

DIRITTO TRIBUTARIO

ACCERTAMENTO E DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

PRINCIPALI FONTI

► **COSTITUZIONE:**

Art. 10 ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute.

Art. 11 possibilità di limitazioni alla sovranità a favore di organismi sovranazionali.

Art. 23 nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

Art. 53 il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Art. 75 è vietato il referendum abrogativo di leggi tributarie.

Art. 81 il pareggio di Bilancio.

Art. 117 potestà esclusiva dello Stato e Regioni

Art. 119 Autonomia finanziaria di entrata e spesa dei Comuni, Province Città metropolitane e Regioni.

- **d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 56** Federalismo Fiscale: meccanismo automatico di perequazione nella distribuzione delle risorse alle Regioni. La riforma costituzionale del 2001 ha costituzionalizzato l'autonomia finanziaria di Regioni ed enti locali;
- **La legge n. 42/2009** all'art. 1 della stabilisce che: "la presente legge costituisce attuazione dell'art. 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti";
- **Lo Statuto del contribuente (legge n. 212/2000)**
- **Legge n. 14/2014** riforma di riordino del sistema fiscale;
- **d.p.r. n. 917/1986** Testo Unico delle imposte sui redditi;
- **D.p.r. n. 633/1972** in materia di IVA;
- **D.p.r. n. 600/1973** in materia di accertamento delle imposte sui redditi;
- **D.p.r. n. 602/1973** sulla riscossione;
- **D.lgs. n. 546/1992** sul contenzioso tributario;
- **D.lgs. nn. 471 e 472/1997** sulle sanzioni amministrative;
- **D.l. n. 193/2016** Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili;
- **Legge n. 234/2021** Legge di Bilancio;
- **Legge 130/2022** Giustizia e Processo Tributario;
- **Legge 197/2022** Legge di Bilancio 2023 Articolo 1 commi da 153 a 159;
- **Circolare Agenzia delle Entrate del 13 gennaio 2023:** Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni;

FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

- ▶ Le fonti diverse dalla Costituzione sono ad essa subordinate e pertanto devono uniformarsi ai principi sanciti dalle stessa. Esse sono rappresentate da:
 - ▶ Fonti sovranazionali e internazionali;
 - ▶ Leggi ordinarie;
 - ▶ Decreti legge e decreti legislativi;
 - ▶ Regolamenti, Decreti dirigenziali e provvedimenti del Direttore dell' Agenzia delle Entrate;
 - ▶ Leggi regionali;
 - ▶ Istruzioni ministeriali;
 - ▶ Usi.

FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

- ▶ La potestà legislativa La potestà legislativa in materia tributaria spetta, in base **all'art. 117 della Costituzione, allo Stato e alle Regioni**. In particolare:
- ▶ **Stato**: Spetta, in via esclusiva, la potestà di disciplinare il sistema tributario e di stabilire i principi fondamentali in materia fiscale;
- ▶ **Regioni**: Spetta una potestà concorrente in materia di finanza pubblica e sistema fiscale oltre ad avere potestà legislativa in materia di tributi regionali e locali, nell'ambito dei principi fondamentali dello Stato;
- ▶ **Enti locali**: Spetta solo una potestà regolamentare.

DIRITTO TRIBUTARIO

- ▶ **Il Diritto tributario:** può essere definito come l'insieme di norme e principi che presiedono alla istituzione e alla attuazione del tributo. Il Diritto Tributario è una branca del Diritto Finanziario che a sua volta fa parte del Diritto Amministrativo.
- ▶ **Tributo:** Prestazione patrimoniale imposta ai cittadini dallo Stato o da altro ente del settore pubblico, in virtù del potere normativo

Lo Statuto del contribuente: legge n. 212/2000

Obiettivi:

- ▶ stabilire regole precise che vincolino il legislatore, riducendo il caotico e disordinato flusso di disposizioni tributarie in modo da garantire maggiore stabilità e chiarezza al quadro normativo;
- ▶ tutelare il contribuente contro disposizioni che talora appaiono inique e vessatorie o predisposte unicamente a vantaggio dello Stato senza tenere conto dei diritti cittadini.

Lo Statuto del contribuente: legge n. 212/2000

Il principio Fondamentale di collaborazione e buona fede

L'art. 10 dello Statuto del contribuente sancisce la regola fondamentale della materia secondo la quale «i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e della buona fede» e «non sono applicabili sanzioni al contribuente che si sia attenuto ad indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria o a seguito di ritardi, omissioni od errori della stessa. Non vanno applicate sanzioni, inoltre, quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sull'applicazione della norma tributaria».

Lo Statuto del contribuente: legge n. 212/2000

La norma in Pillole

L'art. 1: Principi generali modifica solo per legge espressa;

L'art. 2: Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie (titoli chiari, i richiami a disposizioni devono essere indicati le modifiche a leggi tributarie da altre disposizioni devono chiaramente indicarne la norma modificata);

L'art. 3: Efficacia temporale delle norme tributarie (irretroattività della norma tributaria)

L'art. 4: Utilizzo del decreto legge in materia tributaria (vietato per nuovi tributi o estenderli ad altre categorie);

L'art. 5: informazione del contribuente (testi coordinati, pubblicità, aggiornamenti in tempo reale);

L'art. 6: Conoscenza degli atti e semplificazioni (comunicazioni presso il domicilio effettivo del contribuente, mettere a conoscenza il contribuente di eventuali crediti a suo favore, modulistica e atti chiari comunicati al contribuente, celerità e facilità negli adempimenti tributari, invito del contribuente a dare spiegazioni in caso di dubbi o incertezze dell'amministrazione);

L'art. 7: Chiarezza e motivazione degli atti (ex art. 3 L. 241/90);

L'art. 8: Tutela dell'integrità patrimoniale estinzione anche per compensazione, accollo ad altro contribuente, impossibilità di modifiche alla prescrizione, conservazione massima 10 anni;

L'art. 9: Rimessione in termini: spetta al Ministro delle Finanze la possibilità di rimessione dei termini di adempimento in casi straordinari e di forza maggiore;

L'art. 10: tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente: Collaborazione e buona fede, no a sanzioni se il contribuente si è uniformato alle disposizioni dell'amministrazione finanziaria o vi sia incertezza sull'ambito di applicazione della norma..

L'art. 10-bis: disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale. elusione: pur nel rispetto formale delle norme fiscali si realizzano vantaggi fiscali indebiti;

L'art. 11: diritto di interpello: il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali riguardanti applicazioni delle disposizioni tributarie in caso di obiettive incertezze di interpretazione; risposta motivata entro 90 giorni o 120 giorni (per disapplicazioni di norme tributarie che contrastano comportamenti elusivi, deduzioni dimostrandone la non verificabilità); il silenzio equivale a condivisione da parte dell'amministrazione (salvo che l'amministrazione abbia già reso pubblica l'interpretazione attraverso circolari o risoluzioni);

L'art. 12: Diritti e garanzie del Contribuente sottoposto a verifiche fiscali: queste devono essere effettuate presso la sede del contribuente solo se realmente necessarie e svolte durante l'orario di lavoro. Il contribuente deve essere informato sulle ragioni dell'ispezione e sull'oggetto delle stesse. Il contribuente può avvalersi di un professionista abilitato. Massimo 30 giorni è la durata prorogabili in casi eccezionali di altri 30 giorni. Il contribuente può rivolgersi al Garante del contribuente se ritiene vi siano delle violazioni.

L'art. 13: Garante del contribuente: è istituito presso ogni direzione regionale delle entrate. Organo monocratico, nominato dal Presidente della Commissione Tributaria Regionale tra: magistrati, professori universitari, notai, dirigenti di amministrazioni finanziarie a riposo da almeno due anni, avvocati o dottori commercialisti pensionati. La durata è 4 anni ed è rinnovabile. Ha il potere di controllo e accesso agli uffici finanziari. Segnala eventuali comportamenti di pregiudizio al contribuente e li segnala al Direttore regionale o al comando della guardia di finanza al fine di un eventuale avvio di procedimento disciplinare. Presenta ogni 6 mesi una relazione al Ministro delle finanze, al direttore regionale delle entrate, ai direttori delle dogane e al comandante della guardia di finanza. Annualmente relaziona lo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti.

