

Formazione IFEL
per i Comuni



IFEL
Fondazione ANCI

L'organizzazione del servizio tributi

Le novità per il 2019-2020

cura di **Pasquale Mirto**

Palermo, 3 ottobre 2019
Catania, 4 ottobre 2019



Programma

1 PARTE – L'organizzazione del Servizio tributi

La figura del funzionario responsabile del tributo

La gestione del contenzioso tributario

L'importanza della riscossione ordinaria e coattiva

L'attività di controllo e la notifica degli atti di accertamento

2 PARTE – Le novità per il 2019/2020

I nuovi criteri di determinazione delle tariffe Tari

Il regime di approvazione e di invio delle delibere tariffarie introdotto dal decreto crescita

Le altre novità 2019 per l'IMU

La riforma della riscossione coattiva

L'ipotesi di introduzione della “Nuova Imu”

L'organizzazione dell'Ufficio tributi

Varie alternative

- 1) Gestione totalmente interna
- 2) Gestione mista: alcuni tributi a gestione diretta, altri a gestione esterna
- 3) Gestione per processi: alcune fasi interne altre esterne (es. riscossione coattiva)
- 4) Gestione associata: Unioni o convenzioni tra enti

Due gli ingredienti:

- a) Politica attenta e consapevole dell'importanza dei tributi locali (la domanda corretta è non quanto mi costa, ma quante entrate realizza)
- b) Adeguato personale, sia in termini di dotazione che in termini di professionalità

Il nodo cruciale, ma anche l'indicatore di efficacia principale, è rappresentato dalla capacità di riscossione delle entrate comunali.

È pur vero che la bontà dell'attività si misura con il numero di accertamenti definitivi, non dipendendo la riscossione degli stessi dall'ufficio, ma è altrettanto vero che verificatasi la fase patologica della mancata riscossione dipende dall'ufficio attivarsi in tempi rapidi, ai fini del rispetto dei termini decadenziali, e soprattutto utilizzare tutti gli strumenti approntati dalle norme per conseguire la riscossione.

La centralità della riscossione

La perdurante crisi economica, i vincoli di finanza pubblica e soprattutto le rigidità cui è stata sottoposta per lunghi anni la gestione del personale comunale, ha amplificato ancora di più la necessità di dotarsi di un'organizzazione efficiente ed efficace. Non a caso, una delle principali cause di dissesto degli enti locali è notoriamente riferibile all'incapacità per l'ente di riscuotere le proprie entrate, il che implica necessariamente l'incapacità di dotarsi di una struttura in grado di gestire efficacemente i tributi. Le mancate attività di controllo innescano, poi, inevitabilmente un circolo vizioso negativo, perché il contribuente "percepisce" il mancato controllo e questo determina una graduale, ma crescente, disaffezione al pagamento spontaneo dei tributi. La percezione di un'amministrazione attenta, che supporta i contribuenti negli adempimenti spontanei, ma che allo stesso tempo esercita le sue funzioni di controllo in modo tempestivo, favorisce il pagamento spontaneo, o come si direbbe in questo periodo di eccessivi inglesismi, la *compliance*.

Tra Informazioni abbondanti e carenza di personale

Se qualche tempo fa la criticità maggiore era data dall'assenza di strumenti di gestione delle banche dati, oggi l'informatica e la collaborazione istituzionale permettono di avere, potenzialmente, tutte le risorse necessarie per gestire efficacemente i tributi. Solo per citare alcuni esempi, che nel campo del controllo possono considerarsi rivoluzionari, basti pensare alla fruibilità quotidiana ed in tempo reale delle informazioni catastali presenti sulla banca **dati Sister**, delle informazioni reddituali, ma non solo (utenze, contratti di locazione, bonifici, atti del registro e così via), presenti sulla banca dati **Punto Fisco**, delle ulteriori informazioni presenti sulla **Camera di Commercio** o sulla piattaforma **Inps**.

Tutte queste informazioni, e soprattutto la loro facile fruibilità, era impensabile quindici anni fa.

Se dal lato delle informazioni e dei dati necessari ad effettuare un'efficace attività di controllo non vi sono carenze da registrare, il punto dolente è rappresentato dal personale, e soprattutto dalla sua necessaria professionalizzazione.

La riscossione coattiva, una riforma che tarda ad arrivare

Se dal lato delle informazioni e dei dati necessari ad effettuare un'efficace attività di controllo non vi sono carenze da registrare, il punto dolente è rappresentato dal personale, e soprattutto dalla sua necessaria professionalizzazione.

Il quadro normativo di riferimento è a dir poco sconcertante. Sono anni che Anci chiede una seria riforma della fiscalità locale e della riscossione coattiva. Ma nulla da fare.

C'è un'allarmante disattenzione del legislatore verso quel pezzo di Stato rappresentato dai Comuni. E desta ancor più stupore la circostanza che in altri settori dello Stato, ed in particolare quello dei tributi erariali, c'è una continua e tempestiva attenzione, ogni problema normativo viene velocemente risolto.

Ancor peggio va per la riscossione coattiva. Mentre la riscossione coattiva tramite ruolo, cui accede ordinariamente l'Agenzia delle entrate, è retta da norme che sono continuamente aggiornate, anche sul lato della (forse eccessiva) tutela del contribuente moroso, la riscossione coattiva tramite ingiunzione fiscale emessa dal Comune è retta dal centenario regio decreto 639 del 1910.

In questo caotico quadro normativo e giurisprudenziale allora diventa essenziale avere delle professionalità adeguate, con una sufficiente propensione al rischio, perché accertare i contribuenti con questo sfondo, richiede veramente un'assunzione di responsabilità, e quindi di rischio.

Eppure il legislatore è consapevole

La pietra miliare è l'articolo 10 della legge n. 23 del 2014, “**Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita**”, il quale ha trovato parziale attuazione, ma, ovviamente, non per la parte di più interesse per gli enti locali.

In particolare, la suddetta disposizione normativa impegnava il Governo ad introdurre con decreti legislativi norme volte al **riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali**, nel rispetto della loro autonomia, al fine di:

- 1) assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione, rivedendo la normativa vigente e coordinandola in un testo unico di riferimento che recepisca, attraverso la revisione della disciplina dell'ingiunzione di pagamento prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, le procedure e gli istituti previsti per la gestione dei ruoli di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, adattandoli alle peculiarità della riscossione locale;
- 2) prevedere gli adattamenti e le innovazioni normative e procedurali più idonei ad assicurare la semplificazione delle procedure di recupero dei crediti di modesta entità, nonché dispositivi, adottabili facoltativamente dagli enti locali, di definizione agevolata dei crediti già avviati alla riscossione coattiva, con particolare riguardo ai crediti di minore

Eppure il legislatore è consapevole

3) assicurare competitività, certezza e trasparenza nei casi di esternalizzazione delle funzioni in materia di accertamento e di riscossione, nonché adeguati strumenti di garanzia dell'effettività e della tempestività dell'acquisizione diretta da parte degli enti locali delle entrate riscosse, attraverso la revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo ... , l'emanazione di linee guida per la redazione di capitolati di gara e per la formulazione dei contratti di affidamento o di servizio, l'introduzione di adeguati strumenti di controllo, anche ispettivo, la pubblicizzazione, anche on-line, dei contratti stipulati

4)

5) definire, anche con il coinvolgimento dei comuni e delle regioni, un quadro di iniziative **volto a rafforzare, in termini organizzativi, all'interno degli enti locali, le strutture e le competenze specialistiche utili ad accrescere le capacità complessive di gestione dei propri tributi, nonché di accertamento e recupero delle somme evase;**

individuare, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica, idonee iniziative per rafforzare **all'interno degli enti locali le strutture e le competenze specialistiche necessarie per la gestione diretta della riscossione, ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie,** anche definendo le modalità e i tempi per la gestione associata di tali funzioni;

C'è veramente tanto da fare!

Gli ultimi dati disponibili, fotografati nella *“Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2018”*, evidenziano un'evasione IMU preoccupante.

Dalla lettura della relazione emerge che il calcolo del tax gap IMU è effettuato considerando l'aliquota di base, o aliquota standard, definita dal legislatore su base nazionale; pertanto sia il gettito IMU teorico sia il gettito IMU effettivo sono valutati ad aliquota di base. La determinazione del gettito IMU teorico è basata sui dati dell'archivio catastale, aggiornato all'ultima annualità disponibile (2016).

Nel 2016, il tax gap IMU è stimato a circa 5,1 miliardi, pari al 26,8% del gettito IMU teorico (Tabella 3.J.1 della relazione, sotto riportata). La differenza tra la base imponibile IMU teorica e la base imponibile IMU effettiva è di circa 673 miliardi.

TABELLA 3.J.1: TAX GAP IMU 2016 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

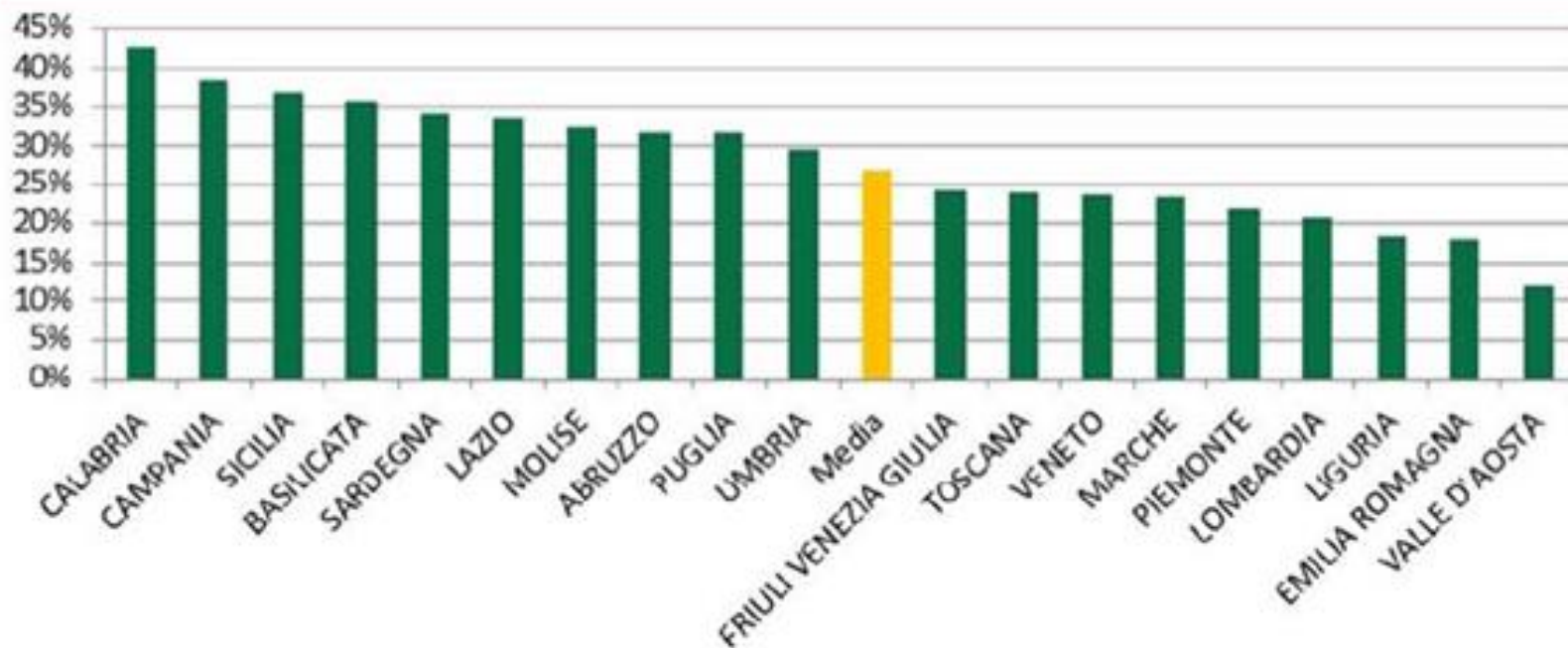
Totale IMU teorica	Totale IMU effettiva	Tax gap IMU	Propensione al gap	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
19.068	13.951	5.117	26,8%	2.508.964	1.835.618

Dati in milioni di euro.

L'incredibile evasione IMU

A livello regionale, l'indicatore del tax gap dell'IMU varia dal 42,7% del gettito teorico in Calabria all'11,9% in Valle d'Aosta e presenta valori più elevati nelle Regioni meridionali (Figura 3.J.1 della relazione), quali la Campania (38,6% del gettito teorico), **la Sicilia (36,5%)** e la Basilicata (35,6%). Valori più bassi si osservano, invece, in Emilia Romagna (17,8%), in Liguria (18,2%) e in Lombardia (20,6%).

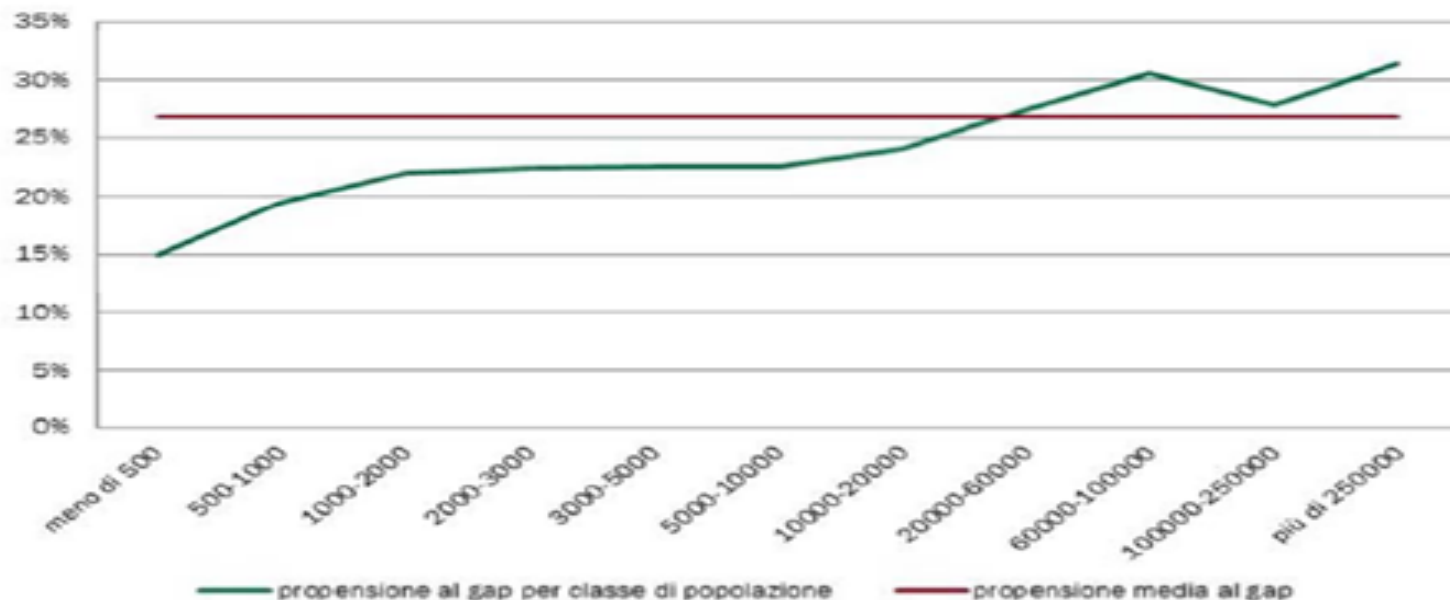
FIGURA 3.J.1: TAX GAP IMU 2016 PER REGIONE



L'incredibile evasione IMU

Interessanti sono anche le informazioni che correlano il tasso di evasione alle dimensioni del Comune e che mostrano un incremento del tasso all'aumento della classe dimensionale del Comune. Nei Comuni sotto i 500 abitanti il tasso di evasione è al 15%, mentre nei Comuni con più di 250 mila abitanti si raggiunge un tasso del 31,4%.

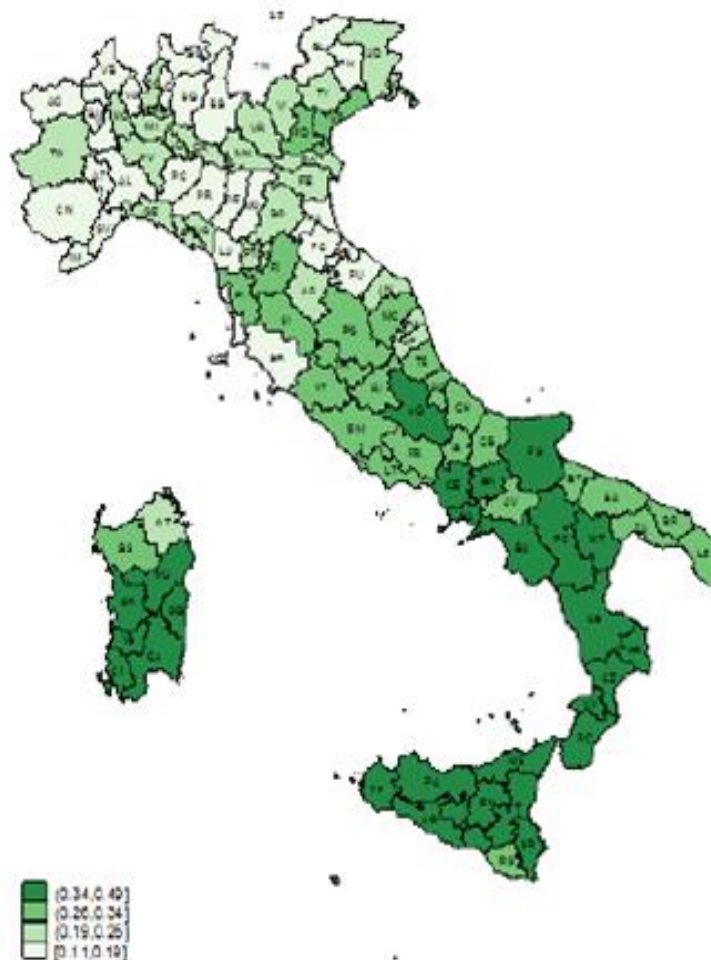
FIGURA 3.J.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2016 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI



Evasione Imu per provincia

Nel passaggio dal 2015 al 2016 si osserva, infine, una stazionarietà della propensione al gap per la maggior parte delle Province. In particolare, la Relazione evidenzia che le Province che hanno registrato un aumento più consistente nel 2016 sono **Siracusa (dove l'indicatore passa da 30,4% a 36,5%)**, Brindisi (da 25,3% a 28,2%) e Crotone (**da 46,5% a 49,1%**).

