co. 769, della Legge n. 160/2019 e il nuovo modello di dichiarazione IMU per gli Enti non commerciali (ENC) di cui all'art. 1, co. 770, della Legge n. 160 del 2019, nonché le relative istruzioni e specifiche tecniche.
- L'aggiornamento dei modelli dichiarativi IMU si è reso necessario a seguito delle novità introdotte dalla Legge n. 197/2022 per gli immobili occupati abusivamente e dalla Legge n. 213/2013 per gli immobili degli enti non commerciali concessi in comodato.
- A tal fine, per esigenze di semplificazione amministrativa, è stato emanato un unico Decreto che sostituisce i precedenti modelli di dichiarazione approvati con D.M. del 29 luglio 2022 (per le persone fisiche e per gli enti commerciali) e con D.M. del 04/05/2023 per gli Enti non commerciali.
- Tra le novità presenti nel nuovo modello IMU/IMPI si segnala l'inserimento di un nuovo campo avente ad oggetto "Equiparazione ad abitazione principale", nel quale occorre indicare il codice 1 per gli alloggi sociali e il codice 2 per gli alloggi di servizio del personale militare.
- Viene inoltre inserita una parte relativa all'esenzione per gli immobili non utilizzabili né disponibili prevedendo appositi codici per violazione di domicilio o invasione di terreni/edifici (1) e per occupazione abusiva per la quale sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale (2).



IMU: nuovo modello dichiarativo

- Nelle istruzioni si richiama l'attenzione sulla giurisprudenza di Cassazione in base alla quale il mancato adempimento dell'obbligo dichiarativo determina in via generale, per tutti i casi in cui è previsto detto onere, la decadenza dal beneficio stabilito dalle norme. Si spiega così la ragione per la quale è previsto l'inserimento nel modello dichiarativo di appositi codici per alloggi sociali e per alloggi di servizio, oltre agli immobili occupati abusivamente e agli aiuti di Stato, in aggiunta ad altri casi già previsti tra cui i fabbricati merce.
- Tra le altre particolarità, si segnala che la dichiarazione in caso di esenzione per gli immobili occupati abusivamente va trasmessa esclusivamente in via telematica (modalità prevista per la dichiarazione relativa agli enti non commerciali), per cui non è ammessa la predisposizione in forma cartacea.
- Per quanto riguarda invece gli enti non commerciali, si segnala l'inserimento nel nuovo modello della parte relativa agli immobili concessi in comodato (prevedendo l'indicazione dell'ENC comodatario) o agli immobili strumentali, di cui all'art. 1, co. 71, lettere a) e b), della Legge n. 213/2023. Disposizioni sulle quali peraltro si soffermano ampiamente le istruzioni per la compilazione del modello, in particolare con riferimento alla previsione di cui alla lett. a) fornendo alcune precisazioni in merito al requisito del collegamento funzionale o strutturale tra comodatario e comodante (←).



IMU: nuovo modello dichiarativo

Il MEF recepisce i casi previsti a pena di decadenza

- In tutti i casi in cui la legge impone la presentazione della dichiarazione IMU (immobili occupati abusivamente, enti non commerciali, alloggi sociali, fabbricati merce, alloggi di servizio del personale militare, eccetera), il mancato adempimento dell'obbligo dichiarativo comporta la decadenza dal beneficio stabilito dalle norme.
- E' quanto emerge dalle istruzioni per la compilazione dei nuovi modelli di dichiarazione IMU, approvati con Decreto del 24 aprile scorso, in corso di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, che sostituiscono i precedenti modelli approvati con D.M. del 29 luglio 2022 (per le persone fisiche e per gli Enti commerciali) e con D.M. del 4 maggio 2023 per gli Enti non commerciali.
- Sulla questione il Dipartimento delle Finanze era già intervenuto a Telefisco 2023 evidenziando che l'esonero dall'IMU per i fabbricati "merce", gli alloggi sociali e le case dei militari è subordinato alla presentazione dell'apposita dichiarazione, pur in assenza di un'espressa previsione "a pena di decadenza", prendendo così atto del recente ed ormai consolidato orientamento giurisprudenziale della Cassazione.
- Tra le tante si segnala, in particolare, la pronuncia n. 28806 del 17/10/2023 con la quale i giudici di Piazza Cavour hanno affermato che la Legge n. 160/2019, istitutiva della nuova IMU, non ha abrogato la disposizione (art. 2, co. 5-bis, D.L. n. 102/2013) che prevedeva la presentazione della dichiarazione "a pena di decadenza" per alcune fattispecie (fabbricati merce, alloggi sociali, abitazioni dei militari, eccetera).
- Con la conseguenza che, sia per la vecchia Imu (fino al 2019) che per la nuova IMU (dal 2020 in poi), la mancata presentazione della dichiarazione preclude "a monte" la possibilità di invocare l'esonero previsto nei casi in cui la norma prevede espressamente l'obbligo dichiarativo. (→ continua)