L'art. 14: Contribuenti non residenti: vengono informati attraverso modulistica semplificata per attribuzione del codice fiscale e pagamento delle imposte;

L'art. 15: Codice di Comportamento per personale addetto alle verifiche tributarie: Il ministro delle finanze (sentiti i direttori generali del ministero delle finanze e il Comandante della guardia di finanza) Emanava un codice di comportamento che regoli le attività del personale addetto alle verifiche fiscali;

L'art. 16: Coordinamento normativo: il Governo deve emettere entro 180 giorni dall'entrata in vigore della presente legge uno o più decreti legislativi per correggere le leggi tributarie vigenti in coerenza a quando disciplinato nella presente legge, abrogandone quelle incompatibili;

L'art. 17: concessionari della riscossione: le disposizioni della presente legge si applicano anche ai concessionari della riscossione;

L'art. 18: disposizioni di attuazione: approvazione dei decreti attuativi degli art. 8 e 11 entro 180 giorni;

L'art. 19: Attuazione del diritto di interpello del contribuente: Il D.lgs. 300/1999: La Riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59 deve adeguare la struttura organizzativa riallocando e formando le risorse umane.

L'art. 20: Copertura finanziaria: Vengono definiti gli stanziamenti e la creazione di un Fondo Speciale per l'attuazione della presente legge.

L'art. 21: Entrata in vigore: dal giorno successivo alla pubblicazione in gazzetta ufficiale 1/08/2000

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

- ▶ Nel sistema fiscale italiano, basato sull'autodeterminazione delle imposte e dei tributi da pagare da parte degli stessi contribuenti, è chiaro come nasca l'esigenza della Pubblica Amministrazione di effettuare gli adeguati controlli per verificare che quanto dichiarato da tutti noi sia corretto e lineare con le direttive delle Amministrazioni dello Stato, e ancor più necessari per prevenire o reprimere fenomeni quali l'evasione fiscale.
- ▶ L'**atto di accertamento** è considerato un **provvedimento amministrativo** e pertanto deve essere opportunamente **motivato**, cioè illustrare le ragioni della pretesa tributaria e contenere il **dispositivo** cioè illustrare le situazioni cui si ricollegano gli effetti dell'accertamento.
- ▶ Esso deve contenere pena **nullità** dello stesso anche la **sottoscrizione** dell'ufficio competente, la **notifica**, non può essere adottato in **violazione del giudicato** o essere viziato da **difetto assoluto di attribuzione** (cioè riguardare un tributo che non esiste o è emesso da un ufficio non competente).

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

I controlli messi in atto della Pubblica Amministrazione possono essere divisi in 4 tipologie o livelli:

- ▶ **controllo automatizzato** o aritmetico e di abbinamento dei versamenti: si tratta di verificare se i conti fatti dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi presentano o meno degli errori e se sono stati effettuati i versamenti dovuti;
- ▶ **controllo formale**: un pò più approfondito che indaga sull'esistenza o meno dei documenti, fatture, registri, bilanci, ecc., che giustificano i costi sostenuti, le agevolazioni fiscali ottenute e altri dati che influiscono sul calcolo dell'imposta dovuta e delle altre informazioni esposte in dichiarazione;
- ▶ **controllo sostanziale** o accertamento: che va oltre la semplice esistenza formale della documentazione, ma scende nel merito dei contenuti;
- ▶ **controllo ispettivo**: è un controllo che si basa su un'attività investigativa propria degli uffici dell'Amministrazione Pubblica, oltre che del corpo della Guardia di Finanza che a termine delle indagini e delle procedure di controllo condotte in azienda emette il cosiddetto "**processo verbale di constatazione**", poi utilizzato dall'ufficio per emettere l'avviso di accertamento.

ACCERTAMENTO ANALITICO

La normativa di riferimento in materia di imposte dirette è: **art. 38, commi 1-2, art. 39, comma 1 e art. 40 DPR 600/1973.**
La normativa di riferimento in materia di IVA è: **artt. 54 e 55-bis DPR 633/1972.**

- ▶ **L'accertamento analitico** riguarda tutti i contribuenti del nostro sistema. Rappresenta il controllo naturale e primario per determinare il reddito imponibile, volto ad adeguare il reddito dichiarato al reddito effettivo, cioè quello che secondo l'ufficio dovrebbe essere, quello presunto per intenderci. In pratica viene ricostruita la base imponibile del singolo contribuente attraverso una verifica analitica delle diverse parti di reddito che la compongono, provvedendo eventualmente alla sua rettifica.
- ▶ **Sono sottoposti a questo accertamento:**
 - I soggetti per legge tenuti alla tenuta delle scritture contabili: professionisti, artigiani, commercianti ecc.) Si parla in questo caso di **accertamento contabile**
 - **I soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili:** come le persone fisiche, società semplici enti non commerciali. Per questi soggetti, l'attività di accertamento è condotta sui dati risultanti dall'anagrafe tributaria, dalla dichiarazione dei redditi presentata dallo stesso contribuente o dai verbali di constatazione emersi durante la fase istruttoria da parte della Guardia di Finanza.

ACCERTAMENTO SINTETICO

La normativa di riferimento è: *art. 38, commi 3-5 DPR 600/1973.*

- ▶ **L'accertamento Sintetico** riguarda le persone fisiche (chi non è titolare di partita IVA), e solo quando il reddito complessivo accertabile risulta superiore almeno di un quinto rispetto a quello dichiarato dal contribuente.

La base imponibile viene ricostruita nel suo complesso, a prescindere dai diversi redditi che la compongono, in modo unitario dunque, basandosi su:

- **Redditometro:** è uno strumento usato dall'Amministrazione Finanziaria su larga scala che consente di calcolare il reddito complessivo netto presunto sulla base di certi indicatori (come può essere ad esempio il possesso di imbarcazioni da diporto o l'assunzione di un collaboratore domestico);
- **Spese di ogni genere sostenute dal contribuente:** se il contribuente per l'anno in corso ha dichiarato un certo volume d'affari che sicuramente non gli permette di affrontare grosse spese come ad esempio l'acquisto di un'auto di lusso, desterà sicuramente sospetto circa la provenienza di quei maggiori costi sostenuti in quanto incompatibili con il tenore di vita che per quell'anno di imposta manifesta. Pertanto, sarà chiamato dall'Amministrazione a motivare la natura e l'origine di quelle maggiori fonti di reddito che hanno consentito quella spesa. In questo caso il contraddittorio con l'ufficio è obbligatorio, dal quale contraddittorio potrebbe anche risultare la liceità della maggiore disponibilità monetaria se questa deriva da redditi esenti o esclusi dal calcolo della base imponibile per quel periodo di imposta considerato.

ACCERTAMENTO INDUTTIVO

La normativa di riferimento in materia di imposte dirette è: **art. 39, comma 2 DPR 600/1973.**

La normativa di riferimento in materia di IVA è: **art 55 DPR 633/1972.**

- ▶ **L'accertamento Induttivo:** riguarda esclusivamente i **soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili** e nei soli casi tassativi previsti dalla legge. In particolare questo metodo si applica quando manca la dichiarazione dei redditi perché non pervenuta all'Agenzia delle Entrate, se da un'ispezione è emersa la mancanza di una o più scritture contabili, se queste scritture contabili sono inattendibili per colpa di gravi omissioni o false indicazioni, se il contribuente si è rifiutato di rispondere ai quesiti dell'ufficio, oppure ancora se non ha esibito dei documenti quando gli è stato chiesto.
- ▶ Questo tipo di accertamento è anche definito "**extracontabile**", in quanto l'ufficio può tranquillamente servirsi di notizie, dati, presunzioni che devono essere seppur semplici, anche precise e concordanti, potendo quindi andare oltre l'analisi della contabilità del contraente. E' un metodo adottato per lo più nei confronti delle piccole e medie imprese che omettono di registrare i propri guadagni, riscontrando particolare successo nella lotta all'evasione.