FIGURA 3.J.3: TAX GAP IMU 2016 PER PROVINCIA



Priorità alla riscossione

Com'è noto, uno dei maggiori problemi per gli enti locali, costantemente evidenziato nelle relazioni della Corte dei Conti, riguarda la capacità di riscossione delle proprie entrate, sia di natura tributaria che patrimoniale.

La capacità di riscossione delle proprie entrate dipende da molteplici fattori, sia interni che esterni.

Per quanto riguarda i primi, il principale attiene **all'organizzazione dell'ente**, ovvero all'individuazione, con la correlata responsabilità, di **“chi fa che cosa”**.

L'individuazione del responsabile delle entrate viene preordinatamente effettuata con l'assegnazione dei relativi capitoli di bilancio, sicché ciascun dirigente o incaricato di posizione organizzativa è responsabile della “gestione” delle entrate affidategli.

La gestione delle entrate è però attività complessa, di **cui non sempre si ha la piena cognizione, anche sotto il profilo delle responsabilità erariali.**

La gestione delle entrate

La gestione delle entrate, si ritiene, dovrebbe essere articolata in tre fasi:

A) la riscossione ordinaria, da favorire attraverso un'attività di *compliance* che favorisca il più possibile il pagamento spontaneo; questa attività si esplicita attraverso tutte quelle iniziative che favoriscono l'adempimento spontaneo, come l'invio di avvisi di scadenza, l'aumento e la semplificazione dei canali di pagamento, un'adeguata attività informativa, anche attraverso il sito internet comunale;

La gestione delle entrate

B) **l'attività di controllo della riscossione ordinaria**: è l'attività di verifica del corretto adempimento dell'obbligo di pagamento. Si tratta di attività molto importante perché soggetta a termini di decadenza e prescrizione. I termini decadenziali riguardano i tributi comunali, mentre i termini prescrizionali riguardano le altre entrate comunali, ivi comprese quelle puramente patrimoniali. Una corretta gestione delle entrate però presuppone una solerte attività di controllo della riscossione, perché per alcune tipologie di entrate attivarsi in prossimità del termine prescrizionale spesso vuol dire perdere anche il credito. Si pensi alle rette scolastiche per le quali le probabilità di incasso diminuiscono man mano che si allunga il periodo di tempo intercorrente tra la data di scadenza ordinaria e la data di invio del sollecito, anche in considerazione dell'alta volatilità di alcune utenze. Va poi evidenziato che già in questa fase si possono verificare le prime responsabilità, anche sotto il profilo del danno erariale, che si concretizza nel caso di intervenuta decadenza/prescrizione per inerzia del soggetto responsabile della gestione dell'entrata;

La gestione delle entrate

C) **La riscossione coattiva**, che si attiva, principalmente, attraverso l'iscrizione a ruolo o la notifica delle ingiunzioni di pagamento. Anche questa fase è retta da termini decadenziali/prescrizionali, sicché l'inerzia comunale può dar luogo a responsabilità per danno erariale.

Per la riscossione coattiva è fondamentale l'approvazione del **regolamento per la riscossione coattiva, che riguarda tutte le entrate comunali, tributari e non.**

Il regolamento risponde a diverse esigenze:

- Disegnare il processo di riscossione individuando chi fa che cosa;
- Specificare gli adempimenti da porre in essere;
- Riempire i vuoti normativi, come tasso interesse moratorio, rateizzazioni, ecc.

Ruolo o ingiunzione di pagamento?

La scelta dello strumento con il quale attivare la riscossione coattiva è fondamentale. Da un lato, l'ente può procedere alla riscossione coattiva tramite il ruolo; si tratta della modalità tipica usata da molti Comuni che tuttavia non è molto presieduta perché c'è la tendenza a disinteressarsi della riscossione una volta che il ruolo è stato formato. In realtà, il Comune dovrebbe controllare l'operato del riscuotitore pubblico, e sollecitarlo in caso di inerzia. La riscossione tramite ruolo operata dalla ex Equitalia, oggi Agenzia delle entrate-Riscossione, ha registrato negli ultimi anni risultati non soddisfacenti, sia a causa di un quadro normativo alquanto incerto - visto che nel 2011 il legislatore aveva ritenuto di vietare ai Comuni l'utilizzo del ruolo, con norma prorogata più volte, e poi nel 2017 ha invertito la rotta autorizzando l'utilizzo del ruolo - sia della poca attenzione prestata dalla ex Equitalia alle poste comunali, forse in ragione degli importi molto contenuti dei crediti comunali. Inoltre, occorre poi considerare le "invasioni di campo" operate dal legislatore attraverso i vari condoni (come quello che ha azzerato i ruoli ante 2000) e le varie definizioni agevolate, che hanno ridotto i crediti comunali, senza alcuna possibilità di intervento da parte dei Comuni, per finire con lo stralcio (regalo) dei ruoli 2000-2010 di importo inferiore a 1000 euro

L'ingiunzione

Dall'altro lato, non è agevole l'ingiunzione di pagamento, anche per l'incredibile quadro normativo di riferimento.

La riscossione tramite soggetto esterno, iscritto all'albo, presenta alcune criticità, in ragione delle difficoltà normative e delle incertezze che riguardano la fase del "divorzio". Al termine della concessione esiste ancora una mole di attività in corso che non è facilmente trasferibile al nuovo concessionario. Ad esempio, in caso di iscrizione del fermo amministrativo, questo viene iscritto a nome del concessionario, e può essere cancellato solo con il pagamento a tale concessionario, anche nel caso in cui la concessione sia terminata. Stesso discorso per rateizzazioni in corso, procedure concorsuali, ipoteche, ecc.

Inoltre, l'assenza di dati medi sulle riscossioni con ingiunzione non permettono di affermare con certezza che il concessionario può far meglio di Equitalia.

Forse, la soluzione ottimale, avendo le risorse, è la riscossione coattiva diretta tramite ingiunzione di pagamento, o un mix tra riscossione tramite ruolo e riscossione tramite ingiunzione.

L'ingiunzione

In particolare, il contemporaneo utilizzo del ruolo e dell'ingiunzione di pagamento può essere utile nel caso in cui il Comune non abbia le risorse umane necessarie a gestire la riscossione coattiva di tutte le proprie entrate, oppure l'utilizzo di uno strumento piuttosto che dell'altro può essere effettuato in ragione dell'ammontare del credito, anche considerando che per importi non superiori a 300 euro al Comune è vietato il controllo dell'operato dell'Agenzia delle entrate – Riscossione, sicché in tali casi l'affidamento del credito al riscuotitore pubblico si traduce in un “atto di fede”.

Arera e quote inesigibili

Il cambio di rotta operato da ARERA rispetto alle indicazioni in precedenza fornite dal Ministero delle finanze rischia di mandare in aria non pochi bilanci comunali, soprattutto quelli dei Comuni che riscuotono coattivamente con Agenzia delle entrate-Riscossione. Per ARERA, infatti, gli inesigibili diventano costo da inserire nel PEF solo terminate infruttuosamente le procedure esecutive. Ma per le cartelle di pagamento l'attestazione è contenuta nelle comunicazioni di inesigibilità, che per legge arriveranno tra decenni, senza considerare che i ruoli Tari potrebbero essere oggetto di cancellazioni o rottamazioni, come avvenuto in passato. Per tali ragioni ANCI ha posto in premessa che la gestione della Tari non può prescindere da una riforma anche della riscossione coattiva locale, anche se tema non di competenza dell'ARERA.

Probabilmente, la soluzione più coerente, anche con le regole della contabilità comunale, sarebbe quella innovativa di permettere l'inserimento di una stima di inesigibili pari all'accantonamento a FCDE, da calcolarsi sulla base delle riscossioni dell'ultimo quinquennio, ed al netto dell'accantonamento generico a fondo svalutazioni crediti. Soluzione questa, invero, già ipotizzata anche dalla Corte dei Conti dell'Emilia Romagna, che nella delibera n. 104/2015 ha auspicato una metodologia di valorizzazione dell'inesigibilità "che tenga conto dell'andamento storico del fenomeno, adeguandone la misura di anno in anno, sulla base delle percentuali di inesigibilità rilevate sui crediti pregressi di analoga natura".

Il funzionario responsabile d'imposta

- Il comma 692 della legge n. 147/2013 prevede per la IUC la designazione da parte del funzionario responsabile a cui sono attribuiti tutti i poteri per **l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale**, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, **nonché la rappresentanza in giudizio** per le controversie relative al tributo stesso.
- La disposizione conferma la novità introdotta con la disciplina Tares, ovvero il potere del funzionario di rappresentare in giudizio l'ente per le controversie relative al tributo.
- Tale disposizione, difatti, rappresenta una **deroga** all'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, a mente del quale *«l'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio»*.
- Ciò, vuol dire che a **decorrere dal 1° gennaio 2014** al funzionario compete la sottoscrizione degli atti innanzi alle commissioni tributarie provinciali e regionali, ivi **compresa la facoltà di delega**, anche a difensori abilitati del comune, ove presente l'avvocatura comunale, o a difensori esterni, ivi compresa la delega all'avvocato cassazionista in caso di ricorso per cassazione, e ciò anche se il funzionario responsabile è figura diversa dal dirigente dell'ufficio tributi.

Il funzionario responsabile d'imposta

La normativa gli attribuisce «ogni attività organizzativa e gestionale».

Spetta quindi al funzionario prospettare all'amministrazione le necessità organizzative per una efficiente gestione delle entrate comunali.

Il Mef, risposta n. 34878 del 31/07/2019

«Nel quesito, quindi, viene evidenziato che a seguito all'effettuazione della riorganizzazione innanzi descritta, emergerebbe la circostanza che, al termine di essa, vi saranno più funzionari responsabili nell'ambito di ciascun tributo, dei quali, uno, titolare della singola entrata, che si occuperà degli aspetti amministrativi (delibere, tariffe, eccetera) e di quelli di prima applicazione del tributo (ricezione e sistemazione delle dichiarazioni), l'altro, responsabile della nuova Direzione, tendenzialmente competente per la generalità delle entrate, che si occuperebbe delle fasi della riscossione volontaria su liquidazione d'ufficio, della riscossione coattiva e dell'accertamento, al quale, per ovvie ragioni di contiguità di competenze, spetterebbe anche la rappresentanza processuale».

Pluralità di funzionari

l'art. 3, D. Lgs. n. 267 del 2000 (TUEL), secondo cui “[i] *comuni e le province hanno autonomia statutaria, normativa, organizzativa e amministrativa, nonché autonomia impositiva e finanziaria nell'ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica.*”

ritenuto che Occorre, altresì, richiamare l'art. 52 del D. Lgs. n. 446 del 1997 il quale, interpretando e attuando la riserva di legge relativa di cui all'art. 23 della Costituzione, stabilisce al comma 1 che “[l]e *province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti.*”

Dalla lettura delle norme risulta come nessun limite né condizione siano posti sulle modalità di esercizio del potere regolamentare dei comuni in materia di auto-organizzazione nella gestione delle entrate proprie. Vale la pena, inoltre, di sottolineare che la stessa disposizione legislativa impone che la potestà regolamentare in argomento debba essere esercitata “*nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti*”.

Il funzionario responsabile d'imposta- dubbi

La norma prescrive la nomina di un funzionario luc, senza distinguere tra i vari tributi di cui si compone l'imposta unica, e da qui si potrebbe ricavare il principio che il comune può nominare un unico funzionario luc o un funzionario per ogni tributo, similmente a quanto può essere disposto con i regolamenti.

Tuttavia, il comma 703 dispone che «**L'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU**».

Tale prescrizione potrebbe essere letta nel senso che tutte le disposizioni comuni alla luc non si applicano alla disciplina Imu, ma ciò sminuirebbe ancor di più la luc, che di unico a questo punto avrebbe ben poco. Il problema evidenziato appare rilevante proprio con riferimento alla figura del funzionario responsabile, in quanto il funzionario responsabile Imu è privo del potere di rappresentanza in giudizio dell'ente.

Si ricorda, al riguardo, che l'art. 9, comma 7, del d.lgs. n. 23 del 2011, rinvia espressamente all'art. 11, comma 4, del d.lgs. n. 504 del 1992, il quale dispone che *«Con delibera della giunta comunale è designato un funzionario cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi»*.

Il funzionario responsabile d'imposta- dubbi

Altro problema legato alla figura del funzionario responsabile è quello relativo **all'inquadramento del personale**.

Se si considera che il funzionario ha una **competenza propria, che non può essere delegata o avocata**, e che sottoscrive atti prevalentemente a rilevanza esterna, come gli atti di accertamento e di rimborso, non si può che ritenere che la sua **responsabilità è tipicamente dirigenziale**. A ciò si aggiunga che egli è dotato di ampia discrezionalità tecnica che può portare, in caso di accertamento con adesione, alla riduzione della pretesa fiscale, come pure alla disapplicazione delle sanzioni. Il Ministero dell'Interno, nella circolare 21 giugno 1993, n. 3, ha ritenuto che «il termine “Funzionario” è da intendersi come responsabile della funzione e non come chi è inquadrato nell'ottava qualifica funzionale (...) pertanto va identificato nella figura massima apicale dell'area economico-finanziaria presente nel comune». Sul punto tuttavia non c'è uniformità di pensiero, ed anzi **la giurisprudenza di legittimità formatasi in tema di Ici, e che non si condivide, sembra ormai consolidata nel ritenere non necessaria la figura dirigenziale**.

Il funzionario responsabile d'imposta- dubbi

Tuttavia occorre considerare che una lettura coordinata delle norme porte a ritenere che comunque deve essere una figura apicale, ovvero un dirigente o una posizione organizzativa, ovvero un soggetto che abbia il potere di rappresentare l'ente all'esterno.

Ed infatti, la 147/2013 attribuisce al funzionario il potere di rappresentare in giudizio l'ente.

L'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, prevede che *«l'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, **per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa** in cui è collocato detto ufficio.*

Dalla lettura di quest'ultimo norma pare evidente che il funzionario responsabile del tributo debba essere un dirigente o una posizione organizzativa.

Altro problema attinente all'organizzazione →

Piramide decisionale

Ma dove si colloca il Funzionario?

Per quanto esposto è evidente che deve essere soggetto autonomo e competente, stante le responsabilità assegnate dalla norma

Nei comuni più piccoli però coincide con il ragioniere capo, che in realtà è così chiamato a firmare atti di cui probabilmente non ha la piena cognizione, anche se spesso coadiuvato dal «reale» responsabile dell'ufficio tributo.

Sono da evitare, invece, quelle soluzioni che vedono nominato come funzionario del tributo il responsabile dell'ufficio tributi che non è né dirigente né posizione organizzativa, ed a volte anche privo dell'indennità per le particolari responsabilità

..... qui il danno erariale in gioco è rilevante!

Recuperare le imposte: un atto dovuto!

L'atto di accertamento deve soddisfare tre requisiti:

- A) deve essere notificato nel rispetto dei termini decadenziali
- B) deve essere formato secondo lo schema legale
- C) deve essere validamente portato a conoscenza del destinatario

Ma cos'è un atto di accertamento?

L'avviso di accertamento non è altro che un provvedimento amministrativo e quindi su di esso si possono richiamare tutte le regole generali sui provvedimenti amministrativi: autoritarietà, efficacia, struttura, validità, effetti, motivazione, ecc..... Anche se vi sono deroghe alla 241/1990.

Come tutti i provvedimenti amministrativi, l'avviso di accertamento deve assolvere ad una funzione che, nel caso di specie, è quella di estrinsecare un potere espressamente riconosciuto dalla legge: **esso determina essenzialmente il quantum posto a carico del contribuente.**

In generale, si ritiene che l'accertamento tributario rientri nella categoria degli “**accertamenti costitutivi**” e come tale sia un atto vincolato, nel senso che l'ente è obbligato ad emanarlo ogniqualvolta è accertata la sussistenza dei presupposti previsti dalla legge per la sua emanazione.

Danno erariale.....

Esempio omesso versamento Tari dovuta in base ad avviso bonario inviato= atto di accertamento obbligatorio

CdC Calabria, sent. 195/2016

«La mancata riscossione delle imposte, infatti, configura una rinuncia consapevole a un credito pecuniario che incide negativamente sull'assetto patrimoniale dell'Ente, causandogli un disavanzo nelle entrate che si ripercuote inevitabilmente sull'attuazione dei servizi. Un danno cui non corrisponde nessuna utilità per l'ente stesso o per la collettività, ma, nella fattispecie, solo un vantaggio personale di pochissimi soggetti.

Ritiene il Collegio che tale danno debba essere imputato alla condotta gravemente colposa dell'odierna convenuta.

La sig.ra Z. ... era responsabile dell'attività di riscossione dell'entrate tributarie, atteso che il servizio tributi è uno di quelli in cui si articola l'intera area finanziaria.