IMU: nuovo modello dichiarativo

Il MEF recepisce i casi previsti a pena di decadenza

- Interpretazione di fatto recepita dal Dipartimento delle Finanze che richiama, nelle istruzioni alla compilazione del nuovo modello di dichiarazione IMU approvato il 24/4/2024, la pronuncia n. 37385/2022 della Cassazione nella quale si legge che *“il principio della decadenza da un beneficio fiscale in assenza del compimento di un onere di comunicazione espressamente previsto dalla legge è del resto un principio generale del diritto tributario”*.
- Si spiega così la ragione per la quale è previsto nel nuovo modello dichiarativo l’inserimento di appositi codici per gli alloggi sociali e per gli alloggi di servizio del personale militare, oltre agli immobili occupati abusivamente, in aggiunta ad altri casi già previsti (tra cui i fabbricati merce).
- Deve quindi ritenersi ormai superato l’orientamento contrario espresso dalla Cassazione con la pronuncia n. 23680/2020 (rimasta isolata), riguardante gli alloggi sociali, alla luce del consolidato orientamento di legittimità che impone la presentazione della dichiarazione a pena di decadenza (Cassazione n. 21465/2020, n. 5190/2022, n. 5191/2022, n. 25774/2022, n. 28931/2023, n. 1658/2023 e n. 28806/2023).
- Con la conseguenza che gli ex IACP (ATER, ALER, ecc.) non potranno invocare l’esonero previsto per gli alloggi sociali se non hanno presentato l’apposita dichiarazione d’imposta, anche per le annualità precedenti oggetto di accertamento ed eventuale contenzioso. Lo stesso dicasi per tutte le altre fattispecie soggette ad obbligo dichiarativo per espressa disposizione di legge.
- I contribuenti interessati dovranno quindi fare attenzione a rispettare l’adempimento dichiarativo, in assenza del quale i Comuni saranno autorizzati a negare l’agevolazione recuperando l’imposta non versata con la maggiorazione delle sanzioni e degli interessi di legge.



IMU: nuovo modello dichiarativo

Per le scuole paritarie (ENC) il MEF conferma il costo medio per studente

- Il nuovo modello di dichiarazione IMU per gli Enti non commerciali, approvato dal Dipartimento delle Finanze il 24/04/2024, conferma la rilevanza del costo medio per studente relativamente alle attività didattiche, in linea con le istruzioni allegate ai precedenti modelli adottati con D.M. del 04/05/2023 e con D.M. del 26/06/2014.
- In particolare, nella seconda parte del quadro B, dedicato all'«Attività didattica», è prevista l'indicazione del CM, vale a dire il corrispettivo medio percepito dall'Ente non commerciale e quella del CMS, vale a dire il costo medio per studente pubblicato sul sito internet del Ministero dell'Istruzione e del Merito, e dell'Università e della Ricerca. Questo, per il Dipartimento delle Finanze, costituisce il parametro di riferimento per verificare il rispetto del requisito di cui alla lettera c), comma 3, dell'art. 4 del D.M. n. 200/2012, secondo cui l'attività deve essere svolta a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio.
- Ebbene, se il CM è inferiore al CMS significa che l'attività didattica è svolta con modalità non commerciali e, quindi, non è assoggettabile a imposizione. In questo caso dovrà essere barrato il campo corrispondente al rigo g). Se, invece, il CM risulta uguale o superiore al CMS, si dovrà barrare il campo relativo al Rigo h) e si dovrà procedere alla determinazione della parte del valore di cui al rigo f) assoggettabile a IMU.
- Il Ministero dell'Istruzione e del Merito (MIM), proprio ai fini della verifica del parametro di cui al D.M. n. 200/2012, ha recentemente pubblicato i dati relativi al costo medio per studente, relativamente all'anno scolastico 2023/2024, in euro 6.497,58 per la scuola dell'infanzia, euro 7.777,98 per la scuola primaria, euro 6.321.70 per la scuola secondaria di I grado e infine euro 7.163,00 per la scuola secondaria di II grado.