ACCERTAMENTO analitico – induttivo o attraverso studi di settore (ISA)

*La normativa di riferimento: **art. 10 legge 146/1998.***

*La normativa di riferimento: dall'art. 9-bis del d.l. n. 50 del 2017 **Gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)** hanno sostituito gli studi settore, in via definitiva, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.*

- ▶ **L'accertamento analitico – Induttivo:** Questo tipo di accertamento è volto alla rettifica di specifiche componenti di reddito attraverso la correzione in aumento o in diminuzione dei ricavi e dei compensi dichiarati dal professionista esercente arte o professione e dalle imprese minori. E' chiamato anche accertamento "**parziale**" in quanto non va a ricostruire complessivamente il reddito, ma appunto lo rettifica solamente.
- ▶ **Nella Legge di Bilancio 2017** è stato previsto, a partire dal 2018, il debutto di nuovi strumenti di controllo che hanno sostituito definitivamente (solo nel nome) gli studi di settore. Stiamo parlando degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) o indicatori di compliance.

Strumenti deflativi del contenzioso

Il contribuente che riceve un accertamento fiscale dispone di tutta una serie di strumenti, normativamente previsti, per evitare di instaurare un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria o incorrere nella riscossione coattiva dei tributi.

Questi strumenti mirano ad assicurare il giusto equilibrio tra la pretesa erariale, da un lato, i diritti del contribuente e l'effettiva capacità contributiva, dall'altro e cercano di evitare di ricorrere al processo tributario.

- ▶ Si tratta in particolare di:
 - Autotutela
 - Acquiescenza
 - Accertamento con adesione
 - Reclamo/Mediazione
 - Ricorso tributario
 - Conciliazione giudiziale
 - Interpello (ancor prima del ricevimento dell'accertamento fiscale)

Strumenti deflativi del contenzioso: AUTOTUTELA

- ▶ Se l'Amministrazione prende atto di aver commesso un errore può annullare il proprio operato e correggere l'errore senza necessità di attendere la decisione di un giudice.
- ▶ Un atto illegittimo può essere annullato "d'ufficio", in via del tutto autonoma, oppure su richiesta del contribuente che può trasmettere all'ufficio competente una semplice domanda in carta libera contenente un'esposizione sintetica dei fatti e corredata dalla documentazione idonea a dimostrare le tesi sostenute.
- ▶ Nella domanda vanno riportati:
 - l'atto di cui si chiede l'annullamento;
 - i motivi che fanno ritenere tale atto illegittimo e, di conseguenza, annullabile in tutto o in parte.
- ▶ Poiché l'autotutela è per l'Amministrazione **una facoltà discrezionale**, la presentazione di un'istanza **non sospende i termini per la presentazione del ricorso al giudice tributario**. Pertanto, è necessario prestare attenzione a non far trascorrere inutilmente tali termini.

Strumenti deflativi del contenzioso: ACQUIESCENZA

- ▶ Considerati i costi onerosi del ricorso, i contribuenti che ricevono avvisi di accertamento fondati su dati e valutazioni difficilmente contrastabili, hanno l'opportunità, se rinunciano a presentare ricorso, di ottenere una riduzione delle sanzioni.
- ▶ L'accettazione dell'atto, giuridicamente definita "acquiescenza", comporta infatti la riduzione a 1/3 delle sanzioni amministrative irrogate.
- ▶ Sempre che il contribuente rinunci:
 - ad impugnare l'avviso di accertamento;
 - a presentare istanza di accertamento con adesione;
 - paghi, entro il termine di proposizione del ricorso (ordinariamente, 60 giorni dalla notifica dell'atto) le somme complessivamente dovute tenendo conto delle riduzioni.

Strumenti deflativi del contenzioso: ACCERTAMENTO CON ADESIONE

- L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria.
- Si tratta, sostanzialmente, di un "accordo" tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.
- La procedura riguarda tutte le più importanti imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente quanto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale.
- ▶ **Chi è ammesso?** - Tutti i contribuenti: persone fisiche, società di persone, associazioni professionali, società di capitali, enti, sostituti d'imposta.
- ▶ **Quando si propone?** Dopo aver ricevuto un avviso di accertamento. Dopo un controllo eseguito dall'ufficio o dalla Guardia di Finanza (accesso, ispezione, verifica).

Strumenti deflativi del contenzioso: ACCERTAMENTO CON ADESIONE

I vantaggi dell'adesione

L'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge.

Iniziativa d'ufficio

L'ufficio, tramite un invito a comparire, può invitare il contribuente a tentare una forma di definizione concordata del rapporto tributario prima ancora di procedere alla notifica di un avviso di accertamento.

Richiesta del contribuente

Il contribuente stesso può avviare la procedura presentando una domanda in carta libera in cui chiede all'ufficio di formulargli una proposta di accertamento per un'eventuale definizione.

Perfezionamento dell'adesione

Il raggiungimento o meno dell'accordo avviene in contraddittorio e può richiedere più incontri successivi, per la partecipazione ai quali il contribuente può farsi rappresentare o assistere da un procuratore.

Se le parti raggiungono un accordo, i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione che va sottoscritto da entrambe le parti. L'intera procedura si perfeziona soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo stesso. Solo così, infatti, si può ritenere definito il rapporto tributario.

Se non si raggiunge un accordo, il contribuente può sempre presentare ricorso al giudice tributario contro l'atto già emesso (o che sarà in seguito emesso) dall'ufficio.

Strumenti deflativi del contenzioso: RECLAMO MEDIAZIONE

- ▶ L'istituto del reclamo/mediazione è uno strumento deflativo del contenzioso tributario per prevenire ed evitare le controversie che possono essere risolte senza ricorrere al giudice, tenendo conto degli orientamenti della giurisprudenza e quindi dell'esito ragionevolmente pronosticabile del giudizio.
- ▶ La mediazione tributaria si applica alle controversie di valore non superiore a 50.000 euro, relative a tutti gli atti impugnabili, individuati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992: in tale ipotesi, il ricorso produce gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Strumenti deflativi del contenzioso: RECLAMO MEDIAZIONE

- ▶ La mediazione può riguardare, tra le altre, le controversie relative a:
 - **avviso di accertamento** (atto con cui l'amministrazione conclude una precedente fase interna di indagine e ne comunica l'esito al contribuente, avvisandolo dell'inadempimento o dell'irregolarità da questi commessa e già accertata).
 - **avviso di liquidazione** (con il quale viene comunicato al contribuente l'importo dell'imposta da pagare e le relative modalità di calcolo dell'imposta, con la contestuale richiesta di pagamento del tributo entro un determinato termine)
 - **provvedimento che irroga le sanzioni**
 - **ruolo** (l'ente accerta l'omesso pagamento di un cittadino di un tributo o di una sanzione ad esso dovuto, «iscrive la somma a ruolo»)
 - **rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti**
 - **diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari**
 - **cartelle di pagamento per vizi propri**
 - **fermi di beni mobili registrati** (articolo 86 del Dpr n. 602 del 1973)
 - **iscrizioni di ipoteche sugli immobili** (articolo 77 del Dpr n. 602 del 1973)
 - **ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Corti di giustizia tributarie.**
 - **Possono essere oggetto di mediazione anche le controversie relative al silenzio rifiuto alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori** (art. 21, c. 2, del D.lgs. n. 546 del 1992).

Strumenti deflativi del contenzioso: RECLAMO MEDIAZIONE

- ▶ Il ricorso, che può contenere anche un'istanza con la quale si propone la rideterminazione delle somme dovute, va notificato alla Direzione regionale o provinciale o al Centro operativo dell'Agenzia delle entrate competenti oppure all'Ufficio provinciale - Territorio (si ricorda che dal 1° gennaio 2016, gli Uffici provinciali - Territorio sono confluiti nelle Direzioni Provinciali ad eccezione degli Uffici di Roma, Milano, Torino e Napoli che continuano ad operare in via autonoma) che ha emanato l'atto, con le modalità e nel termine previsti in generale per il ricorso. Si applica, quindi, la sospensione feriale dei termini dal 1° agosto al 31 agosto. Inoltre, in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione il termine per la proposizione dell'eventuale, successiva istanza di mediazione è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione. Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di mediazione. A tale termine di novanta giorni si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.
- ▶ L'istruttoria relativa al procedimento di mediazione è attribuita ad apposite strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti impugnabili. Tali strutture sono gli uffici legali istituiti presso ciascuna Direzione regionale o provinciale e il Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate. Per gli uffici provinciali – Territorio dell'Agenzia il riferimento è costituito da apposite strutture di staff, alle dirette dipendenze del direttore.
- ▶ L'ufficio, all'esito dell'istruttoria, può accogliere, anche parzialmente, o rigettare il reclamo ovvero può formulare una proposta di mediazione. E' possibile instaurare un eventuale contraddittorio con il contribuente in base all'incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.
- ▶ La mediazione comporta il beneficio per il contribuente dell'automatica riduzione delle sanzioni amministrative al 35% del minimo previsto dalla legge. Tale beneficio può essere riconosciuto anche se il contribuente decide di pagare interamente l'imposta del procedimento di mediazione.
- ▶ L'accordo di mediazione si conclude con la sottoscrizione da parte dell'ufficio e del contribuente e si perfeziona con il versamento entro venti giorni dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata, in caso di pagamento rateale. Il pagamento deve essere effettuato, anche tramite compensazione, con il modello F24.
- ▶ In caso di mancato versamento delle rate successive alla prima, l'atto di mediazione costituisce titolo per la riscossione coattiva.