Tanto premesso, la sig. Z aveva, come primo obbligo di servizio, quello di procedere al corretto accertamento dei tributi evasi e alla redazione dei relativi ruoli di riscossione, onde consentire la esatta formazione dei flussi finanziari in entrata.

Né è condiviso l'assunto difensivo secondo il quale in mancanza di una dichiarazione da parte del proprietario o del soggetto passivo dell'imposta, l'ente è esonerato dallo svolgere attività di verifica e accertamento»

Le fasi dell'accertamento

Le fasi principali del procedimento amministrativo sono:

- 1) la **fase preparatoria**, in cui si verifica la sussistenza dei presupposti richiesti per l'emanazione dell'atto, ed ovviamente cambiano da tributo a tributo;
- 2) la **fase dispositiva**, in cui si pone in essere il provvedimento amministrativo;
- 3) la **fase integrativa dell'efficacia**, in cui si munisce l'atto del requisito dell'efficacia.

L'atto di accertamento è il provvedimento centrale di un procedimento amministrativo composto da atti di diversa natura che possono essere sussidiari o ausiliari all'atto di accertamento avendo una funzione preparatoria o integrativa dell'efficacia.

L'efficacia

L'efficacia è l'idoneità dell'atto a produrre effetti giuridici. L'efficacia si distingue dalla "perfezione" dell'atto: l'atto è perfetto quando è concluso l'iter procedurale procedimentale previsto per la sua giuridica esistenza.

L'atto perfetto può tuttavia non essere efficace. Gli atti di comunicazione servono appunto a conferire efficacia ai provvedimenti già perfetti.

La comunicazione non è tuttavia requisito di validità dell'atto ma solo di efficacia dell'atto comunicato. Rispetto a quest'ultimo, **la comunicazione quindi si pone come atto autonomo con la conseguenza che eventuali vizi della comunicazione non costituiscono anche vizi dell'atto comunicato e si potrà procedere alla rinnovazione della comunicazione senza procedere a rimuovere l'atto comunicato, sempreché non sia decorso il termine decadenziale previsto per l'emanazione dell'atto.**

La comunicazione dell'atto amministrativo avviene normalmente **mediante notificazione.**

L'atto di accertamento – il mini t.u.

- L'attività di controllo è retta principalmente dalle disposizioni recate dalla legge n. 296 del 2006.
- In particolare, l'art. 1, comma 161 dispone che gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato.
- Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, **a pena di decadenza**, entro il **31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.** Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie (omessa 5+1).

Contenuto dell'atto

- gli avvisi devono contenere, altresì, l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato,
- del responsabile del procedimento, dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela,
- del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere,
- nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento,
- la sottoscrizione del funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo.
- Il regolamento comunale, infine, dovrà stabilire l'importo minimo degli atti di accertamento (ed anche gli interessi)

Contenuto dell'atto

L'art. 1, comma 162, contiene prescrizioni in merito al contenuto degli atti di accertamento, stabilendo che questi:

- devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati;
- se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale (**problema delibere**)
 - →

Allegazione delibere

Cass. civ. Sez. V, Sent., 19-10-2016, n. 21154

- «Va affermata, in proposito, la **sufficienza della motivazione** dell'atto impositivo che faccia riferimento ad elementi extratestuali che il contribuente sia comunque in grado di conoscere (Cass 9582/13) con riaffermazione, nella specie, del principio secondo cui "in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'obbligo di allegazione all'avviso di accertamento, ai sensi della *L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7*, degli atti cui si faccia riferimento nella motivazione riguarda necessariamente, come precisato dal *D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1*, **gli atti non conosciuti e non altrimenti conoscibili dal contribuente**, ma non **gli atti generali come le delibere del consiglio comunale (nella specie, delibera relativa ai criteri di stima dei terreni edificabili) che essendo soggette a pubblicità legale, si presumono conoscibili**" (Cass. 9601/12)».

La sottoscrizione degli atti

- Al funzionario responsabile compete la sottoscrizione degli atti di accertamento. La firma può essere autografa oppure, in base a quanto disposto dall'art. I, comma 87, della legge n. 549 del 1995, può essere sostituita dall'indicazione stampa. Al riguardo, Corte di Cassazione, ordinanza 23 settembre 2008, n. 23975, rileva che *«la firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso che gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. Il nominativo del funzionario responsabile per l'emanazione degli atti in questione, nonché la fonte dei dati, devono essere indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale»*.

Notifica entro termine decadenza

- Gli atti di accertamento devono essere notificati a pena di decadenza. Disciplina→
- Art. 2964 (**inapplicabilità regole prescrizione**)- Quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine sotto pena di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione. Del pari non si applicano le norme che si riferiscono alla sospensione salvo che sia disposto altrimenti.
- Art. 2966 (**cause che impediscono la decadenza**) – La decadenza non è impedita se non dal compimento dell'atto previsto dalla legge o dal contratto.

Decadenza – computo termini

- Si applicano le norme sulla prescrizione
- Art. 2962 (**compimento della prescrizione**) – In tutti i casi contemplati dal presente codice e dalle altre leggi, la prescrizione si verifica quanto è compiuto l'ultimo giorno del termine.
- Art. 2963 (**computo dei termini di prescrizione**)
- I termini di prescrizione contemplati dal presente codice e dalle altre leggi si computano secondo il calendario comune.
- Non si computa il giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine e la prescrizione si verifica con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale.
- Se il termine scade il giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo.
- La prescrizione a mesi si verifica nel mese di scadenza e nel giorno di questo corrispondente ai giorni del mese iniziale.
- Se nel mese di scadenza manca tale giorno, il termine si compie con l'ultimo giorno dello

LA NOTIFICA DEGLI ATTI TRIBUTARI

Cos'è la notificazione?

È il procedimento attraverso il quale si porta nella sfera di conoscenza del destinatario l'atto amministrativo, che in tal modo diviene efficace.

Il procedimento è svolto attraverso modalità che certificano l'avvenuta consegna al destinatario (o altro soggetto legittimato a ricevere l'atto), il luogo e la data.

Con riferimento alla data, si vedrà che essa rappresenta un termine essenziale, tanto per il notificante, ai fini del rispetto del termine decadenziale, tanto per il destinatario, ai fini del computo dei termini per la proposizione dell'eventuale ricorso.

La notificazione è un istituto tipicamente processuale e pertanto le regole fondamentali sono dettate dal c.p.c. e dal c.p.p., alle quali occorre attenersi se non diversamente disposto.

La notificazione ordinaria – 137 c.p.c.

137. Notificazioni

Le notificazioni, quando **non è disposto altrimenti**, sono eseguite dall'ufficiale giudiziario, su istanza di parte o su richiesta del pubblico ministero o del cancelliere.

L'ufficiale giudiziario esegue la notificazione mediante consegna al destinatario di copia conforme all'originale dell'atto da notificarsi.

Se l'atto da notificare o comunicare è costituito da un documento informatico e il destinatario non possiede indirizzo di posta elettronica certificata, l'ufficiale giudiziario esegue la notificazione mediante consegna di una copia dell'atto su supporto cartaceo, da lui dichiarata conforme all'originale, e conserva il documento informatico per i due anni successivi. Se richiesto, l'ufficiale giudiziario invia l'atto notificato anche attraverso strumenti telematici all'indirizzo di posta elettronica dichiarato dal destinatario della notifica o dal suo procuratore, ovvero consegna ai medesimi, previa esazione dei relativi diritti, copia dell'atto notificato, su supporto informatico non riscrivibile.

Se la notificazione non può essere eseguita in mani proprie del destinatario, tranne che nel caso previsto dal secondo comma *dell'articolo 143*, l'ufficiale giudiziario consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano anche alle comunicazioni effettuate con biglietto di cancelleria ai sensi degli *articoli 133 e 136*.

Altre procedure di notificazione

Abbiamo visto che la regola ordinaria prevede la notificazione degli atti mediante l'Ufficiale giudiziario, salvo che non sia **disposto altrimenti**. Per gli atti amministrativi della PA vedremo che esistono varie modalità di notifica senza l'ausilio dell'ufficiale giudiziario, ad iniziare dalla legge n. 890/1982, che prevede **in via ordinaria la notifica tramite AG**.

Art. 12, legge n. 890/1982 « Le norme sulla notificazione degli atti giudiziari a mezzo della posta sono applicabili alla notificazione degli atti adottati dalle pubbliche amministrazioni di cui all'*articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165*, e successive modificazioni, **da parte dell'ufficio che adotta l'atto stesso**»

Vedremo che da questa disposizione deriva, secondo alcuni, l'obbligo di compilazione della relata da parte dell'ufficio.

I soggetti che intervengono nella notifica

Il **notificante**: colui che chiede la notifica dell'atto;

Il **notificatore**: colui che è autorizzato per legge alla notifica degli atti (ufficiale giudiziario, messo comunale, messo notificatore, agente postale, dipendente di agenzie private) → sono tutti pubblici ufficiali;

Notificato-destinatario: il destinatario della notifica.

Consegnatario: quando l'atto è consegnato legittimamente ad un soggetto diverso dal destinatario (la moglie, invece che il marito). Prima era previsto anche il Can, oggi non più obbligatorio

Normalmente si parla di «notifica diretta» quando si ricorre al servizio postale.

La notifica degli atti tributari

- La notifica con raccomandata semplice
- La notifica mediante messo notificatore dell'ufficio tributi
- La notifica mediante messo comunale
- La notifica mediante atto giudiziario
- La notifica a mezzo PEC

Irrilevante la conoscenza di fatto

La normativa tributaria prevede la notifica degli atti, quindi chiunque effettui la notifica deve seguire le prescrizioni normative.

La conoscenza di fatto dell'atto è irrilevante, non solo per il destinatario, ma anche per il notificante.

Se il messo notificatore inserisce l'atto nella buca delle lettere, o la consegna ad un vicino, l'atto non si intende notificato, perché non è entrato nella sfera di conoscenza del destinatario nei modi di legge, e ciò anche in caso di impugnazione dello stesso, perché la notifica sarebbe inesistente e questa non può essere sanata con la proposizione del ricorso, salvo alcune deroghe di derivazione giurisprudenziale.

Relata di notifica

È la relazione di notificazione, ordinariamente apposta in calce sia sulla copia che sull'originale dell'atto notificato.

Con essa il notificante attesta i fatti avvenuti in sua presenza, la modalità di consegna, le eventuali dichiarazioni ricevute, il luogo e la data di avvenuta notifica

Anche nel caso di notifica diretta per posta c'è la relata di notifica, anche se semplificata: la ricevuta di ritorno dell'AG o dell'A/R.

In altri termini la relata è la dichiarazione resa da un terzo qualificato (pubblico ufficiale= ufficiale giudiziario, messo comunale, agente postale, ecc.) circa l'avvenuta notifica, la data, ecc.

Fa fede fino a querela di falso

Atto pubblico e pubblico ufficiale

2699 c.c. -Atto pubblico - L'atto pubblico è il documento redatto, con le richieste formalità, da un notaio o da altro pubblico ufficiale autorizzato ad attribuirgli pubblica fede nel luogo dove l'atto è formato

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

357 c.p. Nozione del pubblico ufficiale - Agli effetti della legge penale, sono pubblici ufficiali coloro i quali esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa.

Agli stessi effetti è pubblica la funzione amministrativa disciplinata da norme di diritto pubblico e da atti autoritativi e caratterizzata dalla formazione e dalla manifestazione della volontà della pubblica amministrazione o dal suo svolgersi per mezzo di poteri autoritativi o certificativi

La relata è quindi un atto pubblico certificativo

Relata di notifica

L'art. 148 - Relazione di notificazione – elenca gli elementi che devono essere contenuti nella relata di notifica:

*«L'ufficiale giudiziario certifica l'eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e **sottoscritta**, apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto.*

La relazione indica la persona alla quale è consegnata la copia e le sue qualità, nonché il luogo della consegna, oppure le ricerche, anche anagrafiche, fatte dall'ufficiale giudiziario, i motivi della mancata consegna e le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatari»

«Quando vi è contraddizione tra la relazione scritta sulla copia consegnata e quella contenuta nell'originale, valgono per ciascun interessato le attestazioni contenute nella copia notificata (ai sensi dell'art. 168, comma 2 c.p.p., che disciplina la relazione di notificazione in campo penale)

Relata di notifica

L'Ufficiale giudiziario deve redigere la relata di notifica anche in caso di notifica eseguita a mezzo servizio postale.

Art. 1, legge 890/82

«In materia civile, amministrativa e penale, l'ufficiale giudiziario può avvalersi del servizio postale per la notificazione degli atti, salvo che l'autorità giudiziaria disponga o la parte richieda che la notificazione sia eseguita personalmente.

L'ufficiale giudiziario deve avvalersi del servizio postale per la notificazione degli atti in materia civile ed amministrativa da eseguirsi fuori del comune ove ha sede l'ufficio, eccetto che la parte chieda che la notificazione sia eseguita di persona».

Relata di notifica

Art. 3, legge 890/’82

«L'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendo menzione del punto di accettazione dell'operatore postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento .

Presenta al punto di accettazione dell'operatore postale la copia dell'atto da notificare in busta chiusa, apponendo su quest'ultima le indicazioni del nome, cognome, residenza o dimora o domicilio del destinatario, con l'aggiunta di ogni particolarità idonea ad agevolarne la ricerca; vi appone, altresì, il numero del registro cronologico, la propria sottoscrizione ed il sigillo dell'ufficio. Nei casi in cui l'ufficiale giudiziario si avvalga per la notificazione di sistemi telematici, la sottoscrizione è sostituita dall'indicazione a stampa sul documento prodotto dal sistema informatizzato del nominativo dell'ufficiale giudiziario stesso»

Relata notifica A/G

Abbiamo visto che l'art. 12 dell'890 prevede che «Le norme sulla notificazione degli atti giudiziari a mezzo della posta sono applicabili alla notificazione degli atti adottati dalle pubbliche amministrazioni di cui all'*articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165*, e successive modificazioni, da parte dell'ufficio che adotta l'atto stesso». Da qui se ne è desunto che l'atto di accertamento notificato con A/G deve riportare, a cura del funzionario responsabile, una sorta di relata di notifica. Si tratta di tesi non condivisa, perché la relata dell'ufficiale giudiziario serve a dimostrare la notifica, e le modalità seguite, da parte dell'Ufficiale giudiziario. Nel caso di notifica diretta, tale relata è inutile, perché è come se il funzionario responsabile attestasse a se stesso di aver notificato con A/G. Peraltro, anche per l'UG la mancata indicazione della relazione sulla copia dell'anno notificato con A/G non è invalidante, ma rappresenta una mera irregolarità

Relata notifica A/G

Cass 14005/2002 «Invero la Corte di cassazione ha più volte precisato che qualora la notificazione del verbale di contravvenzione sia stata effettuata da un funzionario dell'amministrazione, l'omessa stesura sull'atto della relazione di notifica integra una mera irregolarità, priva di effetti invalidanti. (Cass. civ. SS. UU. 19.7.1995 n 7821; Cass. civ. SS. UU. 29.1.1994 n. 890) tenuto altresì conto che la notifica del verbale di contravvenzione ha raggiunto compiutamente il suo scopo essendo stato portato a conoscenza di Albina Fini.

Pertanto, considerato che è certo che l'atto sia stato spedito da un agente della Polizia municipale e che sia stato recapitato presso la residenza della notificanda, deve ritenersi che l'omessa redazione della relata sull'originale e sulla copia dell'atto costituisca solo un'irregolarità che non incida sulla validità dell'atto.

Relata notifica

Cass. civ. Sez. V, Ord., 14-02-2019, n. 4412

2.2. La questione concerne, in tema di notifica dell'accertamento tributario, effettuata a mezzo del servizio postale, **le conseguenze relative alla mancata apposizione, sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario, della relazione prevista dalla L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 3.**

2.3. L'affermazione della C.T.R. si pone in linea con l'orientamento di questa Corte, secondo cui, in tema di accertamento tributario, qualora la notifica sia effettuata a mezzo del servizio postale, **la fase essenziale del procedimento è costituita dall'attività dell'agente postale**, mentre quella dell'ufficiale giudiziario (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notificazione) ha il solo scopo di fornire al richiedente la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico: pertanto, qualora all'atto sia allegato l'avviso di ricevimento ritualmente compilato, la mancata apposizione sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario della relazione prevista dalla L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 3, non comporta l'inesistenza della notifica, ma una mera irregolarità, **che non può essere fatta valere dal destinatario, trattandosi di un adempimento che non è previsto nel suo interesse** (Cass. n. 14245 del 8/7/2015; Cass. n. 952 del 17/1/2018).

L'omessa riproduzione della relazione di notifica nella copia consegnata al destinatario non comporta, dunque, nè l'inesistenza della notificazione, ove non sorgano contestazioni circa l'esecuzione della stessa come indicata nell'originale dell'atto, nè la nullità, ma solo una mera irregolarità.

3.1. Nel caso di specie, in ogni caso, non potrebbe dichiararsi l'eventuale nullità, in quanto la contribuente ha proposto rituale e tempestivo ricorso avverso la cartella di pagamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, sanando, come correttamente rilevato dalla C.T.R., ogni eventuale nullità, ai sensi dell'art. 156 c.p.c..