(→ continua)

IMU: nuovo modello dichiarativo

Per le scuole paritarie il MEF conferma il costo medio per studente

- Tuttavia la Cassazione non condivide il criterio del costo medio sostenendo che si deve fare riferimento solo a quanto stabilito dal D.M. n. 200/2012, riferito all'attività svolta a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio (si vedano le decisioni n. 35123/2022, n. 36683/2022, n. 4560/2023, n. 4946/2023, n. 4952/2023, n. 9922/2023, n. 17142/2023 e n. 6501/2024).
- In particolare, con la decisione n. 6501 del 12/03/2024 la Cassazione ha respinto il ricorso di un istituto religioso ritenendo dovuta l'IMU 2015 per la gestione di una scuola paritaria che prevedeva il pagamento di una retta di 1.900,00 euro annuali, di gran lunga inferiore al costo medio indicato dalle istruzioni ministeriali.
- Seguendo il ragionamento della Cassazione, se la retta supera il 50% del costo del servizio l'attività è certamente commerciale e l'IMU va quindi pagata, mentre al di sotto del 50% occorre effettuare una valutazione puntuale, non potendo applicare meccanicamente un parametro stabilito in via generale.
- Le scuole paritarie si troverebbero pertanto a gestire un contenzioso ad altissimo rischio soccombenza, alla luce dell'ormai consolidato orientamento di legittimità, che interpreta in maniera restrittiva il parametro indicato dal D.M. n. 200/2012, l'unico applicabile. L'esito negativo per gli Enc sarebbe scontato in caso di retta superiore al 50% del costo del servizio, mentre qualche *chance* per mettere in sicurezza l'esonero dall'IMU ci sarebbe in caso di retta al di sotto del 50%, esaminando in concreto come viene esercitata l'attività e verificando, soprattutto, che la retta applicata sia simbolica o irrisoria.
- Si tratta comunque di una questione che andrebbe affrontata e chiarita definitivamente, non essendo ammissibile una divergenza tra le istruzioni ministeriali (alle quali dovrebbero attenersi le scuole paritarie) e la giurisprudenza di legittimità.



IMU: nuovo modello dichiarativo persone fisiche ed ENC

Comunicati dichiarazione telematica IMU (ENC, IMPi, EC-PF) - 20.05.2024

- Dal 21 maggio 2024 sono disponibili nell'ambito della piattaforma "Desktop Telematico", per le applicazioni "Entratel" e "File Internet", al percorso "Help/Installa Nuovo Software/Controlli Dichiarazioni Varie":
 - la versione 3.5.0 del 21/05/2024 relativa al modulo Controlli IMU - ENC (codice fornitura: TAS00);
 - la versione 3.2.0 del 21/05/2024 relativa al modulo Controlli IMU – IMPi EC-PF (codice fornitura: TAT00).

Dichiarazioni telematiche ILIA - 27.05.2024

- Dal 28 maggio 2024 sarà possibile inviare i file contenenti le dichiarazioni relative all'Imposta Locale Immobiliare Autonoma (ILIA) istituita dalla Regione autonoma Friuli-Venezia-Giulia.
- Sono disponibili, nell'ambito della piattaforma "Desktop Telematico" dell'Agenzia delle entrate, per le applicazioni "Entratel" e "File Internet", al percorso "Help/Installa Nuovo Software/Controlli Dichiarazioni Varie", il:
 - modulo di controllo **ILIA EC-PF1.0.0** del **28/05/2024** (Codice fornitura ILT00) - per le dichiarazioni degli **Enti commerciali** o delle **persone fisiche**;
 - modulo di controllo **ILIA ENC1.0.0** del **28/05/2024** (Codice fornitura ILS00) – per le dichiarazioni degli **Enti non commerciali**.