Strumenti deflativi del contenzioso: RECLAMO MEDIAZIONE

- ▶ Trascorsi novanta giorni dal ricevimento del ricorso da parte della Direzione regionale o provinciale o del Centro operativo o dell'ufficio provinciale – Territorio dell'Agenzia, senza che sia stata conclusa la mediazione ovvero che sia intervenuto l'accoglimento, anche parziale, o il diniego dell'istanza, inizia a decorrere il termine di trenta giorni per l'eventuale costituzione in giudizio del contribuente. La costituzione avviene con il deposito presso la Commissione tributaria provinciale del ricorso, con le stesse modalità previste per il ricorso relativo a controversie non rientranti nell'ambito della mediazione tributaria.
- ▶ In caso di deposito del ricorso prima del decorso dei 90 giorni, l'Agenzia delle entrate può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.
- ▶ Se il procedimento di mediazione si conclude con esito negativo, nell'eventuale successivo giudizio tributario, la parte soccombente è condannata a pagare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio, a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione. Inoltre, la Commissione tributaria può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate.
- ▶ Infine, sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi e la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del suddetto termine di 90 giorni, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

Il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a partire dal 1° gennaio 2016, estende l'istituto tributario del reclamo/mediazione – obbligatorio per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro – anche alle controversie aventi ad oggetto la contestazione degli atti emanati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, dagli **Enti locali**, dagli Agenti della riscossione e dai soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997, nonché alle controversie catastali cd. individuali, anche se di valore indeterminato.

L'Interpello come strumento deflativo del Contenzioso Tributario

- ▶ L'interpello così come definito dallo Statuto del Contribuente art. 11 212/2000, dà al contribuente la possibilità di porre questioni all'amministrazione sulle disposizioni applicative da parte della stessa in merito a condizioni di incertezza su una o più fattispecie tributarie specifiche. Il contribuente chiede all'amministrazione competente di ricevere chiarimenti in merito all'interpretazione di una norma incerta che si applica al suo caso.
- ▶ Lo scopo dell'interpello è quello di ridurre il contenzioso tributario.
- ▶ 3 Tipologie di interpello: ordinarie, antielusive, disapplicative.

L'Interpello come strumento deflativo del Contenzioso Tributario

- ▶ **Le Istanze ordinarie:** si tratta della tipologia più comune di interpello (quello dello Statuto del Contribuente);
- ▶ L'istanza va presentata alla Direzione regionale dell'Agenzia competente per domicilio fiscale e può essere redatta in carta libera, non è soggetta ad imposta di bollo. La consegna può essere fatta a mano, tramite corrispondenza a mezzo raccomandata o per posta elettronica certificata;
- ▶ La risposta va notificata al contribuente entro 60 giorni o al massimo 120 giorni per casi particolari;
- ▶ **La mancata risposta indica che l'amministrazione è d'accordo con quanto interpretato dal contribuente.** La risposta dell'amministrazione vincola il contribuente che ne ha fatto richiesta anche se quest'ultimo può non uniformarsi alla stessa. Qualsiasi atto impositivo o sanzionatorio, difforme dalla risposta dell'amministrazione è da considerarsi nullo.

L'Interpello come strumento deflativo del Contenzioso Tributario

- ▶ **L'Istanza antielusiva:** è disciplinata dall'art. 21 della legge n. 413/1991 ed è volta a richiedere un parere sul carattere potenzialmente elusivo di alcune operazioni o sulla corretta classificazione di alcune spese.
- ▶ Trascorsi inutilmente 120 giorni dalla presentazione della richiesta, il contribuente, può diffidare l'Amministrazione. Dopo altri 60 giorni invece si forma il silenzio assenso in riferimento all'ipotesi prospettata dal contribuente.
- ▶ L'istanza può essere presentata mediante raccomandata A/R all'Agenzia delle Entrate direzione centrale tramite la direzione regionale competente del domicilio fiscale del richiedente. Entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza la direzione regionale procede ad inviare e trasmettere l'istanza, corredata dal proprio parere, alla direzione centrale. Quest'ultima comunicherà la propria decisione al contribuente.

L'Interpello come strumento deflativo del Contenzioso Tributario

- ▶ **L'Istanza disapplicativa:** è disciplinata dall'art. 37 bis co. 8 del DPR n. 600/1973 ed ha lo scopo di disapplicare una norma antielusiva che in linea di principio, riguarderebbe la fattispecie presentata ponendo limiti a deduzioni, detrazioni, crediti di imposta ecc.
- ▶ Per evitare la disapplicazione il contribuente deve dimostrare che gli effetti elusivi che la norma ha l'obiettivo di evitare non possono realizzarsi nella fattispecie concreta.
- ▶ L'interpello deve essere presentato con plico raccomandato A/R o per posta elettronica certificata al Direttore regionale per il tramite della direzione provinciale del domicilio fiscale del richiedente.
- ▶ Quest'ultima ha 30 giorni di tempo per trasmettere al direttore regionale l'istanza con proprio parere; la risposta è comunicata al contribuente entro i successivi 90 giorni;

La Nuova GIUSTIZIA TRIBUTARIA

- ▶ Il 1° settembre 2022 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la **legge 31 agosto 2022, n. 130**, recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario. Il provvedimento, per far fronte agli impegni assunti dall'Italia con il PNRR, innova la giustizia tributaria sotto il profilo ordinamentale e processuale.
- ▶ Si tratta di una riforma che investe l'intero sistema in vigore dal 16 settembre 2022; tuttavia, per alcune disposizioni è prevista un'applicazione differita.