Relata notifica

Cass. civ. Sez. V, Ord., 7-02-2019, n. 3637

La ricorrente ribadisce che la compilazione della relata deve avvenire tanto sull'originale, quanto sulla copia dell'atto da consegnare al destinatario, secondo il disposto della L. n. 890 del 1982, art. 3, e che, ai fini della validità e regolarità della notifica, deve farsi riferimento alle risultanze della copia da consegnare al destinatario, con la conseguenza che, quando in detta copia mancano gli elementi necessari della relazione di notificazione, si determina inesistenza dell'atto, anche se sull'originale del medesimo atto la relazione risulti completa dei dati richiesti.....

5.2. L'affermazione della C.T.R. si pone in linea con l'orientamento di questa Corte, secondo cui, in tema di accertamento tributario, qualora la notifica sia effettuata a mezzo del servizio postale, la fase essenziale del procedimento è costituita dall'attività dell'agente postale, mentre quella dell'ufficiale giudiziario (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notificazione) ha il solo scopo di fornire al richiedente la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico: pertanto, qualora all'atto sia allegato l'avviso di ricevimento ritualmente compilato, la mancata apposizione sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario della relazione prevista dalla L. 20 novembre 1982, n. 890, art. 3, non comporta l'inesistenza della notifica, ma una mera irregolarità, che non può essere fatta valere dal destinatario, trattandosi di un adempimento che non è previsto nel suo interesse (Cass. n. 14245 del 8/7/2015; Cass. n. 952 del 17/1/2018).

L'omessa riproduzione della relazione di notifica nella copia consegnata al destinatario non comporta, dunque, né

l'inesistenza della notificazione, ove non sorgano contestazioni circa l'esecuzione della stessa come indicata

nell'originale dell'atto, né la nullità, ma solo una mera irregolarità.

I vizi della notifica

- Irregolarità
- Nullità
- Inesistenza

I vizi della notifica- nullità

Art 160 c.p.c. Nullità della notificazione.

La notificazione è nulla se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia, o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data salva l'applicazione degli *articoli 156 e 157 c.p.c.*

156. Rilevanza della nullità

Non può essere pronunciata la nullità per inosservanza di forme di alcun atto del processo, **se la nullità non è comminata dalla legge.**

Può tuttavia essere pronunciata quando l'atto manca dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo-

La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato.

157. Rilevabilità e sanatoria della nullità.

Non può pronunciarsi la nullità senza istanza di parte, se la legge non dispone che sia pronunciata di ufficio.

Soltanto la parte nel cui interesse è stabilito un requisito può opporre la nullità dell'atto per la mancanza del requisito stesso, ma deve farlo nella prima istanza o difesa successiva all'atto o alla notizia di esso.

La nullità non può essere opposta dalla parte che vi ha dato causa, né da quella che vi ha rinunciato anche tacitamente

I vizi della notifica- nullità

La notificazione è inesistente quanto:

- A) è eseguita da un soggetto che non ne ha il potere;
- B) è effettuata verso un soggetto che non abbia alcun collegamento con il destinatario (Cass. 22642/2007; 621/2007);
- C) è eseguita con modalità assolutamente difformi da quelle previste dalla legge (pec, poste private, fax).

Sanatoria difetto notifica

Cassazione 26 marzo 2014, n. 7078, ad avviso della quale «alla luce della nota giurisprudenza di questa Corte, peraltro consolidatasi in tema di atti impositivi, ma per *eadem ratio* applicabile a tutti gli atti impugnabili indicati il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19 per cui la natura sostanziale e non processuale degli atti in parola non osta all'applicazione di taluni istituti appartenenti al diritto processuale, compreso quello ex art. 156 c.p.c. della sanatoria degli eventuali vizi di notificazione del provvedimento a seguito di proposizione del ricorso contro lo stesso e cioè per raggiungimento dello scopo (cfr., con riferimento agli atti impositivi, Cass. sez. trib. n. 6613 del 2013; Cass. sez. trib. n. 2272 del 2011)».

Sanatoria nullità ed inesistenza

La sanatoria per raggiungimento dello scopo, ovvero la conoscenza dell'atto, che si verifica con l'impugnazione dello stesso, ai sensi del 156 cpc si verifica non solo per le notifiche nulle ma anche per quelle inesistenti (anche se la giurisprudenza sul punto non è del tutto pacifica).

Ma →

Cass. civ. Sez. V, Sent., 07-08-2015, n. 16610

- *Non v'è, invero, alcuna ragione per discostarsi dal consolidato principio di questa Corte, secondo cui **'la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento dell'atto di imposizione fiscale, sicchè la sua nullità** è sanata, a norma dell'art 156 c.p.c., comma 2, per effetto del raggiungimento dello scopo, il quale, postulando che alla notifica invalida sia comunque seguita la conoscenza dell'atto da parte del destinatario, può desumersi anche dalla tempestiva impugnazione, ad opera di quest'ultimo, dell'atto invalidamente notificato"* (Cass. 5057/2015);
- ***nè a diversa conclusione può giungersi ipotizzando una inesistenza della notifica..**, al riguardo, proprio con riferimento alla supposta inesistenza, è stato condivisibilmente precisato che, costituendo (come detto) la notificazione dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria una condizione integrativa dell'efficacia della decisione assunta dall'Ufficio finanziario e non un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento dell'atto, **sia il vizio di nullità della notifica sia quello di inesistenza della stessa sono irrilevanti, ove l'atto, come desumibile nel caso di specie dalla proposta rituale impugnazione, abbia raggiunto lo scopo** (Cass. 654/2014; Cass. 13852/2010).*
- **Orientamento questo recentemente confermato da Cass n. 22540 del 27/9/2017**

Le responsabilità del notificante

Vi sono:

-Responsabilità penali

-Responsabilità civile

Relata di notifica- false attestazioni

La relata di notifica, essendo redatta da un pubblico ufficiale fa fede fino a querela di falso, ed in caso di attestazioni false circa le attività ed i fatti attestati dal notificatore, questi risponderà del reato di falso ideologico ex art. 479 cp - **Falsità ideologica commessa dal pubblico ufficiale in atti pubblici** -: *«Il pubblico ufficiale, che, ricevendo o formando un atto nell'esercizio delle sue funzioni, attesta falsamente che un fatto è stato da lui compiuto o è avvenuto alla sua presenza, o attesta come da lui ricevute dichiarazioni a lui non rese, ovvero omette o altera dichiarazioni da lui ricevute, o comunque attesta falsamente fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità, soggiace alle pene stabilite nell'articolo 476»*

Art. 476 cp- Falsità materiale commessa dal pubblico ufficiale in atti pubblici- *«Il pubblico ufficiale, che, nell'esercizio delle sue funzioni, forma, in tutto o in parte, un atto falso o altera un atto vero, è punito con la reclusione da uno a sei anni.*

Se la falsità concerne un atto o parte di un atto, che faccia fede fino a querela di falso, la reclusione è da tre a dieci anni»

Responsabilità civile

60. Responsabilità del cancelliere e dell'ufficiale giudiziario.

Il cancelliere e l'ufficiale giudiziario sono civilmente responsabili:

- 1) quando, senza giusto motivo, ricusano di compiere gli atti che sono loro legalmente richiesti oppure omettono di compierli nel termine che, su istanza di parte, è fissato dal giudice dal quale dipendono o dal quale sono stati delegati;
- 2) quando hanno compiuto un atto nullo con dolo o colpa grave.

Responsabilità per danni

Tra le responsabilità civili rientra anche quella per danni causati dalla mancata notifica di atti tributari.

Questo è un tema estremamente delicato per i messi comunali, visto che il comune potrebbe essere chiamato al risarcimento del danno cagionato dal proprio messo che non ha notificato nei termini, con conseguente anche ipotesi di responsabilità disciplinare in capo al messo laddove il suo operato sia connotato da negligenza e dolo. Inoltre, laddove il Comune fosse condannato al risarcimento del danno, anche il messo comunale potrebbe essere chiamato a rispondere di danno erariale nei confronti del proprio ente.

ART. 140 Irreperibilità o rifiuto di ricevere la copia (irreperibilità relativa)

Se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o **rifiuto** delle persone indicate nell'articolo precedente, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento

Irreperibilità assoluta

143. Notificazione a persona di residenza, dimora e domicilio sconosciuti. Se non sono conosciuti la residenza, la dimora e il domicilio del destinatario e non vi è il procuratore previsto *nell'articolo 77*, l'ufficiale giudiziario esegue la notificazione mediante deposito di copia dell'atto nella casa comunale dell'ultima residenza o, se questa è ignota, in quella del luogo di nascita del destinatario.

Se non sono noti né il luogo dell'ultima residenza né quello di nascita, l'ufficiale giudiziario consegna una copia dell'atto al pubblico ministero. Nei casi previsti nel presente articolo e nei primi due commi dell'articolo precedente, la notificazione si ha per eseguita nel **ventesimo giorno successivo a quello in cui sono compiute le formalità prescritte**

Assenza temporanea

In tema di notificazioni, l'assenza solo momentanea del destinatario della notificazione nel luogo in cui risiede non preclude la notificazione ai sensi *dell'art. 140 cod. proc. civ.*, che postula l'impossibilità di consegnare l'atto in quel luogo per mere difficoltà di ordine materiale, quali la precaria assenza del notificando e la mancata presenza, l'incapacità o il rifiuto delle persone abilitate *dall'art. 139 cod. proc. civ.* a ricevere tale atto.

Diversamente, la irreperibilità non temporanea rientra nella previsione *dell'art. 143 cod. proc. civ.*, per la cui applicabilità, infatti, non è sufficiente la valutazione soggettiva della persona alla quale l'atto deve essere consegnato, ma è necessaria la **irreperibilità oggettiva**, ovvero l'impossibilità di individuare il luogo di residenza, domicilio o dimora del notificando nonostante l'esperimento delle indagini suggerite nei singoli casi dalla comune diligenza

Cass. civ. Sez. V, Ord. 18-01-2019, n. 1338

La giurisprudenza di legittimità ha, poi, avuto modo di precisare che, per perfezionare la notificazione di un atto di accertamento ad un destinatario "**relativamente**" **irreperibile**, occorre: a) il deposito di copia dell'atto nella casa del Comune in cui la notificazione deve eseguirsi; b) l'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione e dell'ufficio o dell'azienda del destinatario; c) la comunicazione, mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento, dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto di accertamento; d) il ricevimento della lettera raccomandata informativa o, comunque, il decorso del termine di dieci giorni dalla data di spedizione di tale raccomandata.

E' stato, altresì, puntualizzato che le modalità di notificazione dell'atto di accertamento previste dal *D.P.R. n. 600 del 1973* art.60 comma 1, lett. e), sono applicabili, invece, nella diversa ipotesi di "**irreperibilità assoluta**" del destinatario e per il relativo perfezionamento occorre: a) il deposito di copia dell'atto di accertamento, da parte del notificatore, nella casa comunale; b) l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo del medesimo comune; c) il decorso del termine di otto giorni dalla data di affissione nell'albo comunale.

In relazione a quest'ultima modalità di notificazione, è stato evidenziato che lo stato di "irreperibilità assoluta" del destinatario, rende impossibile l'invio della raccomandata informativa dell'avvenuto deposito nella casa comunale, con la conseguenza che la notificazione, in tal caso, non necessita di tale ulteriore adempimento, prescritto per il caso di "irreperibilità relativa", e si perfeziona nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione nell'albo comunale" (Cass. n. 16696 del 2013). Deve essere ribadito, pertanto, il principio per cui: "la notificazione ..., va effettuata secondo il rito previsto *dall'art. 140 c.p.c.*, quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non si sia potuto eseguire la consegna perchè questi, nella circostanza, non è stato ivi rinvenuto, mentre va effettuata secondo la disciplina di cui all'art. 60 cit., lett. e), **quando il messo notificatore non reperisca il contribuente, perchè risulta trasferito in luogo sconosciuto; accertamento, questo, cui il messo deve pervenire dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune**"

(Cass. n. 7268/2002, n. 10189/2003, n. 7655 del 2006; n. 20425/2007, n. 7067/2008, n. 15856/2009, n. 7352 del 2011, n. 14030/2011, n. 5734 del 2015).

----il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario devono svolgere ricerche volte a verificare l'irreperibilità assoluta del contribuente, ossia che quest'ultimo non abbia più nè l'abitazione nè l'ufficio o l'azienda nel Comune già sede del proprio domicilio fiscale". (Cass. n. 2877 del 2018). Si tratta di una verifica in concreto da effettuare caso per caso che è stata eseguita dal giudice del merito.

Irreperibilità assoluta problemi

Il ricorso alla procedura dell'irreperibilità assoluta presuppone un'attività di ricerca dal parte del notificatore.

Se il soggetto risulta residente, ma non compare il nome sul campanello o sulla cassetta postale (non essendoci al obbligo in tal senso) non si può ricorrere tout court alla procedura per i.a.

Il notificatore deve fare indagini ed acquisire informazioni, e di tale attività di ricerca deve esserne dato conto anche nella relazione di notifica.

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord, n. 6765/2019

Questa Corte, in caso di irreperibilità assoluta del contribuente, ha ritenuto che il messo notificatore, prima di procedere alla notifica, deve effettuare nel Comune del domicilio fiscale dello stesso le ricerche volte a verificare la sussistenza dei presupposti per operare la scelta, tra le due citate possibili opzioni, del procedimento notificatorio onde accertare che il mancato rinvenimento del destinatario dell'atto sia dovuto ad irreperibilità relativa ovvero ad irreperibilità assoluta in quanto nel Comune, già sede del domicilio fiscale, il contribuente non ha più nè abitazione, nè ufficio o azienda e, quindi, mancano dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto.

In sostanza, il messo o l'ufficiale giudiziario che procedono alla notifica devono pervenire all'accertamento del trasferimento del destinatario in luogo sconosciuto dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune.

Con riferimento alla previa acquisizione di notizie e/o al previo espletamento delle ricerche, nessuna norma prescrive quali attività devono esattamente essere a tal fine compiute nè con quali espressioni verbali ed in quale contesto documentale deve essere espresso il risultato di tali ricerche, purchè emerga chiaramente che le ricerche sono state effettuate, che sono attribuibili al messo notificatore e riferibili alla notifica in esame.

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord, n. 6765/2019

Nel caso di specie, il contribuente è stato sottoposto alla **misura della custodia cautelare in carcere presso l'istituto penitenziario di** (OMISSIS) in (OMISSIS) dal 23.2.2010 sino al 7.12.2010, allorquando è stato collocato agli arresti domiciliari presso l'abitazione in (OMISSIS).

I due avvisi di accertamento sono stati rispettivamente notificati il 7.12.2010 e il 15.12.2010 ai sensi del *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e*), presso l'indirizzo di residenza del contribuente, in (OMISSIS). Il messo notificatore, ritenuta l'irreperibilità del destinatario sulla base di quanto dichiarato dal portiere dello stabile che aveva riferito che il destinatario si era trasferito altrove, ha depositato gli atti presso la casa comunale di (OMISSIS) e ha affisso contestualmente il relativo avviso all'albo pretorio del Comune di (OMISSIS) "non avendo il destinatario abitazione, ufficio o azienda in questo Comune". Orbene, la CTR, non si è attenuta ai principi sopra richiamati. Ed invero, il giudice di merito ha ritenuto sufficienti, ai fini della configurabilità di una ipotesi di c.d. irreperibilità assoluta, le attività di ricerca svolte presso il portiere dello stabile, il quale si è limitato ad asserire che il contribuente si era trasferito altrove, senza considerare che, stante la genericità di tali affermazioni, sarebbe stata nella specie necessaria un'ulteriore attività di verifica volta ad acclarare se il trasferimento del contribuente fosse avvenuto all'interno del Comune o presso altro Comune, anche mediante l'esame dei registri anagrafici.

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord, n. 6765/2019

Con specifico riferimento al caso di specie, deve peraltro escludersi che il contribuente non fosse più residente nel Comune di (OMISSIS), posto che il predetto, al momento della notifica degli avvisi di accertamento, era **in stato di detenzione in carcere presso** l'istituto penitenziario di (OMISSIS) in (OMISSIS) e successivamente agli arresti domiciliari presso l'abitazione in (OMISSIS).

In proposito, questa Corte (sent. n. 9279 del 1998) ha difatti avuto modo di rilevare che la disciplina dettata dal codice di procedura civile in tema di notificazione di atti non contiene norme specifiche in relazione allo stato di detenzione del destinatario, onde restano applicabili le disposizioni generali, precisando che lo stato di detenzione, risolvendosi in un allontanamento più o meno protratto nel tempo, non comporta la perdita della residenza.

In conclusione sul punto, la CTR ha errato nel ritenere che, **nella specie, ricorresse una ipotesi di c.d. irreperibilità assoluta, vertendosi - di contro - in ipotesi di c.d. irreperibilità relativa.**

Va, poi, osservato che, per le ipotesi di c.d. irreperibilità relativa, correlata al trasferimento nell'ambito dello stesso Comune, la notifica si perfeziona con il compimento delle attività stabilite dall'art. 140 c.p.c. occorrendo, oltre al deposito di copia dell'atto nella casa del comune in cui la notificazione deve eseguirsi, all'affissione dell'avviso di deposito alla porta dell'abitazione o ufficio o azienda del destinatario anche la comunicazione con raccomandata con avviso di ricevimento dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto e il ricevimento della raccomandata informativa - ovvero il decorso del termine di dieci giorni dalla spedizione della detta raccomandata. Diversamente, nelle ipotesi di c.d. irreperibilità assoluta correlata al trasferimento del contribuente in un comune diverso da quello in cui aveva il domicilio fiscale, il *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e*), richiede, oltre al deposito dell'atto nella casa comunale, l'affissione dell'avviso nell'albo ed il decorso del termine di otto giorni dalla data di affissione (Cass. n. 2877 del 2018, cit.).