Nuove versioni dei moduli di controllo delle dichiarazioni telematiche IMU (ENC, IMPi, EC-PF) - 03.06.2024

- Dal 03.06.2024 sono disponibili nell'ambito della piattaforma "Desktop Telematico", per le applicazioni "Entratel" e "File Internet", al percorso "Help/Installa Nuovo Software/Controlli Dichiarazioni Varie":
 - la versione 3.5.1 del 3/06/2024 relativa al modulo: Modulo Controlli IMU ENC (codice fornitura: TAS00);
 - la versione 3.2.1 del 3/06/2024 relativa al modulo Modulo Controlli IMU-IMPi EC-PF (codice fornitura: TAT00).



TARI



TARI: recenti novità

Istituzione dell'ARERA – Attività regolatoria

- 1) Aggiornamento metodo tariffario (Delibere n. 443/2019, n. 363/2021, n. 389/2023)
 - 2) Trasparenza (Delibera n. 444/2019)
 - 3) Definizione qualità dei servizi (Delibera n. 15/2022)
- In particolare dobbiamo fare i conti con il **nuovo metodo tariffario (MTR-2), relativamente al biennio 2024-25** (Delibera n. 389/2023)
 - Abbiamo alcuni **adempimenti correlati alla qualità del servizio** (Del. 15/2022)
 - Abbiamo diversi **dubbi sulla gestione delle componenti perequative** (Delibera n. 386/2023)
 - Bisogna **rivedere i contratti con i gestori del servizio rifiuti** (Delibera n. 385/2024)
 - Il 2024 è pertanto caratterizzato da rilevanti cambiamenti in ambito di gestione dei rifiuti: dall'aggiornamento delle regole per l'adeguamento dei Piani Finanziari alla ridefinizione dei contratti di servizio sulla base dello schema-tipo emanato dall'ARERA, passando per l'introduzione dei meccanismi perequativi, confermando così uno **scenario in continuo movimento**
 - Inoltre, l'entrata in vigore del **D.Lgs. 116/2020** ha reso più complicato lo scenario in materia di TARI, dovuto al disallineamento della normativa fiscale rispetto al Codice ambientale.



TARI

L'orientamento della Cassazione e del Consiglio di Stato sulle attività produttive di rifiuti speciali

- **La dubbia applicabilità della quota fissa alle aree produttive esenti.** La Cassazione, con diverse pronunce emesse negli ultimi anni (Cassazione n. 8089/2020, n. 7187/2021, n. 8222/2022, n. 4564/2023, n. 23137/2023, n. 25564/2023, n. 31649/2023, n. 31677/2023 e n. 2937/2024), ha affermato che le aree produttive di rifiuti speciali e i magazzini a queste funzionalmente collegati sono comunque tenuti a pagare la quota fissa della TARI e possono essere esonerate dal pagamento della quota variabile solo se hanno assolto agli oneri d'informazione e probatori previsti dal comma 649 della L. n. 147/2013.
- Si tratta a ben vedere di un orientamento che si pone in contrasto ai presupposti del tributo e alla disciplina dello stesso, che prevede chiaramente l'esclusione dal tributo relativamente alle superfici produttive di rifiuti speciali (e ai magazzini collegati funzionalmente), senza distinguere tra quota fissa e quota variabile, diversamente dalla disciplina sulla TIA1 (art. 49 D.Lgs. n. 22/97) che non confutava tale posizione.
- Inoltre, l'applicazione della quota fissa alle superfici produttive di rifiuti speciali finisce per alterare la natura giuridica del prelievo, che nei confronti dei magazzini e delle superfici produttive di rifiuti speciali la TARI assumerebbe i connotati tipici delle imposte, più che delle tasse.
- Va peraltro segnalato un disallineamento tra i vertici della giustizia amministrativa e ordinaria, considerato che il Consiglio di Stato ritiene che i magazzini funzionalmente collegati alle attività produttive siano totalmente esonerati dal pagamento della TARI (Consiglio di Stato n. 6266//2023 e n. 8279/2023), diversamente dalla Cassazione che invece ritiene applicabile la quota fissa del tributo.
- Inoltre, considerato il numero delle attività coinvolte, l'applicazione del principio giurisprudenziale potrebbe avere rilevanti effetti sulla determinazione delle tariffe TARI e sulla redistribuzione del prelievo.
- Emergono, pertanto, diverse perplessità che inducono ad affrontare la questione con la massima prudenza.