La Nuova GIUSTIZIA TRIBUTARIA in Pillole - L. 130/2022

- ▶ **Si tratta di una riforma che investe l'intero sistema in vigore dal 16 settembre 2022;** tuttavia, per alcune disposizioni è prevista un'applicazione differita. CTP e CTR diventano Corti di giustizia tributaria: Le Commissioni tributarie provinciali e regionali diventano rispettivamente Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado.
- ▶ **Restano validi gli indirizzi PEC e PEO** presenti nelle pagine web delle sedi giurisdizionali territoriali, in attesa della loro modifica.
- ▶ **Prova testimoniale scritta:** Oltre al cambio di denominazione per le Commissioni tributarie, entrano subito in vigore le disposizioni sulla prova testimoniale. In particolare, il nuovo comma 4 dell'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 prevede che il giudice, per i ricorsi notificati alla controparte dal 16 settembre, se lo ritiene necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme previste dall'art. 257-bis c.p.c.. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa solo su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale. Ribadita, invece, la non ammissibilità del giuramento.
- ▶ **Conciliazione d'ufficio e maggiorazione delle spese:** Di immediata operatività anche la maggiorazione delle spese di giudizio del 50% nel caso di rifiuto alla conciliazione. È stato infatti introdotto un comma 2-octies all'art. 15 sulle spese del giudizio, il quale prevede che, qualora una delle parti o il giudice abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50%, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Viceversa, se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione. Le Corti di giustizia tributaria, inoltre, per i ricorsi notificati dal 16 settembre e soggetti a reclamo (quindi per le liti di valore non superiore a 50.000 euro), potranno proporre di loro iniziativa una proposta di conciliazione.
- ▶ **Definizione delle liti pendenti in Cassazione:** n vigore dal 16 settembre 2022 anche la possibilità di definire le liti pendenti in Cassazione. La domanda dovrà essere presentata entro 120 giorni dall'entrata in vigore della legge e quindi entro il 14 gennaio 2023; tuttavia, dal momento che cadrà di sabato, il termine dovrà essere prorogato al successivo lunedì 16 gennaio. Erano sorti dei dubbi su quali atti rientrassero nella definizione, in quanto la norma faceva riferimento alle controversie pendenti al 15 luglio 2022, precisando poi che per controversie pendenti si intendono quelle per le quali il ricorso per cassazione sia stato notificato entro la "data di entrata in vigore della presente legge" (e quindi il 16 settembre 2022). Tale incertezza è stata superata grazie a una modifica apportata in sede di conversione del decreto Aiuti bis, che ha eliminato il requisito della pendenza delle liti fiscali alla data del 15 luglio 2022. Ne deriva che chi avesse voluto aderire alla definizione aveva tempo di notificare il ricorso fino al 16 settembre 2022.
- ▶ **Onere della prova al fisco:** Dal 16 settembre è operativa anche la norma introdotta dal comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 sull'onere della prova in capo al fisco. In particolare, è previsto che l'Amministrazione finanziaria debba provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se manca o è contraddittoria la prova della sua fondatezza o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva. È stata così introdotta una norma sull'onere della prova che ribadisce il principio generale dell'art. 2697 c.c., (chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda) evidentemente poiché, in materia tributaria, la prassi giurisprudenziale non rispetta tale principio, tanto da renderne opportuna l'esplicitazione. Da chiarire che il comma 5-bis non ha effetto sulle norme che consentono, al ricorrere dei requisiti da esse previsti, di muovere pretese impositive fondate su indizi, com'è ad esempio per l'accertamento induttivo del reddito. Restano, pertanto, legittimi gli accertamenti basati su dati indiziari, se ovviamente sono previsti dalla legge. Anche in questo caso però i giudici dovranno vagliare con particolare rigore tali indizi, disattendendo la pretesa quando, anche alla luce delle difese del contribuente, essi appaiano inidonei a integrare, seppur presuntivamente, le ragioni oggettive della contestazione.
- ▶ **Le novità sulle istanze di sospensione e le regole in tema di procedimento cautelare:** La riforma, per ciò che concerne le udienze di sospensiva, ha infatti previsto che il presidente fissi la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile, non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione dell'istanza e che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima (e non più dieci). L'udienza di sospensione non può in ogni caso coincidere con quella del merito della controversia. La Corte di giustizia tributaria provvede con ordinanza motivata non impugnabile nella stessa udienza di trattazione dell'istanza.
- ▶ **È esclusa la garanzia richiesta al contribuente, allorché l'interessato sia in possesso del "bollino di affidabilità fiscale"** (attribuzione ai fini ISA di un punteggio di pari almeno a 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili).



CORTE DEI CONTI

SEZIONE CENTRALE DI CONTROLLO
SULLA GESTIONE DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO

**LA RIFORMA DELLA RISCOSSIONE PER EFFETTO DEL
D.L. N. 193/2016 E DELLA LEGGE N. 234/2021**

Deliberazione 23 dicembre 2022, n. 56/2022/G



CTRL+CLIC per aprire il documento

[Download \(corteconti.it\)](https://corteconti.it)



CORTE DEI CONTI

SEZIONE CENTRALE DI CONTROLLO
SULLA GESTIONE DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO

<https://www.corteconti.it/Download?id=5dc18bc9-1cac-481e-9f4b-270fc29ecc17>

La Corte dei Conti esaminando le modifiche apportate dalla legge di Bilancio alla riforma della riscossione ha evidenziato alcune urgenze.

L'obiettivo è quello di operare una riforma del sistema di riscossione coattiva di tributi, contributi ed entrate locali che sia nazionale, performante ed efficace. Un obiettivo che non può più essere rimandato e su cui bisogna lavorare subito.

La riforma introdotta dalla legge di bilancio 2022, che attribuisce all'Agenzia delle Entrate le funzioni di indirizzo operativo e di controllo sulle attività di riscossione, eliminando i relativi aggi, può ancora essere migliorata nella direzione di un sistema delle esazioni più efficace, tempestivo e credibile, che tenga conto delle esigenze specifiche dei debitori. È quanto afferma la Corte dei conti nell'analisi, approvata con Delibera n. 56/2022/G, che la Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato ha condotto su 'La riforma della riscossione per effetto del d.l. n. 193/2016 e della legge n. 234/2021', in cui la magistratura contabile ha evidenziato l'importanza delle modifiche apportate per accentrare, sul modello dei principali paesi Ue, le attività di accertamento e riscossione in un unico gestore.

Non è più rinviabile, spiega la Corte, una riforma del sistema di riscossione coattiva nazionale dei tributi, dei contributi e delle entrate locali improntata a logiche manageriali, in grado di superare l'approccio formale dell'Agente della riscossione e puntare su una gestione efficiente ed efficace, nel rispetto del principio di compartecipazione alla spesa pubblica secondo la capacità contributiva del singolo, nonché di quelli d'imparzialità e buon andamento della Pa.

La Corte ha inoltre sottolineato, sul tema, il ruolo che verrà svolto dal Pnrr, osservando che l'amministrazione potrà accrescere le proprie potenzialità nel rispetto dei modi e dei tempi stabiliti per ciascuna delle opportunità offerte dal Piano stesso, garantendo il necessario monitoraggio degli investimenti programmati.



COMUNICATO STAMPA

Chiusura agevolata degli avvisi bonari con sanzioni ridotte al 3%

Pronte le istruzioni dell'Agenzia sulla misura prevista dalla legge di Bilancio 2023

- ▶ Pronti i chiarimenti per i contribuenti che intendono beneficiare della definizione agevolata degli avvisi bonari, le comunicazioni di irregolarità con cui l'Agenzia delle Entrate segnala errori materiali e di calcolo nella compilazione della dichiarazione dei redditi che comportano una imposta o una maggiore imposta da versare. Con la circolare n. 1/E di oggi, le Entrate chiariscono subito il perimetro della misura – che si applica alle comunicazioni che riguardano le dichiarazioni relative agli anni 2019, 2020 e 2021 – introdotta dalla legge di Bilancio 2023 (legge n. 197/2022) per supportare i contribuenti nell'attuale situazione economica caratterizzata dagli effetti della pandemia e dell'aumento dei prezzi dei prodotti energetici. Il documento di prassi illustra, inoltre, anche con concreti esempi di calcolo, le altre possibilità offerte dalla norma, ossia la definizione agevolata delle rateazioni in corso al 1° gennaio 2023 e l'estensione da 8 a 20 rate trimestrali dei piani di rateazione dei debiti emergenti dal controllo delle dichiarazioni.
- ▶ **Sanzioni ridotte dal 10 al 3%** – Con la definizione agevolata passano dal 10 al 3% le sanzioni dovute sulle imposte non versate o versate in ritardo. Come precisato dalla circolare, la definizione si applica anche nelle ipotesi di lieve inadempimento previste dall'articolo 15-ter del D.P.R. n. 602/1973 (ritardo non superiore a sette giorni nel versamento delle somme dovute o della prima rata; carenza per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a 10mila euro nel versamento delle somme dovute o di una rata; tardivo versamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva), salva l'applicazione delle sanzioni per la carenza e/o il ritardo.
- ▶ **L'ambito applicativo** – Possono essere oggetto di definizione agevolata le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni, relative ai periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021. Con la definizione agevolata, le imposte, i contributi previdenziali, gli interessi e le somme aggiuntive sono dovuti per intero, mentre le sanzioni sono ricalcolate nella misura del 3% delle imposte non versate o versate in ritardo. In particolare, rientrano nel perimetro dell'agevolazione le comunicazioni per le quali il termine di pagamento non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023 (1° gennaio 2023), ossia le comunicazioni già recapitate per le quali, alla stessa data, non è ancora scaduto il termine di 30 giorni (90 giorni in caso di avviso telematico) per il pagamento delle somme dovute o della prima rata e le comunicazioni recapitate dopo il 1° gennaio 2023. Ammesse anche le rateazioni regolarmente intraprese in anni precedenti (a prescindere dal periodo d'imposta), per le quali, al 1° gennaio 2023, non si è verificata alcuna causa di decadenza. In questo caso, l'agevolazione consiste nella rideterminazione delle sanzioni in misura pari al 3% dell'imposta (non versata o versata in ritardo) che residua dopo aver considerato i versamenti rateali eseguiti fino al 31 dicembre 2022.
- ▶ **Estensione dei piani di rateazione, più tempo fino a un massimo di 20 rate** – La legge di Bilancio 2023 ha modificato anche la disciplina della rateazione delle somme dovute a seguito di controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni, prevedendo che il contribuente possa sempre optare per il pagamento delle somme dovute fino a un numero massimo di 20 rate trimestrali di pari importo, rispetto alle 8 rate originariamente previste, a prescindere dall'ammontare dei debiti stessi. Questa agevolazione si applica, oltre che alle rateazioni non ancora iniziate, anche a tutte le rateazioni in corso al 1° gennaio 2023.
- ▶ **Roma, 13 gennaio 2023**

...e negli ENTI LOCALI?