Orbene, poichè, nella specie, il messo notificatore, attivando il meccanismo notificatorio di cui al *D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, comma 1, lett. e*), non ha effettuato la comunicazione con raccomandata con avviso di ricevimento dell'avvenuto deposito nella casa comunale dell'atto (c.d. raccomandata informativa), la notifica degli avvisi di accertamento è nulla, con conseguenziale nullità anche della cartella di pagamento di cui detti avvisi costituiscono atti presupposti.

Notifica eredi

L'art. 65 del Dpr n. 600/1973 (*Eredi del contribuente*) prevede:

Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa.

La notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente nell'ultimo domicilio dello stesso ed è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui al secondo comma

Norma non applicabile ai tributi comunali in quanto non richiamata, sicché si rendono applicabile le regole codicistiche che prevedono la ripartizione dei debiti ereditari pro quota, ovvero nei limiti della quota ereditaria

752 c.c. . Ripartizione dei debiti ereditari tra gli eredi.

I coeredi contribuiscono tra loro al pagamento dei debiti e pesi ereditari in proporzione delle loro quote ereditarie, salvo che il testatore abbia altrimenti disposto.

754. Pagamento dei debiti e rivalsa .

Gli eredi sono tenuti verso i creditori al pagamento dei debiti e pesi ereditari personalmente in proporzione della loro quota ereditaria e ipotecariamente per l'intero. Il coerede che ha pagato oltre la parte a lui incombente può ripetere dagli altri coeredi soltanto la parte per cui essi devono contribuire a norma *dell'articolo 752*, quantunque si sia fatto surrogare nei diritti dei creditori .

Ciò vuol dire che il Comune deve ripartire il debito tributario tra gli eredi e notificare ad ognuno il proprio «pezzo».

Tuttavia qualche Cass. ha ritenuto applicabile il DPR 600/1973 anche all'Ici→

Notifica eredi

Corte di Cassazione, con sentenza 20 marzo 2015, n. 5622 **in tema di Ici**, ha nuovamente precisato quanto segue: *«con riferimento al secondo motivo, il D.P.R. n. 600 del 1973, recante disposizioni comuni in materia di accertamento di imposte sui redditi» il comma 1 dell'art. 65 stabilisce la solidarietà passiva degli eredi riguardo le obbligazioni tributarie nate anteriormente alla morte del dante causa. Gli eredi sono obbligati, ai sensi del comma 2, a comunicare all'Ufficio finanziario dell'ultimo domicilio fiscale del de cuius, le proprie generalità e il proprio domicilio fiscale. Il comma 4, sempre dello stesso articolo, stabilisce che la notifica degli atti intestati al dante causa, l'Ufficio finanziario, può effettuarla agli eredi in maniera impersonale e collettiva presso l'ultimo domicilio del de cuius. In tal caso la notifica risulta efficace nei confronti degli eredi che, almeno 30 giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione stabilita dal comma 2, oppure quando, comunque, l'ufficio non sia a conoscenza del decesso».* Conforme Corte di Cassazione, sentenza 30 giugno 2010, n. 15460

La notifica con l. 890/1982

Abbiamo visto che è la notifica cui ricorre l'ufficiale giudiziario, ed essa è strutturata pensando a tale figura di notificatore.

Si tratta però di procedura applicabile a tutti gli atti amministrativi, e quindi anche agli atti tributari.

La sua applicazione però richiede adattamenti «interpretativi» allorquando si notifica direttamente, ovvero senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario.

Vediamo la disciplina attuale, come risulta dalle ultime modifiche normative

La notifica con l. 890/1982

1. In materia civile, amministrativa e penale, l'ufficiale giudiziario può avvalersi del servizio postale per la notificazione degli atti, salvo che l'autorità giudiziaria disponga o la parte richieda che la notificazione sia eseguita personalmente.

L'ufficiale giudiziario deve avvalersi del servizio postale per la notificazione degli atti in materia civile ed amministrativa da eseguirsi fuori del comune ove ha sede l'ufficio, eccetto che la parte chieda che la notificazione sia eseguita di persona.

Il servizio deve essere erogato **da operatori postali in possesso della licenza di cui all'articolo 5, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo 22 luglio 1999, n. 261, e deve rispettare gli obblighi di qualità minima stabiliti dall'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni ai sensi della legge 4 agosto 2017, n. 124.**

Liberalizzazione delle notifiche AG di cui parleremo dopo

La notifica con l. 890/1982

7. 3. L'avviso di ricevimento e di documenti attestanti la consegna debbono essere sottoscritti dalla persona alla quale è consegnato il piego e, quando la consegna sia effettuata a persona diversa dal destinatario, la firma deve essere seguita, su entrambi i documenti summenzionati, **dalla specificazione della qualità rivestita dal consegnatario, con l'aggiunta, se trattasi di familiare, dell'indicazione di convivente anche se temporaneo.** Se il piego non viene consegnato personalmente al destinatario dell'atto, l'operatore postale dà notizia al destinatario medesimo dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata. Il costo della raccomandata è a carico del mittente.

4. Se il destinatario o le persone alle quali può farsi la **consegna rifiutano di firmare** l'avviso di ricevimento pur ricevendo il piego, ovvero se il destinatario rifiuta il piego stesso o di firmare documenti attestanti la consegna, il che equivale a rifiuto del piego, l'operatore postale ne fa menzione sull'avviso di ricevimento indicando, se si tratti di persona diversa dal destinatario, il nome ed il cognome della persona che rifiuta di firmare nonché la sua qualità, appone la data e la propria firma sull'avviso di ricevimento che è subito restituito al mittente in raccomandazione, unitamente al piego nel caso di rifiuto del destinatario di riceverlo. **Analogamente, la prova della consegna** è fornita dall'addetto alla notifica nel caso di impossibilità o impedimento determinati da analfabetismo o da incapacità fisica alla sottoscrizione

La notifica con l. 890/1982

8. 1. Se le persone abilitate a ricevere il piego in luogo del destinatario rifiutano di riceverlo, ovvero se l'operatore postale non può recapitarlo per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone sopra menzionate, il piego è depositato entro due giorni lavorativi dal giorno del tentativo di notifica presso il punto di deposito più vicino al destinatario.
2. Per il ritiro della corrispondenza inesitata l'operatore postale di riferimento deve assicurare la disponibilità di un adeguato numero di punti di giacenza o modalità alternative di consegna della corrispondenza inesitata al destinatario, secondo criteri e tipologie definite dall'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni, tenuto conto delle esigenze di riservatezza, sicurezza, riconoscibilità ed accessibilità richieste dalla natura del servizio.
3. In ogni caso, deve essere assicurata la diretta supervisione e responsabilità dell'operatore postale, presso i punti di giacenza o sulle modalità alternative di consegna della corrispondenza inesitata, in relazione alla custodia ed alle altre attività funzionali al ritiro o alla consegna degli invii.

La notifica con l. 890/1982

8.4. Del tentativo di notifica del piego e del suo deposito è data notizia al destinatario, a cura dell'operatore postale, mediante **avviso in busta chiusa** a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento che, in caso di assenza del destinatario, deve essere affisso alla porta d'ingresso oppure immesso nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda. L'avviso deve contenere l'indicazione del soggetto che ha richiesto la notifica e del suo eventuale difensore, dell'ufficiale giudiziario al quale la notifica è stata richiesta e del numero di registro cronologico corrispondente, della data di deposito e dell'indirizzo del punto di deposito, nonché l'espresso invito al destinatario a provvedere al ricevimento del piego a lui destinato mediante ritiro dello stesso entro il termine massimo di sei mesi, con l'avvertimento che **la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al periodo precedente** e che, decorso inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente.

5. **La notificazione si ha per eseguita dalla data del ritiro del piego, se anteriore al decorso del termine di dieci giorni** di cui al comma 4. In tal caso, l'impiegato del punto di deposito lo dichiara sull'avviso di ricevimento che, datato e firmato dal destinatario o dal suo incaricato che ne ha curato il ritiro, è, entro due giorni lavorativi, spedito al mittente in raccomandazione.

La notifica con l. 890/1982

8. 6. Trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata, di cui al comma 4, senza che il destinatario o un suo incaricato ne abbia curato il ritiro, l'avviso di ricevimento è, entro due giorni lavorativi, spedito al mittente in raccomandazione con annotazione in calce, sottoscritta dall'operatore postale, della data dell'avvenuto deposito e dei motivi che l'hanno determinato, dell'indicazione 'atto non ritirato entro il termine di dieci giorni' e della data di restituzione. Trascorsi sei mesi dalla data in cui il piego è stato depositato, il piego stesso è restituito al mittente in raccomandazione con annotazione in calce, sottoscritta dall'operatore postale, della data dell'avvenuto deposito e dei motivi che l'hanno determinato, dell'indicazione 'non ritirato entro il termine di sei mesi' e della data di restituzione. Qualora la data delle eseguite formalità manchi sull'avviso di ricevimento o sia, comunque, incerta, la notificazione si ha per eseguita alla data risultante da quanto riportato sull'avviso stesso.

7. Fermi i termini sopra indicati, l'operatore postale può consentire al destinatario di effettuare il ritiro digitale dell'atto non recapitato assicurando l'identificazione del consegnatario ed il rilascio da parte di quest'ultimo di un documento informatico recante una firma equipollente a quella autografa

La notifica con l. 890/1982

12. Le norme sulla notificazione degli atti giudiziari a mezzo della posta sono applicabili alla notificazione degli atti adottati dalle pubbliche amministrazioni di cui all'*articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni*, da parte dell'ufficio che adotta l'atto stesso

«In tema di accertamento tributario, qualora la notifica sia effettuata a mezzo del servizio postale, la fase essenziale del procedimento è costituita dall'attività dell'agente postale, mentre quella dell'ufficiale giudiziario (o di colui che sia autorizzato ad avvalersi di tale mezzo di notificazione) ha il solo scopo di fornire al richiedente la prova dell'avvenuta spedizione e l'indicazione dell'ufficio postale al quale è stato consegnato il plico: pertanto, qualora all'atto sia allegato l'avviso di ricevimento ritualmente compilato, la mancata apposizione sull'originale o sulla copia consegnata al destinatario della relazione prevista dall'*art. 3 della legge 20 novembre 1982, n. 890*, non comporta l'inesistenza della notifica, ma una mera irregolarità, che non può essere fatta valere dal destinatario, trattandosi di un adempimento che non è previsto nel suo interesse. Sez. V, sent. n. 12010 del 22-05-2006 (ud. del 22-05-2006).

La raccomandata semplice

- La principale modalità di notificazione degli avvisi di accertamento è costituita dalla raccomandata per posta ordinaria con avviso di ricevimento, effettuata direttamente dall'ufficio, con l'avvertenza che le norme che regolano tale modalità di notifica non sono costituite da quelle di cui alla legge n. 890 del 1982, che prevede sì l'utilizzo del servizio postale, ma per il tramite dell'ufficiale giudiziario.
- **Occorre utilizzare il servizio postale universale (Poste italiane) e non un'agenzia privata di recapito (Cass 2922/2015; 26704/2014), come vedremo meglio dopo.**
- Le norme di riferimento sono quelle proprie del servizio postale ordinario, così come già rilevato da Cassazione 6 giugno 2012, n. 9111: *«In tema di notificazioni a mezzo posta, la disciplina relativa alla raccomandata con avviso di ricevimento, mediante la quale può essere notificato l'avviso di liquidazione o di accertamento senza intermediazione dell'ufficiale giudiziario, è quella dettata dalle disposizioni concernenti il servizio postale ordinario per la consegna dei plichi raccomandati»*

La raccomandata semplice

La normativa applicabile, in caso di notifica mediante raccomandata semplice è il decreto 9 aprile 2011 del Ministero delle Comunicazioni.

Se la raccomandata è regolarmente ricevuta ed il destinatario firma la ricevuta, la notificazione è perfezionata, con l'ulteriore precisazione che la ricevuta di ritorno non deve sottostare a particolari formalità, se non quelle previste dal decreto ministeriale.

Secondo Cassazione n. 22572/2012, gli atti dell'ufficiale postale sono assistiti dalla speciale efficacia probatoria prevista dall'art. 2700 c.c., attesa la natura di "atto pubblico" spettante all'avviso di ricevimento della raccomandata, con la conseguente imprescindibile necessità che la prova del contrario sia fornita mediante querela di falso (e non con atto di verifica).

Consegna a soggetto diverso

- Per quanto riguarda l'ipotesi di consegna a soggetto diverso dal destinatario, l'art. 39 del d.m. 9 aprile 2011, prevede che *«Sono abilitati a ricevere gli invii di posta presso il domicilio del destinatario anche i componenti del nucleo familiare, i conviventi ed i collaboratori familiari dello stesso e, se vi è servizio di portierato, il portiere»*. (vi sono differenze rispetto all'art. 139 c.p.c. ed all'art. 7 della legge 890/1982)
- Nel caso di consegna a imprese e società commerciali munite di personalità giuridica, l'art. 40 del d.m. 9 aprile 2011, prescrive che *«Gli invii postali diretti a imprese, o comunque indirizzati presso imprese, sono consegnati, all'indirizzo indicato, al titolare delle stesse o al personale incaricato»*.

Rifiuto del destinatario

Se il destinatario rifiuta di ricevere il plico (art. 33) “la prova della consegna è fornita dall'operatore postale, quale incaricato di pubblico servizio”.

E' ovvio che in tale caso la notifica si è regolarmente perfezionata. Aggiunge altresì l'art. 38 che “l'invio rifiutato dal destinatario è restituito al mittente, accompagnato da conforme attestazione dell'operatore postale quale incaricato di pubblico servizio”.

Cassazione n. 19560 del 24/07/2018 rileva al riguardo:

«Hanno fatto pertanto applicazione dell'art. 2700 c.c., ai sensi del quale l'atto fa piena prova delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale (l'agente postale) aveva attestato essere avvenuti alla sua presenza, cioè la consegna a persona rintracciata in quel luogo e qualificatasi come destinataria, nonché il rifiuto di sottoscrivere, comportamento che nulla toglie alla validità della notificazione (cfr specificamente Cass. n. 2421 del 04/02/2014). Per togliere valore alla prova della notifica, in tal modo ampiamente fornita dal Comune, era quindi indispensabile esperire la querela di falso prevista dall'art. 221 e segg. del codice di procedura civile, restando del tutto irrilevante la denuncia penale».

In tal senso, peraltro, Corte Costituzionale, sent. 175/2018

Assenza del destinatario

- In caso di assenza del destinatario l'agente postale, ai sensi dell'art. 34, è tenuto a tentare per non più di due volte la consegna.
- Nel caso in cui la consegna non riesca, l'agente postale depositerà il plico presso l'ufficio postale lasciando al destinatario un avviso della cosiddetta "giacenza".
- Ai sensi del successivo art. 49 la posta non recapitata rimane in giacenza presso l'ufficio di distribuzione per il tempo di trenta giorni a decorrere dal mancato recapito.
- Se la raccomandata non viene ritirata dal destinatario essa viene restituita al mittente. Anche in questo caso la notifica è regolarmente avvenuta →

Compiuta giacenza= notifica?

- Peraltro il regolamento del servizio di recapito adottato con *D.M. 1 ottobre 2008*, contenente la disciplina del servizio postale ordinario, si limita a prevedere che gli "invii a firma" (tra cui le raccomandate) che non sia stato possibile recapitare per assenza del destinatario o di altra persona abilitata al ritiro vengano consegnati presso l'ufficio postale di distribuzione (art. 24), ove i medesimi rimangono in giacenza per trenta giorni a decorrere dal giorno successivo al rilascio dell'avviso di giacenza (art. 25);
- **nessuna disposizione di detto regolamento contiene** - nè, in considerazione dell'oggetto del regolamento, avrebbe ragione di contenere - **una regola** (analoga a quella dettata in materia di notifiche effettuate a mezzo posta dalla L. n. 890 del 2002, art. 8, comma 4) **sul momento in cui si debba ritenere pervenuto al destinatario un atto che l'agente postale abbia depositato in giacenza presso l'ufficio postale a causa della impossibilità di recapitarlo per l'assenza del medesimo destinatario o di altra persona abilitata.**

Compiuta giacenza= notifica?

Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., 02-02-2016, n. 2047

- Per converso **non appare convincente** la soluzione, adottata nella sentenza gravata, **di ancorare il momento del perfezionamento della notifica al ritiro dell'atto presso l'Ufficio postale**; ciò non solo perchè in tal modo si rimetterebbe al destinatario la scelta del momento da cui far decorrere il termine di impugnazione dell'atto notificato, ma soprattutto perchè il "bilanciamento tra l'interesse del notificante e quello del notificatario" a cui fa riferimento lo stralcio sopra trascritto della sentenza della Corte costituzionale n. 346/98 non consente di comprimere l'interesse del notificatore al punto da consentire al destinatario dell'atto di impedire gli affetti della notifica L. n. 890 del 2002, ex art. 14, omettendo di recarsi a ritirare l'atto presso l'ufficio postale.
- Si ritiene quindi, in definitiva, che il suddetto bilanciamento debba rinvenirsi facendo **applicazione - non diretta ma analogica** - della regola dettata nella L. n. 890 del 2002, art. 8, comma 4, secondo cui "La notificazione si ha per eseguita decorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al comma 2 ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore"; peraltro, poichè il citato regolamento del servizio di recapito adottato non prevede la spedizione di una raccomandata contenente l'avviso di giacenza, ma soltanto, all'art. 25, il "rilascio dell'avviso di giacenza", la regola da applicare per individuare la data di perfezionamento della notifica L. n. 890 del 2002, ex art. 14, in caso di mancato recapito della raccomandata all'indirizzo del destinatario, è quella che la notificazione si ha per eseguita decorsi **dieci giorni dalla data del rilascio dell'avviso di giacenza** (o, nel caso o in cui l'agente postale abbia, ancorchè non tenuto, trasmesso l'avviso di giacenza tramite raccomandata, dalla data di spedizione di quest'ultima), ovvero dalla data del ritiro del piego, se anteriore

Compiuta giacenza

Cass 15834 del 26.06.2017 . Notifica AR -compiuta giacenza- sufficiente deposito

Cass 25952 del 31.10.2017 - notifica accertamenti ICI- raccomanda semplice- valida compiuta giacenza →

1.3. per completezza si rileva che, pur a seguito dell'abrogazione dell'art.11, comma 1, d.lgs. 504 del 1992 per effetto della l.n.296 del 2006, il regime applicabile alla notifica dei tributi locali non è mutato, atteso che l'art.1, comma 161, l.n. 296 del 2006 ha confermato la possibilità di procedere alla notifica a mezzo posta mediante raccomandata A/R, ad ogni modo, tale previsione non è applicabile al caso in esame, atteso che la notifica degli avvisi di cui si discute è stata eseguita nel 2005 e, quindi, prima della modifica normativa sopra indicata;

1.4. non sono pertinenti al caso di specie, invece, le pronunce indicate dal controricorrente che fanno riferimento al diverso regime delle notifiche previste **dal DPR n.600 del 1973** e che impongono il ricorso alle medesime garanzie previste dall'art.140 cod.proc.civ.; come già evidenziato, **tale disciplina non è applicabile nel caso dei tributi locali, a fronte di una espressa previsione derogatoria e volta a semplificare la notifica degli avvisi di accertamento;**

1.5. le osservazioni sopra svolte consentono di affermare che la notifica degli avvisi di accertamento, essendo stata effettuata nel 2005 (richiesta il 15.12.2005, con successivo avviso del 23.12.2005 e **compiuta giacenza maturata il 10.2.2006**) è avvenuta entro il quinquennio e, quindi, la eccepita prescrizione non è maturata neppure con riferimento alla più risalente delle annualità non versate (2000);

Indirizzo non corretto

Nel caso di indirizzo inesistente, inesatto o insufficiente, gli invii sono restituiti al mittente e la notifica non è perfezionata.

Se l'indirizzo è inesatto o insufficiente il plico viene “ugualmente recapitato quando risulta possibile individuare il destinatario effettivo in modo certo e senza particolari difficoltà, altrimenti viene trattato come quello recante un indirizzo inesistente”. La notifica risulterà perfezionata (malgrado l'inesattezza o l'incompletezza dell'indirizzo) solo qualora il piego venga effettivamente recapitato.

Destinatario trasferito o irreperibile

- Se il destinatario risulti trasferito ad altro indirizzo o irreperibile l'art. 35 prevede che “Qualora il destinatario risulti trasferito, gli invii vengono inoltrati al nuovo indirizzo, se individuabile, altrimenti vengono trattati come quelli recanti un indirizzo inesistente.
- Gli invii restituiti al mittente perché non è stato possibile eseguirne il recapito, recano indicazione del motivo del mancato recapito: **destinatario sconosciuto, trasferito, irreperibile, indirizzo inesatto, indirizzo insufficiente**”.
- Anche in tale ipotesi, se l'atto non viene consegnato la notifica si dà come non avvenuta.

Momento in cui si perfeziona la notifica

- Per quanto riguarda il momento di perfezionamento della notifica, rilevante ai fini del rispetto dei termini di decadenza previsti per l'attività di accertamento, in base alla pronuncia della Corte Costituzionale 26 novembre 2002, n. 477, e successivamente per quanto disposto dalla legge n. 263 del 2005, sussiste la scissione degli effetti della notificazione per il notificante ed il notificato:
- per il primo (mittente) la notifica sarà perfezionata nel momento in cui l'atto venga consegnato per la notifica all'ufficio postale;
- per il secondo (destinatario) la notifica risulterà perfezionata quando questi avrà avuto legale conoscenza dell'atto

Notifica di più atti in un'unica busta

Cassazione, ordinanza 8 giugno 2012, n. 9323, rileva, invece, che «a parte il fatto che, per la notifica degli avvisi di accertamento e di liquidazione, il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 11, prevede esclusivamente il ricorso al servizio postale, con invio di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, con conseguente esclusione dell'applicabilità dell'art. 137 c.p.c., e segg. - **non si verifica alcuna violazione nel caso in cui più avvisi siano notificati al contribuente in unico plico, ricorrendo un vizio di nullità della notifica soltanto qualora più atti aventi più destinatari, anche con unico indirizzo, vengano inclusi in unico plico** (Cass. n. 17134 del 2007)».

Corte Costituzionale- Sentenza 175/2018

Fino a poco tempo fa vi era una parte della dottrina che riteneva non possibile notificare gli atti di accertamento con A/R, ritenendo necessaria invece la notifica con AG, pur mancando anche per tale notificazione la relata di un soggetto terzo, anche se la relativa disciplina prevede maggiori cautele.

La questione deve ritenersi oggi definitivamente chiusa a seguito della sentenza della Corte cost. 23 luglio 2018, n. 175, con la quale si è ritenuta legittima la notifica con A/R della cartella di pagamento, espressamente prevista dal Dpr n. 602/1973, proprio come per i tributi comunali.

Si osserva preliminarmente che «*Peraltro, nella materia tributaria una forma di notificazione "diretta", senza l'intermediazione dell'ufficiale giudiziario, era - ed è tuttora - prevista in generale dal citato art. 14 L. n. 890 del 1982, secondo cui la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente può eseguirsi anche a mezzo del servizio postale "direttamente dagli uffici finanziari".*»

Corte Costituzionale- Sentenza 175/2018

«La disciplina speciale recata dalla disposizione censurata, per cui attualmente l'agente per la riscossione può procedere alla notificazione diretta ex art. 26, primo comma, delle cartelle di pagamento, come per anni ha fatto l'esattore, **trova, ancor più che in passato, giustificazione nella natura sostanzialmente pubblicistica della posizione e dell'attività del primo**, il quale, secondo l'espressa previsione dell'art. 24 del D.P.R. n. 602 del 1973, è depositario del ruolo formato dall'amministrazione finanziaria e, per conto di quest'ultima, procede per legge alla riscossione coattiva. **Si tratta, quindi, di un organo indiretto dell'amministrazione finanziaria, cui è delegato l'esercizio di poteri pubblicistici funzionali alla riscossione delle entrate pubbliche**»

Rilevo della conoscenza legale

«Analogamente, nella fattispecie della notifica "diretta" delle cartelle di pagamento, lo **scarto tra conoscenza legale e conoscenza effettiva** è suscettibile di essere riequilibrato per soddisfare l'esigenza di assicurare l'effettiva conoscenza degli atti. Si ha, infatti, che il richiamato canone generale, recato dall'art. 6 (Statuto contribuente) citato, influenza, in termini di interpretazione costituzionalmente orientata, la portata della rimessione in termini, nel senso che **la mancanza, in concreto, di "effettiva conoscenza" dell'atto, per causa non imputabile, può legittimare il destinatario a richiedere la rimessione in termini ai sensi dell'art. 153, secondo comma, cod. proc. civ.- disposizione la cui applicabilità al giudizio tributario è riconosciuta dalla giurisprudenza di legittimità, anche con riferimento alle decadenze ad esse esterne, come l'impugnazione degli atti impositivi** (Corte di Cassazione, sezione sesta civile, sottosezione-T, ordinanza 20 gennaio 2017, n. 1486) – per poter ricorrere avverso la cartella di pagamento, fermi restando gli effetti derivanti dal perfezionamento della notifica per il notificante - agente della riscossione per conto dell'amministrazione finanziaria – in ragione dell'osservanza delle formalità della notificazione "diretta" ex art. 26, primo comma, D.P.R. n. 602 del 1973, **con conseguente rispetto del termine di decadenza per la notifica della cartella di pagamento al contribuente dopo**

Corte Costituzionale –Ordinanza n. 104 del 24 aprile 2019 - Finalmente

«nella fattispecie della notificazione “diretta”, vi è un sufficiente livello di conoscibilità – ossia di possibilità che si raggiunga, per il notificatario, l’effettiva conoscenza dell’atto – «stante l’avvenuta consegna del plico (oltre che allo stesso destinatario, anche alternativamente) a chi sia legittimato a riceverlo, sicché il “limite inderogabile” della discrezionalità del legislatore non è superato e non è compromesso il diritto di difesa del destinatario della notifica»;

che analoghe considerazioni possono svolgersi con riferimento sia alla notifica diretta ad opera degli uffici finanziari, prevista dall’art. 14 della legge n. 890 del 1982, sia a quella contemplata dall’art. 1, comma 161, della legge n. 296 del 2006 per i tributi locali»

FINALMENTE!

Ma v'è di più: Cass. ss.uu. 8416 del 26/3/2019

Sentenza che pone fine al problema della notifica con Poste private, ma che aggiunge anche un ulteriore tassello alla notifica tramite A/R:

«Atteso che, diversamente da quanto affermato dal TSAP nell'impugnata sentenza, il riferimento alle "modalità di cui alla L. 20 novembre 1982, n. 890" va invero inteso **quale mera previsione di un ulteriore strumento di notificazione di cui i soggetti al riguardo abilitati** (e pertanto anche quello gestore del servizio privato) possono avvalersi, decisivo rilievo assume la circostanza che il provvedimento di ordinanza-ingiunzione emanato dall'autorità amministrativa competente secondo le previsioni della L. n. 689 del 1981 ha natura di atto amministrativo (cfr. Cass., 20/9/2006, n. 20401; Cass., 1/6/1993, n. 6088), e non già giudiziario, e non concerne violazioni al Codice della strada, risultando pertanto legittima la relativa notificazione a mezzo servizio di posta privata».

Messo ufficio tributi . L.296/2006

158. Per la notifica degli atti di accertamento dei tributi locali e di quelli afferenti le procedure esecutive di cui al testo unico delle disposizioni di legge relative alla riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, e successive modificazioni, nonché degli atti di invito al pagamento delle entrate extratributarie dei comuni e delle province, ferme restando le disposizioni vigenti, **il dirigente dell'ufficio competente, con provvedimento formale, può nominare uno o più messi notificatori.**

159. I messi notificatori possono essere nominati **tra i dipendenti dell'amministrazione comunale** o provinciale, tra i dipendenti dei soggetti ai quali l'ente locale ha affidato, anche disgiuntamente, la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi e delle altre entrate ai sensi dell'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, nonché tra soggetti che, per qualifica professionale, esperienza, capacità ed affidabilità, forniscono idonea garanzia del corretto svolgimento delle funzioni assegnate, previa, in ogni caso, **la partecipazione ad apposito corso di formazione e qualificazione, organizzato a cura dell'ente locale, ed il superamento di un esame di idoneità.**

160. Il messo notificatore esercita le **sue funzioni nel territorio dell'ente locale** che lo ha nominato, sulla base della direzione e del coordinamento diretto dell'ente ovvero degli affidatari del servizio di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e delle altre entrate ai sensi dell'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e **successive modificazioni. Il messo notificatore non può farsi sostituire né rappresentare da altri soggetti.**

Messo comunale

L'art. 10, comma 1 della legge n. 265/1999, il quale dispone che “*Le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2 , del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, e successive modificazioni, possono avvalersi, per le notificazioni dei propri atti, dei messi comunali, qualora non sia possibile eseguire utilmente le notificazioni ricorrendo al servizio postale o alle altre forme di notificazione previste dalla legge*”.

La norma in questione obbliga i messi comunali a notificare “atti emessi” dagli altri enti, senza distinguere per tipologia di atto.

Qualche messo comunale si rifiuta di notificare le ingiunzioni di pagamento, per le quali però, se emesse dal Comune, vi è obbligo normativo di notifica. Né si può ritenere che prevalga quanto previsto dal preistorico RD n. 639/1910 il quale prevede la notifica tramite ufficiale giudiziario, e ciò per un duplice ordine di ragioni.

-->

Liberalizzazione notifiche

La legge n. 124 del 2017 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza) ha previsto l'apertura al mercato delle notificazioni, a mezzo posta, degli atti giudiziari e delle violazioni del Codice della strada.

La norma sopprime, a decorrere dal 10 settembre 2017, l'attribuzione in esclusiva alla società Poste italiane Spa (quale fornitore del Servizio universale postale) dei servizi inerenti le notificazioni e comunicazioni di atti giudiziari (ai sensi della legge 890/1982) nonché dei servizi inerenti le notificazioni delle violazioni del codice della strada ai sensi dell'art. 201 del Nuovo Codice della strada (D.lgs. n. 285/1992), introducendo nel decreto legislativo 261/1999 le necessarie disposizioni di coordinamento.

A seguito di tale intervento le notificazioni e le comunicazioni sopra indicate potranno essere fornite oltre che dal fornitore del servizio postale universale anche dagli altri operatori postali che, secondo la legislazione vigente, possono fornire singole prestazioni rientranti nel servizio universale, a condizione che siano dotati dell'apposita licenza individuale rilasciata da parte del Ministero dello sviluppo economico.

La disposizione però non è ancora operativamente praticabile →

Cassazione 234 dell'8/1/2018

Secondo l'orientamento di questa Corte, "In tema di contenzioso tributario, la notifica a mezzo posta del ricorso introduttivo del giudizio tributario effettuata mediante un servizio gestito da un **licenziatario**

privato deve ritenersi inesistente, e come tale non suscettibile di sanatoria, atteso che il *D.Lgs. n. 261 del 1999, art. 4, comma 1, lett. a)*, che ha liberalizzato i servizi postali, stabilisce che per esigenze di ordine pubblico sono comunque affidati in via esclusiva alle Poste Italiane s.p.a. le notificazioni a mezzo posta degli atti giudiziari di cui alla *L. n. 890 del 1982*, tra cui vanno annoverate quelle **degli atti tributari sostanziali e processuali**" (Cass. ord. n. 19467/16, 13887/17, Cass. sez. un. 13452/17, 15347/15, 27021/14, ord. n. 2262/13, 3932/11, 11095/08, 20440/06, contra Cass. n. 2922/15, non condivisa dal Collegio, in quanto del tutto marginale nel panorama giurisprudenziale; in proposito, a conferma dell'orientamento consolidato, v. Cass. sez. un. 13453/17).

Appare, inoltre, necessario, per completezza espositiva, dar conto su come incida su tale univoco orientamento e, quindi, sulla decisione della presente controversia, l'entrata in vigore della legge annuale per il mercato e la concorrenza.

La *L. 4 agosto 2017, n. 124*, all'art. 1, comma 57, lett. b) ha disposto, con decorrenza dal 10 settembre 2017, l'abrogazione del *D.Lgs. 22 luglio 1999, n. 261, art. 4*.

Tale abrogazione espressa comporta, quindi, la soppressione dell'attribuzione in esclusiva alla società Poste Italiane S.p.A., quale fornitore del servizio postale universale, dei servizi inerenti le notificazioni e comunicazioni di atti giudiziari, ai sensi della L. n. 890 del 1982 nonché dei servizi inerenti le notificazioni delle violazioni al codice della strada ai sensi del D.Lgs. n. 285 del 1992 art. 201

Detta abrogazione, opera, peraltro, come espressamente sancito dalla succitata norma, con decorrenza dal 10 settembre 2017.

Ciò comporta che alcuna efficacia retroattiva, - dovendosi escludere natura interpretativa alla succitata disposizione -, possa essere riconosciuta a detta abrogazione, secondo il principio generale di cui *all'art. 11 preleggi*, comma 1, in relazione al tempo in cui avvenne la notifica dell'avviso d'accertamento da parte dell'ente impositore avvalendosi di licenziatario privato per il relativo invio raccomandato. →

Cassazione 234 dell'8/1/2018 – Inesistenza notifica agenzia privata

Inoltre, bisogna evidenziare come la *L. n. 124 del 2017, art. 1, comma 57* abbia un contenuto più ampio e debba essere letto in combinato disposto con il comma 58, della citata norma.

Il comma 57, succitato, prevede, infatti, altresì, che al *D.Lgs. n. 261 del 1999, art. 5, comma 2*, è aggiunto, in fine, per quanto qui rileva, il seguente periodo: "il rilascio della licenza individuale per i servizi riguardanti le notificazioni di atti a mezzo della posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla *L. 20 novembre 1982, n. 890 (...)*, deve essere subordinato a specifici obblighi del servizio universale con riguardo alla sicurezza, alla qualità, alla continuità, alla disponibilità e all'esecuzione dei servizi medesimi", stabilendo ancora il successivo comma 58, che "*Entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge (cioè dal 29 agosto 2017) "l'autorità nazionale di regolamentazione di cui al D.Lgs. 22 luglio 1999, n. 261, art. 1, comma 2, lettera uquater)" "determina, ai sensi del predetto D.Lgs. 22 luglio 1999, n. 261, art. 5, comma 4, e successive modificazioni, sentito il Ministero della giustizia, gli specifici requisiti e obblighi per il rilascio delle licenze individuali relative ai servizi di cui al medesimo D.Lgs. 22 luglio 1999, n. 26, art. 5, comma 2, secondo periodo, introdotto dal comma 57, del presente articolo; con la stessa modalità l'Autorità determina i requisiti relativi all'affidabilità, alla professionalità e all'onorabilità di coloro che richiedono la licenza individuale per la fornitura dei medesimi servizi"*.

Ciò induce a ritenere che, fino a quando non saranno rilasciate le nuove licenze individuali relative allo svolgimento dei servizi già oggetto di riserva sulla base delle regole da predisporre da parte dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni (AGCOM) ai sensi della succitata norma, debba trovare ancora conferma l'orientamento sinora espresso in materia dalla giurisprudenza di questa Corte innanzi citato (conf. Cass. 23887/75).