TARI

L'orientamento della Cassazione sulle attività produttive di rifiuti speciali

Recente decisione della Cassazione

- Con l'**ordinanza n. 13455/2024** la Cassazione, nell'affermare il principio di diritto secondo cui le superfici produttive di rifiuti speciali non sono totalmente esenti dalla TARI ma devono comunque pagare la quota fissa, è andata oltre, bocciando la tesi dottrinale secondo cui l'orientamento di legittimità non sarebbe aderente al dettato normativo.
- Viene in particolare citato il comma 651 della Legge n. 147/2013, che richiama il DPR n. 158/1999 il quale suddivide la tariffa in due quote, fissa e variabile, la prima riferita alle componenti essenziali del servizio mentre la seconda rapportata alle quantità dei rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione.
- Pertanto, secondo la Cassazione, nel sistema delineato dal legislatore, la quota fissa incide in misura predeterminata avendo la funzione di assicurare la copertura degli investimenti, per cui questa è sempre dovuta essendo del tutto irrazionale una disposizione che esentasse totalmente dal pagamento della TARI soggetti che, comunque, fruiscono del relativo servizio.
- Il ragionamento della Cassazione non appare persuasivo, in primo luogo perché il presupposto del tributo è costituito solo dalle superfici suscettibili di produrre "rifiuti urbani" (commi 641 e 642 Legge n. 147/2013), per cui nella determinazione della superficie "tassabile" non si tiene conto di quella parte ove si formano rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori (comma 649).
- Ne consegue che le superfici produttive di rifiuti speciali sono totalmente al di fuori del campo di applicazione della TARI, trattandosi a rigore di una fattispecie di "esclusione" e non già di esenzione.
- Inoltre il comma 654 della Legge n. 147/2013 chiarisce ulteriormente che i costi di smaltimento dei rifiuti speciali sono a totale carico di chi li produce, rafforzando così l'esclusione dal tributo delle superfici produttive di rifiuti speciali.
- Quanto poi al riferimento al comma 651, va evidenziato che il richiamo al DPR n. 158/1999 riguarda la "commisurazione della tariffa", senza intaccare la base imponibile del tributo che è costituita solamente dalle superfici che producono rifiuti urbani.
- Permangono, pertanto, una serie di perplessità che impongono un tempestivo intervento chiarificatore sulla questione, anche al fine di evitare un consistente contenzioso con le imprese.

TARI

Gli effetti della proroga del termine per l'adozione del PEF, delle tariffe e dei regolamenti

D.L. n. 39/2024, convertito in L. n. 67/2024

Art. 7-quater. Per l'anno 2024, il termine del 30 aprile previsto dall'art. 3, co. 5-quinquies, del D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, convertito, con modificazioni, dalla Legge 25 febbraio 2022, n. 15, è differito al 30 giugno 2024. Restano fermi i termini di pagamento delle rate già stabiliti con regolamento comunale. Sono in ogni caso valide ed efficaci le deliberazioni di cui al medesimo art. 3, co. 5-quinquies, del D.L. n. 228 del 2021, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 15 del 2022, eventualmente intervenute tra il 1° maggio 2024 e la data di entrata in vigore della legge di conversione del presente Decreto.