L'articolo 17-bis del decreto semplificazioni (decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76) novella la disciplina inerente all'accesso alle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria da parte degli enti locali e dei soggetti affidatari del servizio di riscossione, specificando che tale accesso è consentito anche ai dati e alle informazioni relativi a soggetti che intrattengano rapporti o effettuino operazioni di natura finanziaria con operatori finanziari.

La legge di bilancio 2020 (commi 784 e ss.gg.) ha **complessivamente riformato la riscossione degli enti locali**, con particolare riferimento agli strumenti per l'esercizio della potestà impositiva, fermo restando l'attuale assetto dei soggetti abilitati alla riscossione delle entrate locali.

...e negli ENTI LOCALI?

- ▶ intervengono sulla disciplina del versamento diretto delle entrate degli enti locali, prevedendo che tutte le somme a qualsiasi titolo riscosse appartenenti agli enti locali affluiscano direttamente alla tesoreria dell'ente;
- ▶ disciplinano in modo sistematico l'accesso ai dati da parte degli enti e dei soggetti affidatari del servizio di riscossione;
- ▶ introducono anche per gli enti locali l'istituto dell'accertamento esecutivo, sulla falsariga di quanto già previsto per le entrate erariali (cd. ruolo), che consente di emettere un unico atto di accertamento avente i requisiti del titolo esecutivo; l'accertamento esecutivo opera, a partire dal 1° gennaio 2020, con riferimento ai rapporti pendenti a tale data;
- ▶ novellano la procedura di nomina dei funzionari responsabili della riscossione;
- ▶ in assenza di regolamentazione da parte degli enti, disciplinano puntualmente la dilazione del pagamento delle somme dovute;
- ▶ istituiscono una sezione speciale nell'albo dei concessionari della riscossione, cui devono obbligatoriamente iscriversi i soggetti che svolgono le funzioni e le attività di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle entrate locali;
- ▶ prevedono la gratuità delle trascrizioni, iscrizioni e cancellazioni di pignoramenti e ipoteche richiesti dal soggetto che ha emesso l'ingiunzione o l'atto esecutivo

...e negli ENTI LOCALI?

- ▶ Il Dipartimento delle finanze del MEF con la circolare n. [circolare n. 3/DF del 27 ottobre 2020](https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Circolare-n.-3-del-27-ottobre-2020-istruzioni-riscossione-conto-di-tesoreria-unica.pdf) <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Circolare-n.-3-del-27-ottobre-2020-istruzioni-riscossione-conto-di-tesoreria-unica.pdf> ha fornito istruzioni agli enti locali, ai soggetti che svolgono la funzione di tesoreria e ai soggetti affidatari della riscossione delle entrate degli enti locali in merito alle modalità di verifica e di rendicontazione dei versamenti delle entrate dei predetti enti, in modo da assicurare, in tempi certi, il pagamento dei compensi dovuti dall'ente impositore al proprio soggetto affidatario della riscossione.
- ▶ Si ricorda infatti che l'Agenzia delle entrate-Riscossione può svolgere le attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali di tutte le amministrazioni locali (come individuate dall'ISTAT) e delle società da esse partecipate, con l'esclusione delle società di riscossione (D.L. n. 50 del 2017, articolo 35).

...e negli ENTI LOCALI?

- ▶ La riforma della riscossione locale disposta dalla legge di bilancio per il 2020 (art.1, commi da 784 a 815, l. n.160 del 2019) nei suoi contenuti ha comportato diversi adeguamenti nella regolamentazione e nella prassi dei Comuni, soprattutto con riferimento all'introduzione dell'accertamento esecutivo e delle novità in termini procedurali ed operativi che ne conseguono in materia di riscossione coattiva. Tali innovazioni devono anzitutto avere un riscontro, non solo formale, nella regolamentazione della riscossione.
- ▶ La *ratio* sottesa alla riforma della riscossione locale è quella di facilitare il compito delle amministrazioni locali nella riscossione dei tributi e di tutte le entrate locali non pagate nei termini ordinari.
- ▶ Nell'ambito della riforma, **lo strumento dell'accertamento esecutivo** – immediatamente applicabile – rappresenta sicuramente un cardine del nuovo sistema. Tale istituto, finora adottato per i soli atti di recupero erariale e gestito dall'Agenzia delle Entrate e dall'agente della riscossione nazionale (Agenzia delle Entrate – Riscossione), viene ora esteso ai rapporti relativi alle entrate locali che, in base alle disposizioni che regolano ciascuna entrata, non risultino ancora prescritti.
- ▶ L'istituto **dell'accertamento esecutivo è immediatamente applicabile**. Circa le potenzialità dello strumento, va precisato che **in un unico atto sono condensate tre diverse funzioni**: quella di **atto impositivo**, quella di **titolo esecutivo** e quella di **precetto**.
- ▶ **L'istituto si applica sia per i tributi che per le entrate patrimoniali** (ad eccezione delle sanzioni da Codice della strada), e può essere applicato da: amministrazioni locali (Comuni, città metropolitane, province, comunità montane, unioni di comuni e consorzi tra enti locali); soggetti affidatari di cui all'articolo 52, comma 5, lett. b), del decreto legislativo n.446 del 1997 (concessionari della riscossione iscritti all'albo, società *in house* ecc.); gestori dei rifiuti a cui i Comuni hanno affidato la riscossione della TARI o della tariffa corrispettiva. Infine, in ragione delle richiamate funzioni che il nuovo atto assolve, **l'atto di accertamento esecutivo deve contenere**: **l'intimazione ad adempiere** all'obbligo di pagamento degli importi in esso indicati entro il termine di presentazione del ricorso (per i tributi locali) o entro sessanta giorni (per le entrate patrimoniali); in caso di tempestiva proposizione del ricorso, **l'indicazione dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, concernente l'esecuzione delle sanzioni**; **l'indicazione che l'atto costituisce titolo esecutivo** idoneo ad attivare le procedure esecutive e cautelari; **l'indicazione del soggetto che, decorsi sessanta giorni dal termine ultimo di pagamento**, o decorsi i termini per la proposizione del ricorso, procederà alla riscossione delle somme richieste, anche ai fini dell'esecuzione forzata.

...e negli ENTI LOCALI?

Regolamento per la riscossione coattiva delle entrate comunali

Articolo 1 - Oggetto

1. Il presente Regolamento, adottato nell'ambito della potestà prevista dall'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, disciplina le attività concernenti la gestione dei crediti comunali successiva alle procedure di pagamento volontario, con particolare riguardo agli atti di riscossione finalizzati al recupero del credito comunale emessi a decorrere dal 1° gennaio 2020.
2. La riscossione delle entrate tributarie e patrimoniali, salvo quanto previsto al comma successivo, è effettuata secondo le modalità previste dal presente regolamento e per quanto non regolamentato dai commi da 792 a 804 della legge 27 dicembre 2019, n. 160.
3. La riscossione coattiva delle contravvenzioni stradali di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285 può essere effettuata, per ragioni di economicità, efficienza e funzionalità dell'azione amministrativa, tramite iscrizione a ruolo, sulla base del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero tramite ingiunzione di pagamento, con le modalità di cui al Regio Decreto 14 aprile 1910, n. 639, applicando le disposizioni contenute nel titolo II del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602¹.
4. La gestione delle attività inerenti la riscossione coattiva delle entrate comunali è assicurata dal competente servizio dell'Ente anche tramite affidamenti di segmenti di attività a soggetti esterni.
5. Le disposizioni contenute in altri regolamenti comunali che regolano la materia della riscossione coattiva in modo incompatibile con le disposizioni contenute nel presente regolamento si devono intendere non più applicabili con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Articolo 2 - Recupero bonario²

1. Prima dell'attivazione delle procedure relative alla riscossione coattiva il Responsabile dell'entrata, intendendosi per tale il Dirigente/Responsabile del Servizio al quale le entrate sono state

¹ Si registrano incertezze circa l'applicabilità alle contravvenzioni stradali delle disposizioni di cui ai commi da 792 a 804 della legge n. 160 del 2019. In via prudenziale, si è condivisa la tesi finora espressa dal Dipartimento delle finanze, anche se ciò comporta che la riscossione tramite ingiunzione delle contravvenzioni stradali sia disciplinata esclusivamente dal RD n. 639 del 1910, che peraltro non ha subito alcuna modifica o aggiornamento.