Nel caso di specie, è pacifico tra le parti che il procedimento **di notificazione dell'avviso d'accertamento è stato eseguito tramite agenzia privata**, quindi, con modalità non contemplate dall'ordinamento, con conseguente inesistenza giuridica della relativa notifica (v. anche Cass. sez. un. n. 14916/16).

Il decreto è stato pubblicato il 7/9/2018

MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO

DECRETO 19 luglio 2018

Disciplinare delle procedure per il rilascio delle licenze individuali speciali per l'offerta al pubblico dei servizi di notificazione a mezzo posta di atti giudiziari e comunicazioni connesse e di violazioni del codice della strada. (18A05817) (GU n.208 del 7-9-2018)

Procedura di rilascio delle licenza individuale speciale

Art. 1. Le licenze individuali speciali disciplinate dalla delibera AGCOM 77/18/CONS con la quale è stato approvato il «Regolamento in materia di rilascio delle licenze per svolgere il servizio di notificazione a mezzo posta di atti giudiziari e comunicazioni connesse (legge 20 novembre 1982, n. 890) e di violazioni del codice della strada (art. 201 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285)» - di seguito «Regolamento» - sono classificate nelle seguenti tipologie:

A1 per la notificazione a mezzo posta degli atti giudiziari e delle violazioni del codice della strada, in ambito nazionale;

A2 per la notificazione a mezzo posta degli atti giudiziari e delle violazioni del codice della strada, in ambito regionale;

B1 per la notificazione a mezzo posta di violazioni del codice della strada, in ambito nazionale;

B2 per la notificazione a mezzo posta di violazioni del codice della strada, in ambito regionale.

Cantonata della Cassazione?

Alcune pronunce della Corte di Cassazione hanno però ritenuto che la notifica degli atti di accertamento può avvenire solo mediante il servizio universale di Poste italiane, e non con licenziatari privati. Di diverso avviso, invece, il Mise, che lo scorso 6 dicembre ha risposto ad un licenziatario privato confermando invece la legittimità di tale notifica fin dall'entrata in vigore del D.lgs. n. 58/2011.

Il Mise richiama la delibera dell'Agicom n. 77 del 20 febbraio 2018, con la quale è stato approvato il regolamento per il rilascio delle licenze per la notifica a mezzo posta degli atti giudiziari e delle violazioni al codice della strada, dove si è proprio affrontato il problema dei contrasti giurisprudenziali sorti sulla regolarità delle notifiche di atti amministrativi effettuati con licenziatari privati. Secondo l'Autorità con l'entrata in vigore del D.lgs. n. 58/2011 si è liberalizzato il servizio di spedizione con raccomandata ordinaria e quindi possono essere utilizzati le poste private nei casi in cui il legislatore abbia previsto modalità di notifica diretta. Tale modalità è prevista, si precisa nella delibera, sia per gli atti di accertamento tributari che per atti del contenzioso tributario, per quanto disposto dall'art. 16 del D.lgs. n. 546/1992, che al comma 3 prevede espressamente che la notifica può essere effettuata "anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento".

Cantonata della Cassazione?

Ad avviso dell’Autorità, poi, le pronunce della Corte di Cassazione “si riferiscono ad invii effettuati, e dunque a notificazioni eseguite a mezzo del servizio postale, prima dell’entrata in vigore del decreto legislativo n. 58 del 2011, in un contesto normativo, per come già detto, del tutto differente caratterizzato da un’area di riserva molto più estesa”.

In realtà, la giurisprudenza di legittimità si è occupata non solo di atti di accertamento notificati successivamente al 2011, ma anche di ricorsi notificati con poste private, ritenendo sempre tali notifiche come inesistenti (Cass. n.234/2018, n. 2173/2018, n. 7676/2018, n. 8089/2018), anche se parte della stessa giurisprudenza di legittimità sembra essersi accorta dell’errore, ritenendo necessario “un intervento nomofilattico della sezione ordinaria in punto di persistenza o meno della riserva in favore del fornitore del servizio universale riguardo all’invio raccomandato di atti”, con riferimento ad atti notificati successivamente all’entrata in vigore del D.lgs. n. 58/2011 (Cass. n. 11351/2018, n. 12152/2018).

In realtà, sembra che le prime pronunce di Cassazione abbiano posto sullo stesso piano le raccomandate semplice e le notifiche delle contravvenzioni stradali e quelle degli atti giudiziari ai sensi della legge n. 890/198, rilevando che la liberazione disposta dalla legge n. 124/2017, con decorrenza 10 settembre 2017, coinvolga tutte queste notifiche, tant’è che nelle sentenze si dà della persistenza della riserva a Poste italiane fintanto che non saranno rilasciate le nuove licenze individuali. Con decreto del Mise del 19 luglio 2018 sono state disciplinate le procedure di rilascio delle licenze individuali, ma solo con riferimento ai servizi di notificazione a mezzo posta di atti giudiziari e di violazioni del codice della strada, perché le notifiche con raccomandata ordinaria erano già liberalizzate da sette anni.

La tesi del Mise

Di diverso avviso, invece, il Mise, che lo scorso 6 dicembre ha risposto ad un licenziatario privato confermando invece la legittimità di tale notifica fin dall'entrata in vigore del D.lgs. n. 58/2011.

Il Mise richiama la delibera dell'Agicom n. 77 del 20 febbraio 2018, con la quale è stato approvato il regolamento per il rilascio delle licenze per la notifica a mezzo posta degli atti giudiziari e delle violazioni al codice della strada, dove si è proprio affrontato il problema dei contrasti giurisprudenziali sorti sulla regolarità delle notifiche di atti amministrativi effettuati con licenziatari privati. Secondo l'Autorità con l'entrata in vigore del D.lgs. n. 58/2011 si è liberalizzato il servizio di spedizione con raccomandata ordinaria e quindi possono essere utilizzati le poste private nei casi in cui il legislatore abbia previsto modalità di notifica diretta. Tale modalità è prevista, si precisa nella delibera, sia per gli atti di accertamento tributari che per atti del contenzioso tributario, per quanto disposto dall'art. 16 del D.lgs. n. 546/1992, che al comma 3 prevede espressamente che la notifica può essere effettuata “anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento”.

La tesi del Mise

Ad avviso dell’Autorità, poi, le pronunce della Corte di Cassazione “si riferiscono ad invii effettuati, e dunque a notificazioni eseguite a mezzo del servizio postale, prima dell’entrata in vigore del decreto legislativo n. 58 del 2011, in un contesto normativo, per come già detto, del tutto differente caratterizzato da un’area di riserva molto più estesa”.

In realtà, la giurisprudenza di legittimità si è occupata non solo di atti di accertamento notificati successivamente al 2011, ma anche di ricorsi notificati con poste private, ritenendo sempre tali notifiche come inesistenti (Cass. n.234/2018, n. 2173/2018, n. 7676/2018, n. 8089/2018), anche se parte della stessa giurisprudenza di legittimità sembra essersi accorta dell’errore, ritenendo necessario “un intervento nomofilattico della sezione ordinaria in punto di persistenza o meno della riserva in favore del fornitore del servizio universale riguardo all’invio raccomandato di atti”, con riferimento ad atti notificati successivamente all’entrata in vigore del D.lgs. n. 58/2011 (Cass. n. 11351/2018, n. 12152/2018).

In realtà, sembra che le prime pronunce di Cassazione abbiano posto sullo stesso piano le raccomandate semplice e le notifiche delle contravvenzioni stradali e quelle degli atti giudiziari ai sensi della legge n. 890/198, rilevando che la liberazione disposta dalla legge n. 124/2017, con decorrenza 10 settembre 2017, coinvolga tutte queste notifiche, tant’è che nelle sentenze si dà della persistenza della riserva a Poste italiane fintanto che non saranno rilasciate le nuove licenze individuali.

Le società estinte

D.Lgs. 21-11-2014 n. 175 – art. 28, comma 4

«Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese».

Circa l'efficacia, la Cassazione, sentenza 6743/2015 ha ritenuto che la novella si applica alle sole società estinta dalla data di entrata in vigore del D.lgs. 175 e quindi non possa valere per le società estinte in passato, come invece aveva ritenuto l'AE

2495 c.c. Cancellazione della società

Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese.

Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi [c.c. 31, 2312, 2324]. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società.

Effetti dell'estinzione

L'art. 2495 c.c., come interpretato da consolidata giurisprudenza di legittimità, prevede che la cancellazione dal registro delle imprese comporta l'**estinzione della società**, indipendentemente dalla persistenza o meno di rapporti di debito e credito o di un contenzioso che vede ancora come parte la società estinta. Secondo la giurisprudenza l'effetto estintivo si verifica non solo nei confronti delle società di capitali ma anche per le società di persone.

Con la cancellazione la società non esiste più e quindi non può essere destinataria di atti, compresi quelli impositivi. La responsabilità per i tributi non pagati passa in capo ai soci ed ai liquidatori, secondo le regole dettate dall'art. 2495 c.c.

Problema notifica

La società è uno zombi fiscale, nel senso che sopravvive solo per il fisco. Nella realtà, considerando l'arco temporale di 5 anni, probabilmente la sede legale non esisterà più. Si è ipotizzato una sopravvivenza sia della sede legale che del legale rappresentate. L'Agenzia Entrate ha ritenuto che dal 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del Dlgs. n. 175/2014) *«l'avviso di accertamento contenente la rettifica della dichiarazione della società cancellata dal registro delle imprese sarà emesso nei confronti della società "cancellata" e notificato alla stessa presso la sede dell'ultimo domicilio fiscale in quanto, a tal fine, l'effetto dell'estinzione si produrrà solo dopo cinque anni dalla data della cancellazione»*

La responsabilità dei soci/liquidatori

Si è detto che l'art.2495 dà la possibilità di rivalersi sui soci e su liquidatori con riferimento ai crediti vantanti nei confronti della società e non pagati.

Per agire nei confronti dei soci e liquidatori occorre un credito, certo ed esigibile. Questo vuol dire che occorre notificare un atto di accertamento alla società e solo che dopo questo è divenuto definitivo è possibile attivare la pretesa nei confronti dei soci o liquidatori.

Ovviamente, posso far valere le ragioni creditizie anche con riferimento ad atti di accertamento notificati prima dell'estinzione e divenuti definitivi, perché non impugnati o perché coperti da sentenza passata in giudicato

Problema notifiche

Tuttavia la notifica a società estinta è inesistente, perché effettuata nei confronti di una società giuridicamente inesistente

-> quindi occorre notificare ai soci della società

Devo notificare atti intestati alla società estinta nell'indirizzo dei soci o del liquidatore

Altri ritengono che occorre notificare direttamente l'atto intestato al socio

Cass. sez. un. n. 6070/2013

.Traendo le fila del discorso svolto, in relazione alle questioni per le quali i ricorsi sono stati portati all'esame delle sezioni unite, si possono dunque enunciare i **seguenti principi di diritto**:

"Qualora all'estinzione della società, conseguente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un **fenomeno di tipo successorio**, in virtù del quale: a) le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, essi fossero o meno illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) si trasferiscono del pari ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa, i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, ma non anche le mere pretese, ancorchè azionate o azionabili in giudizio, nè i diritti di credito ancora incerti o illiquidi la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale) il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato".

"La cancellazione volontaria dal registro delle imprese di una società, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società medesima, **impedisce che essa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio**. Se l'estinzione della società cancellata dal registro intervenga in pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo del processo, disciplinato dall'art. 299 c.p.c. e segg., con possibile successiva eventuale prosecuzione o riassunzione del medesimo giudizio **da parte o nei confronti dei soci**. Ove invece l'evento estintivo non sia stato fatto constare nei modi previsti dagli articoli appena citati o si sia verificato quando il farlo constare in quei modi non sarebbe più stato possibile, **l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla società estinta.**"

Responsabilità

I soci di società di persone rispondono illimitatamente con il loro patrimonio del debito della società, anche se questa è estinta

I soci di società di capitali rispondono nei limiti del riparto del bilancio di liquidazione

Attenzione: non è il Comune a dover fornire la prova che il socio abbia ricevuto denaro o beni in assegnazione (peraltro lo si desume dal bilancio di liquidazione scaricabile da Telemaco), ma è il socio a dover fornire la prova circa la limitazione della propria responsabilità

Notifica via pec. DI 193/2016, art. 7-quater, commi 6 e 7

6. All'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«In deroga all'articolo 149-*bis* del codice di procedura civile e alle modalità di notificazione previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta non compatibili con quelle di cui al presente comma, la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati **alle imprese individuali o costituite in forma societaria e ai professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato può essere effettuata direttamente dal competente ufficio con le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo del destinatario risultante dall'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC)**. All'ufficio è consentita la consultazione telematica e l'estrazione, anche in forma massiva, di tali indirizzi. **Se la casella di posta elettronica risulta satura, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio**. Se anche a seguito di tale tentativo la casella di posta elettronica risulta satura oppure se l'indirizzo di posta elettronica del destinatario non risulta valido o attivo, la notificazione deve essere eseguita mediante **deposito telematico** dell'atto nell'area riservata del sito *internet* di Infocamere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, **per la durata di quindici giorni**, l'ufficio inoltre dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico.

Notifica via pec. DI 193/2016

Ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza, la notificazione si intende comunque perfezionata per il notificante nel momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata gli trasmette la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio, mentre per il destinatario si intende perfezionata alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette all'ufficio o, nei casi di cui al periodo precedente, nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito *internet* di Infocamere Scpa. Nelle more della piena operatività **dell'anagrafe nazionale della popolazione residente, per i soggetti diversi da quelli obbligati ad avere l'indirizzo di posta elettronica certificata da inserire nell'INI-PEC, la notificazione può essere eseguita da chi ne faccia richiesta**, all'indirizzo di posta elettronica certificata di cui sono intestatari, all'indirizzo di posta elettronica certificata di uno dei soggetti di cui all'articolo 12, comma 3, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero del coniuge, di un parente o affine entro il quarto grado di cui all'articolo 63, secondo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, specificamente incaricati a ricevere le notifiche per conto degli interessati, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Nelle ipotesi di cui al periodo precedente, l'indirizzo dichiarato nella richiesta ha effetto, ai fini delle notificazioni, dal quinto giorno libero successivo a quello in cui l'ufficio attesta la ricezione della richiesta stessa. Se la casella di posta elettronica del contribuente che ha effettuato la richiesta risulta satura, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni al primo invio. Se anche a seguito di tale tentativo la casella di posta elettronica risulta satura oppure nei casi in cui l'indirizzo di posta elettronica del contribuente non risulta valido o attivo, si applicano le disposizioni in materia di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, comprese le disposizioni del presente articolo diverse dal presente comma e quelle del codice di procedura civile dalle stesse non modificate, con esclusione dell'articolo 149-bis del codice di procedura civile».

Applicabile anche ai Comuni?

7. Le disposizioni di cui al comma 6 si applicano alle notificazioni degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati ai contribuenti effettuate a decorrere dal 1° luglio 2017. Resta ferma per gli avvisi e gli altri atti che per legge devono essere notificati fino al 30 giugno 2017 la disciplina vigente prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.

Due possibili letture

A) norma che regola l'entrata in vigore di quanto disposto dal c. 6→

SOLUZIONE PREFERIBILE

B) norma autonoma, che vale per tutti i tributi in generale

Modifiche al CAD- D.lgs 217/2017

Art. 2. Modifiche all'articolo 2 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82

1. All'articolo 2 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 2 è sostituito dal seguente: «2. Le disposizioni del presente Codice si applicano:

a) **alle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165**, nel rispetto del riparto di competenza di cui all'articolo 117 della Costituzione, ivi comprese le autorità di sistema portuale, nonché alle autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione;

b) **ai gestori di servizi pubblici, ivi comprese le società quotate, in relazione ai servizi di pubblico interesse;**

c) alle società a controllo pubblico, come definite nel *decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175*, escluse le società quotate di cui all'articolo 2, comma 1, lettera p), del medesimo decreto che non rientrino nella categoria di cui alla lettera b).»;

b) il comma 3 è sostituito dal seguente: «3. Le disposizioni del presente Codice e le relative Linee guida concernenti il documento informatico, le firme elettroniche e i servizi fiduciari di cui al Capo II, la riproduzione e conservazione dei documenti di cui agli articoli 43 e 44, il domicilio digitale e le comunicazioni elettroniche di cui all'articolo 3-bis e al Capo IV, l'identità digitale di cui agli articoli 3-bis e 64 si applicano anche ai privati, ove non diversamente previsto.»;

c) al comma 4, le parole «e la fruibilità delle informazioni digitali» sono sostituite dalle seguenti: «e la fruibilità delle informazioni digitali,» e le parole «ai gestori di servizi pubblici ed» sono soppresse;

d) al comma 6, primo periodo, le parole «ispettive e di controllo fiscale,» sono soppresse, dopo le parole «consultazioni elettorali» sono inserite le seguenti: «e, nonché alle comunicazioni di emergenza e di allerta in ambito di protezione civile» e, al secondo periodo, la parola «altresi» è soppressa;

e) dopo il comma 6 è aggiunto il seguente: **«6-bis. Ferma restando l'applicabilità delle disposizioni del presente decreto agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o del Ministro delegato, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabiliti le modalità e i termini di applicazione delle disposizioni del presente Codice alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale.»** → **persistono ancora dubbi vista la modifica per l'AE e l'assenza di norma espressa per noi, ma-→**

Domicilio digitale – Art. 6 D.lgs. 82/2005, come modificato dal 217/2017

Art. 6. Utilizzo del domicilio digitale

1. Le comunicazioni tramite i domicili digitali sono effettuate agli indirizzi inseriti negli elenchi di cui agli articoli 6-bis, 6-ter e 6-quater, o a quello eletto come domicilio speciale per determinati atti o affari ai sensi dell'articolo 3-bis, comma 4-quinquies. Le comunicazioni elettroniche trasmesse ad uno dei domicili digitali di cui all'articolo 3-bis producono, quanto al momento della spedizione e del

ricevimento, **gli stessi effetti giuridici delle comunicazioni a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno ed equivalgono alla notificazione per mezzo della posta salvo che la legge disponga diversamente**. Le suddette comunicazioni si

intendono spedite dal mittente se inviate al proprio gestore e si intendono consegnate se rese disponibili al domicilio digitale del destinatario, salva la prova che la mancata consegna sia dovuta a fatto non imputabile al destinatario medesimo. La data e l'ora di trasmissione e ricezione del documento informatico sono opponibili ai terzi se apposte in conformità alle Linee guida.