- Si ricorda che per la TARI il termine di adozione dei provvedimenti tariffari e regolamentari è stato fissato a regime al 30 aprile
- Con il D.L. n. 39/2024 tale termine è stato prorogato, relativamente all'anno 2024, al **30 giugno 2024**
- E' sancita la validità/efficacia delle delibere approvata tra il 1° maggio e il 29 maggio 2024 (data di entrata in vigore della L. n. 67/2024)

PEF: la revisione biennale 2024-2025

Secondo biennio 2024-25: Delibera n. 389/2023

- Se per il 2023 l'eventuale revisione del PEF aveva natura straordinaria, per il 2024 tutti i Comuni sono tenuti ad intervenire sul PEF, così come anche per il 2025.
- L'**inflazione programmata** passa dall'1,7% (applicata fin dal 2018) al 2,7% per il 2024-2025
- Il **limite di crescita** che occorre considerare è quindi pari al 9,6%, rispetto all'8,6% del 2022-2023 (6,6% per il primo periodo regolatori 2018-2021)
- Il valore massimo ammesso è pari al 9,6%, cosicché, nel caso in cui il Comune dovesse registrare un incremento maggiore, viene data la possibilità di rimodulare i costi eccedenti, previa valutazione e validazione da parte dell'Ente territorialmente competente come già stabilito, al comma 4.5 del MTR-2, alle annualità successive al vigente periodo regolatorio, ossia nelle annualità successive al 2025.
- **ARERA: tool di calcolo per aggiornamento tariffe rifiuti.** L'ARERA ha pubblicato un comunicato, del 10 ottobre 2023, con cui rende disponibile una versione preview del file *TOOL* MTR-2 agg. 2024-2025 per fornire un'occasione di verifica della modulistica che dovrà essere elaborata dagli Enti territorialmente competenti ai fini della predisposizione tariffaria prevista all'art. 8 della Deliberazione 363/2021/R/rif.; in un'ottica di semplificazione e di minimizzazione degli oneri amministrativi, viene presentata una versione, in fase di test, degli schemi di raccolta dei dati tariffari da trasmettere all'Autorità e di un tool di calcolo per la determinazione delle entrate tariffarie di riferimento ai fini dell'aggiornamento biennale 2024-2025 delle proposte tariffarie.
- **ARERA: MTR-2 e costi d'uso del capitale.** L'ARERA ha pubblicato la Delibera 487 del 24 ottobre 2023, avente ad oggetto la valorizzazione dei parametri alla base del calcolo dei costi d'uso del capitale, in attuazione della deliberazione dell'Autorità 389/2023 di aggiornamento biennale (2024-2025) del Metodo Tariffario Rifiuti (MTR-2).

**Le criticità nella gestione
delle componenti aggiuntive
di cui alla Delibera AREGA n. 386/2023**



Componenti aggiuntive UR1 e UR2

Con la Delibera n. 386/2023 l'ARERA ha introdotto dal 2024 due componenti perequative, da indicare nelle bollette TARI, riguardanti:

- 1) i costi sostenuti a livello nazionale per la gestione dei rifiuti accidentalmente pescati (**UR1**, pari a 0,10 euro all'anno ad utenza);
- 2) i costi inerenti alle agevolazioni tariffarie a favore delle zone colpite da eventi eccezionali e calamitosi (**UR2**, pari a 1,50 euro all'anno ad utenza).

La Delibera stabilisce le modalità successive di riversamento delle quote alla Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA):

- entro il 31 gennaio 2025 «*il gestore dell'attività di gestione tariffe e rapporto con gli utenti*» (l'ufficio tributi) dovrà comunicare a CSEA i dati e le informazioni rilevanti, nonché gli importi delle quote aggiuntive opportunamente validati dall'ETC;
- entro il 15 marzo 2025 l'ufficio tributi versa a CSEA gli importi comunicati, oppure riceve da CSEA entro il 15 maggio 2025 gli importi (se negativi);
- entro il 30 giugno 2025 l'ufficio tributi e l'autorità portuale, ciascuno per quanto di propria competenza, versano gli importi spettanti ai gestori e ai soggetti che gestiscono impianti portuali di raccolta che hanno presentato istanza di riconoscimento;
- a decorrere poi dall'anno 2025 ARERA provvederà ad aggiornare gli importi già determinati per il primo anno di applicazione, sulla base delle effettive necessità che risconterà annualmente nell'apposita relazione da redigere a cura di CSEA, che rivestirà un ruolo determinante dal momento che sarà chiamata a gestire il flusso informativo e monetario da e verso i soggetti che gestiscono la TARI.