² Articolo facoltativo, la cui funzione è quella di responsabilizzare maggiormente la gestione delle entrate comunali, il cui tasso di riscossione può aumentare sensibilmente, anche solo procedendo in tempi più celeri e non a ridosso dei termini prescrizionali.

- IFEL ha pubblicato un regolamento tipo che gli enti locali possono approvare per la riscossione coattiva delle entrate.

INDICE

Articolo 1 - Oggetto	3
Articolo 2 - Recupero bonario	3
Articolo 3 - Accertamento esecutivo tributario	4
Articolo 4 - Accertamento esecutivo patrimoniale	5
Articolo 5 - Riscossione coattiva	5
Articolo 6 - Interessi moratori	6
Articolo 7 - Costi di elaborazione e notifica	6
Articolo 8 - Rateizzazione	7
Articolo 9 - Discarico per crediti inesigibili	9
Articolo 10 - Ingiunzioni di pagamento	9
Articolo 11 - Disposizioni finali	9

COMUNE DI
(Provincia di)

Regolamento per la riscossione coattiva delle entrate comunali

affidate nell'ambito del piano esecutivo di gestione o altro provvedimento amministrativo, può sollecitare il pagamento, dando al debitore un termine non inferiore a quindici giorni per ottemperare.

- Al fine di garantire una gestione efficiente ed efficace dell'attività di riscossione coattiva il Responsabile dell'entrata provvede di norma a notificare l'atto di cui al successivo articolo 4, entro l'anno successivo a quello in cui il pagamento doveva essere effettuato in modo spontaneo, fermo restando comunque il rispetto del termine ultimo per non incorrere nella prescrizione.
- Le disposizioni di cui ai commi precedenti non si applicano alle entrate comunali di natura tributaria.³

Articolo 3 - Accertamento esecutivo tributario⁴

- Gli avvisi di accertamento relativi ai tributi comunali e gli atti di irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie devono essere notificati entro i termini decadenziali di cui all'articolo 1, comma 161 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.
- Gli atti di cui al comma 1 devono contenere l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, oppure, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, l'indicazione dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie". Gli atti devono altresì recare espressamente l'indicazione che gli stessi costituiscono titolo esecutivo idoneo ad attivare le procedure esecutive e cautelari nonché l'indicazione del soggetto che, decorsi sessanta giorni dal termine ultimo per il pagamento, procederà alla riscossione.
- Il contenuto degli atti di cui al comma precedente è riprodotto anche nei successivi atti da notificare al contribuente, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni.
- L'avviso di accertamento di cui al comma 1 acquista efficacia di titolo esecutivo decorso il termine utile per la proposizione del ricorso, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, o dell'ingiunzione di pagamento di cui al Regio Decreto 14 aprile 1910, n. 639.

³ L'attività di accertamento tributario è notoriamente retta da termini propri, a differenza delle altre entrate comunali.

⁴ Articolo 1, co.792-804 della legge di bilancio 2020, n.160 del 2019.

Articolo 4 - Accertamento esecutivo patrimoniale

- L'accertamento esecutivo patrimoniale, finalizzato alla riscossione delle entrate patrimoniali, deve essere notificato, entro l'anno successivo⁵ a quello in cui il pagamento doveva essere effettuato in modo spontaneo e, comunque, nel rispetto dei termini prescrizionali previsti per ciascuna tipologia di entrata.
- L'accertamento esecutivo patrimoniale deve contenere l'intimazione ad adempiere, entro sessanta giorni dalla notifica, all'obbligo di pagamento degli importi nello stesso indicati, oppure, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, l'indicazione dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 32 del decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150. L'accertamento esecutivo patrimoniale deve altresì recare espressamente l'indicazione che lo stesso costituisce titolo esecutivo idoneo ad attivare le procedure esecutive e cautelari nonché l'indicazione del soggetto che, decorsi sessanta giorni dal termine ultimo per il pagamento, procederà alla riscossione.
- Il contenuto dell'accertamento esecutivo patrimoniale è riprodotto anche nei successivi atti da notificare al debitore in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti.
- L'accertamento esecutivo patrimoniale acquista efficacia di titolo esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, o dell'ingiunzione di pagamento di cui al Regio Decreto 14 aprile 1910, n. 639.

Articolo 5 - Riscossione coattiva

- Decorsi 30 giorni dal termine per la proposizione del ricorso per l'accertamento esecutivo tributario e dal termine di sessanta giorni dalla notifica per l'accertamento esecutivo patrimoniale, il Funzionario responsabile del tributo o il Responsabile dell'entrata patrimoniale procede all'affidamento in carico al soggetto legittimato alla riscossione forzata indicato negli atti di accertamento e negli atti relativi alle entrate patrimoniali, ovvero ad altro soggetto incaricato successivamente all'emissione degli atti stessi.
- Con riferimento agli atti di cui al comma precedente, in caso di avvenuta presentazione del ricorso, il Funzionario responsabile del tributo o il Responsabile dell'entrata patrimoniale valuta la possibilità di attivare la riscossione in pendenza di giudizio, avendo riguardo alla natura del debitore ed al rischio di perdita del credito prima del passaggio in giudicato della sentenza che decide la controversia.

⁵ Di norma accade così.

- In presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione si procede ai sensi dell'articolo 792, lettera d), della legge n. 160 del 2019.
- I soggetti legittimati alla riscossione forzata sono:
 - il Comune di XXXX;
 - l'Agenzia delle Entrate-Riscossione o Riscossione Sicilia S.p.A.;
 - i soggetti affidatari di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b) del decreto legislativo n. 446 del 1997.
- Il Funzionario responsabile del tributo ed il Responsabile dell'entrata patrimoniale individuano i soggetti legittimati alla riscossione forzata in base ai principi di economicità ed efficienza, oltre che in funzione delle proprie dotazioni umane, finanziarie e strumentali, nel quadro degli indirizzi determinati dalla Giunta o dal Consiglio comunale e della normativa in materia di affidamenti e di gestione della riscossione delle entrate degli enti locali.

Articolo 6 - Interessi moratori

- Su tutte le somme di qualunque natura, esclusi le sanzioni, gli interessi, le spese di notifica e gli oneri di riscossione, decorsi trenta giorni dall'esecutività dell'atto e fino alla data del pagamento si applicano gli interessi di mora conteggiati al tasso di interesse legale maggiorato di due punti percentuali.
- Nel caso di affidamento del credito comunale all'Agenzia delle Entrate-Riscossione o a Riscossione Sicilia S.p.A., si applica quanto previsto dall'articolo 792, lettera i) della legge n. 160 del 2019.