Componenti aggiuntive UR1 e UR2

- Nulla dice invece la Delibera n. 386/2023 sulla fase antecedente relativa alla bollettazione TARI.
- La prima questione che si pone è se queste quote aggiuntive rientrano o meno nella **base di calcolo del tributo provinciale (TEFA)**, che com'è noto costituisce un'addizionale della TARI in misura compresa tra l'1 e il 5%. Si deve propendere per la soluzione negativa, considerato che le componenti perequative *“non rientrano nel computo delle entrate tariffarie di riferimento per il servizio”* (Delibera n. 386/2023). Anche la Legge n. 60/2002 (cd. “Salva Mare”), che costituisce la base normativa della prima componente perequativa (0,10 euro), dispone che questa *“si aggiunge alla tassa sui rifiuti”*, lasciando così intendere che si tratta di un elemento non facente parte del prelievo TARI o tariffa corrispettiva.
- La seconda questione riguarda la parametrizzazione delle componenti **“ad utenza”** e non ad utente/contribuente. Questo significa che, seguendo alla lettera il D.M. 20 aprile 2017 (richiamato dalla Delibera ARERA n. 386/2023), in un'abitazione con due pertinenze il contribuente dovrebbe pagare 4,80 euro di quote aggiuntive, trattandosi di tre unità immobiliari. Bisognerebbe comunque fare attenzione ai *software* gestionali dei Comuni, che potrebbero causare delle difformità applicative. (→ *prosegue*)



Componenti aggiuntive UR1 e UR2

- (→) Tuttavia, da una lettura sistematica del D.M. 20/04/2017 (artt. 2, 3 e 5), emerge che l'utenza è il «*punto di conferimento*», per cui in caso di abitazione con pertinenze si è in presenza di **una sola utenza** (a prescindere dalle unità immobiliari accatastate). Stessa considerazione fa fatta per le UND, nel caso in cui vengano applicate più categorie tariffarie (uffici, mense, magazzino, ecc.), dovendo quindi applicare una sola componente UR1-2.
- Non è chiaro, inoltre, se l'**importo “per anno”** va frazionato in base al periodo di effettiva attivazione dell'utenza, che potrebbe variare in corso d'anno. Ad esempio, se l'utenza è attiva per soli sei mesi, questa dovrebbe corrispondere il 50% delle quote aggiuntive (ovvero euro 0,80). Senza considerare, poi, che la TARI viene riscossa annualmente in forma rateale in base ai regolamenti comunali, per cui le componenti aggiuntive andrebbero frazionate in misura identica nelle diverse rate. Tuttavia, relativamente alla modalità di riscossione, considerato che le componenti aggiuntive sono istituite dal 2024, le stesse andrebbero inserite nella **rata TARI dopo il 1° dicembre 2024** (seguendo la regola dell'art. 15-bis del D.L. n. 34/2019, anche se non si tratta di tributo).
- Non risulta comunque istituito alcun **codice tributo** per consentire il riversamento al CSEA direttamente dalla struttura di gestione degli F24, appesantendo così la macchina comunale con operazioni contabili di scomputo dalle bollette TARI.



Componenti aggiuntive UR1 e UR2

- Altra questione rilevante riguarda l'ammontare delle componenti da **riversare al CSEA**, se va considerato sul “dovuto” oppure sull'importo effettivamente “versato” dal contribuente. Appare scontata la seconda soluzione, ma l'ARERA sostiene che il riversamento va effettuato sul dovuto, per cui i Comuni dovrebbero accollarsi gli oneri delle morosità, stimate mediamente intorno al 30-40%. Conclusione francamente inaccettabile sul piano logico, prima che sul piano giuridico, considerato che si trasferisce il rischio della mancata riscossione in capo ai Comuni.
- **Ulteriori questioni:** arrotondamento? Sono soggette a sanzioni per tardivo o mancato versamento? In caso di utenze cessate tardivamente come vanno recuperate le quote già riversate (è possibile fare la compensazione)? Va applicata l'IVA?
- Resta comunque sullo fondo il problema della **componente UR2** (euro 1,50) che, diversamente dalla prima, **non trova supporto in alcuna base legislativa** e questo mette fortemente in discussione il potere dell'ARERA all'istituzione di un prelievo che, in forza dell'art. 23 della Costituzione, deve essere previsto per legge.