Articolo 7 - Costi di elaborazione e notifica

- I costi di elaborazione e di notifica dell'atto di accertamento esecutivo tributario e patrimoniale e quelli delle successive fasi cautelari ed esecutive sono posti a carico del debitore e sono così determinati:
 - una quota denominata «oneri di riscossione a carico del debitore», pari al 3 per cento delle somme dovute in caso di pagamento entro il sessantesimo giorno dalla data di esecutività dell'atto, fino ad un massimo di 300 euro, ovvero pari al 6 per cento delle somme dovute in caso di pagamento oltre detto termine, fino a un massimo di 600 euro;
 - una quota denominata «spese di notifica ed esecutive», comprendente il costo della notifica degli atti e correlata all'attivazione di procedure esecutive e cautelari a carico del debitore, ivi comprese le spese per compensi dovuti agli istituti di vendite giudiziarie e i diritti, oneri ed eventuali spese di assistenza legale strettamente attinenti alla procedura di recupero, nella misura fissata con decreto non regolamentare del Ministero dell'economia e

delle finanze; nelle more dell'adozione del decreto, si applicano le misure e le tipologie di spesa di cui ai decreti del Ministero delle finanze 21 novembre 2000 e del Ministero dell'economia e delle finanze 12 settembre 2012, nonché ai regolamenti di cui ai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze 18 dicembre 2001, n. 455, del Ministro di grazia e giustizia 11 febbraio 1997, n. 109, e del Ministro della giustizia 15 maggio 2009, n. 80, per quanto riguarda gli oneri connessi agli istituti di vendite giudiziarie.

Articolo 8 -Rateizzazione⁶

1. Il Funzionario responsabile del tributo, il Responsabile dell'entrata patrimoniale o il soggetto affidatario della riscossione forzata, su richiesta del debitore che versi in una situazione di temporanea e obiettiva difficoltà, concede la ripartizione del pagamento delle somme dovute in rate mensili di pari importo fino ad un massimo di trentasei rate, fermo restando che l'importo minimo della rata non può essere inferiore a euro 100,00, secondo il seguente schema:
 - a) fino a euro 100,00 nessuna rateizzazione;
 - b) da euro 100,01 a euro 500,00: fino a tre rate mensili;
 - c) da euro 500,01 a euro 1000,00: fino a sei rate mensili;
 - d) da euro 1.000,01 a euro 2.000,00: fino a dodici mensili;
 - e) da euro 2000,01 a euro 4.000,00: fino a diciotto rate mensili;
 - f) da euro 4.000,01 a euro 6.000,00: fino a ventiquattro rate mensili;
 - g) oltre 6.000,01 fino a trentasei rate mensili.

In ogni caso, a pena di decadenza ed al fine di verificare la temporanea situazione di difficoltà, alla richiesta di rateizzazione dovrà essere allegato l'ultimo estratto conto disponibile e quello riferito al 31 dicembre dell'anno precedente, relativo ai conti correnti bancari, postali o di deposito *[oppure ISEE]*⁷.

In alternativa all'ultimo periodo

La richiesta di rateizzazione è corredata da una dichiarazione del debitore, resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti le condizioni di temporanea ed obiettiva difficoltà anche attraverso la dichiarazione delle disponibilità in essere al momento della dichiarazione e al 31 dicembre dell'anno precedente, delle condizioni lavorative, nonché delle proprietà immobiliari, del debitore e dei componenti del nucleo familiare.

⁶ L'articolo propone un'alternativa alla rateazione prevista dal comma 793 della legge n. 160 del 2019.

⁷ In alternativa, il Comune può individuare altri requisiti, facendo anche riferimento a quelli previsti dal decreto ministeriale 6 novembre 2013, relativo alla rateizzazione straordinaria delle somme iscritte a ruolo.

(oppure dichiarazione ISEE eventualmente aggiornata alle condizioni sussistenti al momento della dichiarazione).

2. La rateizzazione comporta l'applicazione degli interessi di mora di cui all'articolo 6, nella misura vigente alla data di presentazione dell'istanza, che rimane ferma per tutta la durata della rateizzazione.
3. L'importo della prima rata deve essere versato entro 15 giorni dal ricevimento della comunicazione di accettazione della rateizzazione. Le successive rate scadono l'ultimo giorno di ciascun mese successivo al pagamento della prima rata.
4. Con riferimento ai tributi comunali, ai fini dell'acquiescenza, la prima rata deve essere corrisposta entro il termine di presentazione del ricorso. Su tale rata non sono applicati interessi moratori.
5. La procedura di rateizzazione si perfeziona col pagamento della prima rata, con conseguente sospensione delle misure cautelari già avviate, mentre sono comunque fatte salve le procedure esecutive già avviate alla data di concessione della rateizzazione.
6. Il mancato pagamento di due rate, anche non consecutive, nell'arco di sei mesi nel corso del periodo di rateazione, comporta la decadenza del beneficio della rateizzazione, se non interviene il pagamento entro trenta giorni dall'invio di uno specifico sollecito. In caso di decadenza, il debito non può più essere rateizzato e l'intero importo ancora dovuto è immediatamente riscuotibile in un'unica soluzione.
7. Su richiesta del debitore, il Funzionario responsabile del tributo o il Responsabile dell'entrata, ferma restando la durata massima della rateizzazione stabilita nel comma 1, può disporre rateizzazioni, bimestrali, trimestrali o quadrimestrali.
8. In caso di comprovato peggioramento della situazione del debitore la dilazione concessa può essere prorogata per una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a un massimo di trentasei rate mensili ulteriori rispetto al piano originario.
9. In caso di impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del debito secondo lo schema previsto dal comma 1, debitamente documentata, il Funzionario responsabile del tributo o il Responsabile dell'entrata patrimoniale può derogare all'importo minimo della rata ed alla durata massima della rateazione, che comunque non potrà eccedere le settantadue rate mensili⁸.

⁸ In alternativa, il comma può essere così formulato:

'9) In caso di impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del debito secondo lo schema previsto dal comma 1, il Funzionario responsabile del tributo o il Responsabile dell'entrata patrimoniale può derogare all'importo minimo della rata ed alla durata massima della rateazione, fermo restando il limite massimo di settantadue rate mensili, quando l'importo della rata:

a) per le persone fisiche e le ditte individuali con regimi fiscali semplificati, è superiore al 20% del reddito mensile del nucleo familiare del richiedente, avuto riguardo all'Indicatore della Situazione Reddittuale (ISR), rilevabile dalla certificazione dell'Indicatore della Situazione Economica Equivalente (ISEE) dello stesso nucleo, da produrre in allegato all'istanza di rateazione;

Articolo 9 - Discarico per crediti inesigibili

1. Il Funzionario responsabile del tributo, o il Responsabile dell'entrata patrimoniale, comunica annualmente al Servizio Ragioneria del Comune l'elenco degli atti esecutivi i cui crediti sono ritenuti inesigibili⁹.
2. I crediti riferiti a soggetti debitori per i quali sono in corso procedure concorsuali, sono dichiarati provvisoriamente inesigibili.
3. Nel caso di parziale pagamento degli atti esecutivi, se il credito residuo, anche riferito a più anni, è inferiore a euro 10,00, l'importo è dichiarato inesigibile, senza necessità di intraprendere ulteriori azioni cautelari o esecutive.

Articolo 10 - Ingiunzioni di pagamento

1. Le disposizioni di cui agli articoli da 6 a 9 del presente regolamento si applicano anche alle ingiunzioni emesse a decorrere dal 1° gennaio 2020, fermo restando il necessario avvenuto rispetto dei contenuti degli atti di cui al comma 2 dell'articolo 3 e al comma 2 dell'articolo 4, con riferimento alle entrate tributarie e patrimoniali, ad eccezione delle sanzioni per violazioni al codice della strada di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285.

Articolo 11- Disposizioni finali

1. Il presente regolamento entra in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2020.
2. Il presente regolamento si adegua automaticamente alle modificazioni della normativa nazionale e comunitaria. I richiami e le citazioni di norme contenute nel presente regolamento si devono intendere fatti al testo vigente delle norme stesse.

b) per i soggetti diversi da quelli di cui alla lettera a), è superiore al 10% del valore della produzione, rapportato su base mensile ed enucleato ai sensi dell'art. 2425, numeri 1), 3) e 5), del codice civile e l'indice di liquidità [(Liquidità differita + Liquidità corrente) / Passivo corrente] è compreso tra 0,50 ed 1. A tal fine il debitore allega all'istanza la necessaria documentazione contabile aggiornata.

⁹ In generale è inesigibile il credito per il quale sono terminate infruttuosamente le procedure esecutive, o in caso di irreperibilità assoluta del debitore. Nel dettaglio convivono diversi concetti di inesigibilità, come quello relativo alla Tares/Tari del Mef, nelle Linee Guida per la redazione del piano finanziario e per l'elaborazione delle tariffe del 2013 (sei mesi dalla notifica del titolo esecutivo). Il riferimento è quindi volutamente lasciato generico.