Componenti aggiuntive UR1 e UR2

Riepilogando

- 1) Le quote aggiuntive non rientrano nella base di calcolo del TEFA
- 2) Vanno applicate ad utente/contribuente, anche se detiene più unità immobiliari
- 3) Per le UND inserite in più categorie tariffarie le quote aggiuntive vanno computate una sola volta
- 4) L'importo «per anno» è frazionabile in base al periodo di effettiva attivazione dell'utenza
- 5) Le quote vanno inserite nella rata a saldo di dicembre 2024
- 6) Non c'è un codice tributo, per cui occorre effettuare operazioni di riversamento
- 7) L'ammontare complessivo da riversare al CSEA va quantificato sull'importo effettivamente pagato dagli utenti/contribuenti e non sul «dovuto» (come sostiene ARERA)



Componenti aggiuntive UR1 E UR2

Circolare CSEA 13 maggio 2024

- Con una circolare del 13 maggio 2024 la CSEA (Cassa per i Servizi energetici e ambientali) ha reso noto ai gestori dell'attività di gestione tariffe e rapporto con gli utenti (cioè gli uffici tributi), nonché alle Autorità di sistema portuale, che occorre registrarsi all'Anagrafica Operatori CSEA.
- La circolare CSEA evidenzia che la registrazione è obbligatoria ai fini del successivo accesso all'applicativo "Data Entry Rifiuti", che gli operatori dovranno utilizzare per ottemperare agli adempimenti previsti dall'art. 6 dell'allegato A alla Delibera ARERA 386/2023/R/rif.
- Le modalità di accesso e di utilizzo dell'applicativo "Data Entry Rifiuti" verranno comunicate successivamente dalla CSEA con apposita circolare. Per tutte le indicazioni di natura operativa sulle modalità di registrazione e sull'utilizzo dell'Anagrafica CSEA, si possono consultare la guida "Manuale Anagrafica Operatori CSEA" e il documento "FAQ - Anagrafica Operatori", disponibili anche sulla pagina di Login dell'Anagrafica Operatori CSEA.
- Gli adempimenti previsti dalla delibera 386/2023 (comunicazione a Csea dei dati e informazioni rilevanti, nonché gli importi delle quote aggiuntive opportunamente validati dall'Etc, ecc.) saranno pertanto effettuati per il tramite dell'apposita piattaforma CSEA, alla quale occorre registrarsi.



Raccolta dati scadenza 30/06/2024

ARERA, Comunicato 28 maggio 2024

- Con un comunicato del 28 maggio 2024 l'ARERA ha reso noto di aver prorogato dal 4 al **30 giugno 2024** il termine per l'invio dei dati e delle informazioni richieste dalla **“Ricognizione delle articolazioni dei corrispettivi del settore rifiuti”**, con riferimento agli anni 2022 e 2023, rivolta a tutti i gestori che svolgono l'attività di “Gestione tariffe e rapporto con gli utenti” (cioè gli Uffici tributi).
- La proroga viene motivata in considerazione del protrarsi dei tempi per l'inserimento dei dati (come segnalato da taluni gestori attivi su più ambiti tariffari), nonché delle concomitanti attività per la conclusione degli iter avviati per l'approvazione della TARI (alla luce delle recenti iniziative parlamentari concernenti il differimento dei relativi termini).
- Devono partecipare alla raccolta dati i gestori che, alla data di apertura della raccolta 23/04/2024, gestiscono l'attività di “gestione tariffe e rapporto con gli utenti” (“GTRU”), cioè gli Uffici Tributi, come dichiarato in Anagrafica Operatori ARERA.
- I gestori possono accedere al sistema online e provvedere alla trasmissione dei dati e delle informazioni richiesti solo previo accreditamento presso l'Anagrafica Operatori e adempimento agli obblighi di comunicazione per l'implementazione dell'**Anagrafica territoriale rifiuti (ATRIF)**.
- Si ricorda che **l'invio dei dati e delle informazioni è possibile esclusivamente tramite il sistema di raccolta on line**, non essendo ammissibili dati forniti su supporti differenti (ad esempio con invio tramite PEC).