1-ter. L'elenco dei domicili digitali delle imprese e dei professionisti è l'Indice nazionale dei domicili digitali (INI-PEC) delle imprese e dei professionisti di cui all'articolo 6-bis. L'elenco dei domicili digitali dei soggetti di cui all'articolo 2, comma 2, lettere a) e b), è l'Indice degli indirizzi della pubblica amministrazione e dei gestori di pubblici servizi, di cui all'articolo 6-ter. L'elenco dei domicili digitali delle persone fisiche e degli altri enti di diritto privato diversi da quelli di cui al primo e al secondo periodo è l'Indice degli indirizzi delle persone fisiche e degli altri enti di diritto privato di cui all'articolo 6-quater.

1-quater. I soggetti di cui all'articolo 2, comma 2, notificano direttamente presso i domicili digitali di cui all'articolo 3-bis i propri atti, compresi i verbali relativi alle sanzioni amministrative, **gli atti impositivi di accertamento e di riscossione e le ingiunzioni di cui all'articolo 2 del regio decreto**

14 aprile 1910, n. 639, fatte salve le specifiche disposizioni in ambito tributario. La conformità della copia informatica del

documento notificato all'originale è attestata dal responsabile del procedimento in conformità a quanto disposto agli articoli 22 e 23-bis.

Le modifiche della notifica via pec

La norma fa riferimento a tutte le pubbliche amministrazioni, i gestori di pubblici servizi e le società a controllo pubblico e cita espressamente i procedimenti di notifica di verbali relativi a sanzioni amministrative, accertamenti tributari e ingiunzioni fiscali, e l'utilizzo dei domicili digitali previsti dall'articolo 3 bis.

Le notifiche sono effettuate agli indirizzi inseriti nei seguenti elenchi:

- articolo 6-bis: INIPEC imprese e professionisti
- articolo 6-ter: Indice degli indirizzi della pubblica amministrazione e dei gestori di pubblici servizi
Indicepa.gov.it
- articolo 6-quater: pubblico elenco dei domicili digitali delle persone fisiche e degli altri enti di diritto privato non tenuti all'iscrizione in albi professionali o nel registro delle imprese, nel quale sono indicati i domicili eletti ai sensi dell'articolo 3-bis, comma 1-bis. La realizzazione e la gestione dell'Indice sono affidate all'AgID, che vi provvede avvalendosi delle strutture informatiche delle Camere di commercio già deputate alla gestione dell'elenco di cui all'articolo 6-bis. Si tratta di un indirizzo online che consentirà di dialogare con la P.A. senza attendere la funzionalità a regime dell'Anagrafe unica della popolazione residente (ANPR). L'indirizzo elettronico adottato da ciascun cittadino sarà, pertanto, l'unico canale di comunicazione con le pubbliche amministrazioni, dove ricevere ogni tipo di notifica e comunicazione, comprese le multe. Il domicilio digitale sarà un indirizzo di PEC o equivalente (servizi di recapito certificato) da dichiarare alla Pubblica Amministrazione. Sarà attivabile tra primavera ed estate 2018. **Per le amministrazioni il domicilio digitale diventerà l'unico utilizzabile per tutti i cittadini che lo avranno eletto mentre i privati potranno scegliere se usarlo o continuare a spedire lettere e raccomandate.**

Le comunicazioni elettroniche trasmesse ad uno dei domicili digitali producono al momento della spedizione e del ricevimento, gli stessi effetti giuridici delle comunicazioni a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno ed equivalgono alla notificazione per mezzo della posta salvo che la legge disponga diversamente.

Le suddette comunicazioni si intendono spedite dal mittente se inviate al proprio gestore e si intendono consegnate se rese disponibili al domicilio digitale del destinatario, salva la prova che la mancata consegna sia dovuta a fatto non imputabile al destinatario medesimo. La data e l'ora di trasmissione e ricezione del documento informatico sono opponibili ai terzi se apposte in conformità alle Linee guida.

Notifiche via pec atti tributari

Se si vuole procedere alla notifica via pec di atti tributari, le regole sono quelle dettate dal CAD

Un supporto operativo può essere dato dal DM Interno 18/12/2017 sulla notifica via pec delle contravvenzioni stradali, e relativa circolare di commento del 20/02/2018.

La prima indicazione del DM è che va escluso **l'addebito delle spese di notificazione a carico del destinatario**

DM 18/12/2017

Art. 4. *Contenuto del documento informatico da notificare*

1. Il messaggio di PEC inviato al destinatario del verbale di contestazione di cui all'art. 2 del presente decreto **deve contenere nell'oggetto** la dizione «**di atto amministrativo relativo ad una sanzione amministrativa prevista dal codice della strada**» ed in allegato:

a) **una relazione di notificazione su documento informatico separato, sottoscritto con firma digitale**, in cui devono essere riportate almeno le seguenti informazioni:

a1) la denominazione esatta e l'indirizzo dell'amministrazione e della sua articolazione periferica che ha provveduto alla spedizione dell'atto;

a2) l'indicazione del responsabile del procedimento di notificazione nonché, se diverso, di chi ha curato la redazione dell'atto notificato;

a3) l'indirizzo ed il telefono dell'ufficio presso il quale è possibile esercitare il diritto di accesso;

a4) l'indirizzo di posta elettronica certificata a cui gli atti o provvedimenti vengono notificati e l'indicazione dell'elenco da cui il predetto indirizzo è stato estratto ovvero le modalità con le quali è stato comunicato dal destinatario;

b) copia per immagine su supporto informatico di documento analogico del verbale di contestazione di cui all'art. 2 del presente decreto, se l'originale è formato su supporto analogico, con attestazione di conformità all'originale a norma dell'*art. 22, comma 2, del CAD*, sottoscritta con firma digitale, ovvero un duplicato o copia informatica di documento informatico del verbale di contestazione con attestazione di conformità all'originale a norma dell'*art. 23-bis del CAD*, sottoscritta con firma digitale;

c) ogni altra comunicazione o informazione utile al destinatario per esercitare il proprio diritto alla difesa ovvero ogni altro diritto o interesse tutelato.

2. Ferme restando le disposizioni del comma 1, gli allegati o i documenti

DM 18/12/2017

Art. 5. *Termini per la notificazione mediante posta elettronica certificata*

1. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni e dei termini indicati nel codice della strada, gli atti di cui all'art. 2 del presente decreto **si considerano spediti**, per gli organi di polizia stradale, di cui all'art. 12 del codice della strada, nel **momento in cui viene generata la ricevuta di accettazione**, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 68 del 2005 **e notificati ai soggetti** di cui all'art. 3 del presente decreto, **nel momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna completa del messaggio PEC**, ai sensi all'art. 6, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica n. 68 del 2005 .
2. **La ricevuta di avvenuta consegna di cui al comma 1 fa in ogni caso piena prova dell'avvenuta notificazione del contenuto del messaggio ad essa allegato.**
3. Qualora la notificazione mediante PEC degli atti di cui all'art. 2 del presente decreto non sia possibile per causa imputabile al destinatario, il soggetto notificante estrae copia su supporto analogico del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati, della ricevuta di accettazione e dell'avviso di mancata consegna, di cui, rispettivamente, agli articoli 6 e 8 del decreto del Presidente della Repubblica n. 68 del 2005 , ovvero di qualsiasi altra documentazione di avviso di mancata consegna, ne attesta la conformità ai documenti informatici da cui sono tratti, ai sensi dell'art. 23, comma 1, del CAD , ed effettua la notifica nei modi e nel rispetto delle forme e dei termini del codice della strada, con oneri a carico del destinatario.
4. Qualora la notificazione mediante PEC non sia possibile per qualsiasi altra causa, la procedura di notificazione avviene nei modi e nel rispetto delle forme e dei termini del codice della strada, con oneri a carico del destinatario.

LA GESTIONE DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

L'oggetto del contenzioso tributario

Tra le varie controversie rientrano nell'ambito del contenzioso tributario quelle riguardanti **tributi comunali e locali** quali l'ICI/IMU, l'imposta comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni, la TOSAP (comunale e provinciale), la TARSU/TERES/TARI, l'imposta di soggiorno, l'imposta di sbarco.

Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni

Le controversie relative alla debenza del **canone** per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche sono di competenza del giudice ordinario, essendo questa entrata di natura patrimoniale.

Atti impugnabili

Art. 19 *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*

1. Il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
 - b) l'avviso di liquidazione del tributo;
 - c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
 - d) il ruolo e la cartella di pagamento;
 - e) l'avviso di mora;
 - e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'*articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*, e successive modificazioni;
 - e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'*articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*, e successive modificazioni;
 - f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell' *art. 2, comma 2*;
 - g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
 - h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
 - i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.
2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l' indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell' *art. 20*.

3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all' atto notificato, ne consente l' impugnazione unitamente a quest' ultimo

Atti impugnabili

In generale la giurisprudenza ha ritenuto impugnabile qualsiasi pretesa avanzata dal Comune, in qualsiasi forma essa sia stata esternalizzata.

Ad esempio è impugnabile l'**avviso bonario Tari**, con il quale in pratica si dà la possibilità al contribuente di anticipare il contenzioso, che diversamente si dovrebbe instaurare avverso l'atto di accertamento.

Non è autonomamente impugnabile, invece, il diniego all'annullamento, totale o parziale, in autotutela, trattandosi di atto meramente discrezionale → conclusione questa, invero, raggiunta dopo diverse, e contrastanti, pronunce della Corte di Cassazione a sezioni unite

Capacità di stare in giudizio

Art. 11 *Capacità di stare in giudizio*

1. Le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata.
2. L'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al *decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300* nonché dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato.
- 3. L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.**

Dubbi interpretativi

La giurisprudenza di legittimità appare non uniforme, ritenendo a volte che il Comune sta in giudizio direttamente mediante il dirigente/Apo, mentre altre volte ha fatto riferimento alla previsione dello Statuto comunale.

Pertanto, se lo Statuto prevede la delibera di giunta che autorizza il Sindaco a resistere o agire in giudizio è meglio farla, questo almeno per i tributi per i quali la normativa non dispone diversamente.

Funzionario IUC

692. Il comune designa il funzionario responsabile a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, nonché la **rappresentanza in giudizio** per le controversie relative al tributo stesso

Ma

703. L'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU.

Quindi il funzionario IMU rappresenta l'ente in giudizio direttamente?

Reclamo/mediazione

L'art. 17-bis del D.lgs. n. 546 del 1992 è stato completamente riscritto, ampliando gli atti soggetti a reclamo. La relazione illustrativa chiarisce che la *ratio* risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflattivi del contenzioso tributario, considerando che il 90% degli atti emessi dagli enti locali è d'importo inferiore ai 20 mila euro e tendendo conto che l'esperienza passata dell'Agenzia delle entrate evidenzia un'alta percentuale di definizione.

Per gli atti notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018 l'importo è stato elevato a 50 mila euro

Qualche dubbio sull'efficacia dello strumento per i tributi comunali!

Reclamo/mediazione

- Il comma 1 prevede, per le controversie di valore non superiore a **20.000/50.000 euro**, che **“il ricorso produce gli effetti di un reclamo”** e **può** contenere anche **una proposta di mediazione** con rideterminazione della pretesa impositiva.
- La norma non pone più, come in passato, limitazioni con riferimento al soggetto che ha emesso l’atto, pertanto sono reclamabili tutti gli atti emessi dagli enti impositori, compresi quelle degli enti locali, dell’agente della riscossione e dei concessionari iscritti all’albo di cui all’art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997.
- Altra importante novità riguarda la possibilità di proporre reclamo anche avverso gli atti catastali, che essendo di valore indeterminabile erano in precedenza esclusi dalla mediazione.

Reclamo/mediazione

Per quanto riguarda il valore della controversia, questa si calcola secondo i criteri dettati dall'art. 12 del D.lgs. n. 546 del 1992, ovvero considerando la sola imposta, al netto di sanzioni ed interessi. Negli atti di irrogazione della sole sanzioni, il valore è dato dall'ammontare di queste.

Nel caso di reclamo cumulativo avverso più atti di accertamento, il valore va calcolato con riferimento ad ogni singolo atto e non alla sommatoria delle imposte di tutti gli atti.

Stesso discorso nel caso del ricorso collettivo avverso più atti notificati a soggetti diversi.

Reclamo/mediazione

- In generale, quindi, va rimarcato che oggetto di mediazione è **qualsiasi atto emesso o non emesso** (come il diniego tacito alla richiesta di rimborso) che sia autonomamente impugnabile. Così, ad esempio, a nulla rileva che per un atto di accertamento comunale sia stata già presentata un'istanza di accertamento con adesione, non andata a buon fine.
- **Va anche precisato che il nuovo istituto non necessita di essere recepito in un regolamento comunale, operando ex lege.**

Reclamo/mediazione

- Il reclamo non è atto diverso dal ricorso, ma **è il ricorso stesso** che assume valore di reclamo e ciò lo si desume espressamente dal comma 1, ma anche dal successivo comma 3 il quale prevede che scaduti i termini concessi per addivenire ad un accordo nella fase pre-processuale, il ricorrente deve costituirsi in giudizio entro 30 giorni, depositando il ricorso/reclamo presso la segreteria della commissione adita.
- **Ciò implica, che il deposito di un ricorso diverso da quello presentato nella fase pre-processuale della mediazione è da ritenersi inammissibile**, stante il divieto generale di integrazione dei motivi del ricorso, possibile solo alle condizioni e con le formalità previste dall'art. 24 del D.lgs. n. 546 del 1992, che ne ammette l'integrazione solo se questi sono conseguenti al deposito di documenti non conosciuti ad opera delle parti o per ordine della commissione, con l'ulteriore precisazione che l'integrazione avviene con le stesse formalità della presentazione del ricorso, e quindi con notifica all'ente impositore.

Reclamo/mediazione

Ulteriore effetto della coincidenza del ricorso con l'atto di reclamo è che questo soggiace a tutte **i requisiti previsti per la presentazione del ricorso e** quindi, ad esempio, per le controversie di importo superiore a 3 mila euro deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico ricevuto, ai sensi dell'art. 18 del D.lgs. n. 546 del 1992.

Ulteriore conseguenza è che al ricorso/reclamo presentato al Comune devono essere **allegati tutti gli atti** che successivamente, in caso di mancato accordo, devono essere depositati in commissione tributarie, ai sensi dell'art. 22 del D.lgs. n. 546 del 1992, ovvero copia dell'atto impugnato e dei documenti che si intende produrre in giudizio. Ovviamente, al Comune possono essere non depositati tanto l'atto impugnato quanto gli altri atti già in possesso del Comune stesso. Infine, il ricorso/reclamo deve essere notificato nei modi previsti dall'art. 20 del D.lgs. n. 546 del 1992.

Reclamo/mediazione

- Il ricorso/reclamo “può” contenere una **proposta di mediazione** formulata dal contribuente con la quale si propone una rideterminazione della pretesa impositiva.
- Si tratta, quindi, di una facoltà e non di un obbligo.
- La normativa non pone limiti specifici, e quindi è potenzialmente **soggetto a mediazione qualsiasi atto emesso dal Comune**, compreso l’atto di irrogazione delle sole sanzioni, il diniego al rimborso, ma anche un atto di contestazione di un omesso o parziale versamento. In altri termini, la norma non richiede, come nel caso dell’accertamento con adesione, l’esistenza di una materia concordabile, stante la finalità deflattiva dell’istituto.

Reclamo/mediazione

•Il comma 2 del nuovo art. 17-bis del D.lgs. n. 546 del 1992 prevede che il ricorso è “**improcedibile**” fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica del ricorso/reclamo. La norma quindi individua un arco temporale entro il quale deve concludersi la fase pre-processuale. Tale termine non è comprimibile né da un rigetto espresso del Comune né, ovviamente, dal deposito del ricorso presso la commissione tributaria. La norma precisa, inoltre, che a tale termine, anche se non processuale, si applica il periodo di sospensione feriale, previsto per il periodo 1-31 agosto.

Reclamo/mediazione

Il comma 3 conferma l'identità tra ricorso e reclamo, prevedendo che il termine di 30 giorni previsto, a pena di inammissibilità, dall'art. 22 del D.lgs. n. 546 del 1992 per il deposito nella segreteria della commissione tributaria adita del ricorso decorre dalla data di scadenza del periodo di 90 giorni. Se il deposito avviene prima del decorso di tale termine, il ricorso è improcedibile e la commissione deve rinviare la trattazione della causa per consentire l'esame, sempre nel periodo di 90 giorni, del reclamo.

Reclamo/mediazione

- Il comma 4 prevede che le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria degli anti reclamabili.
- La norma, opportunamente, prevede che per gli altri enti impositori la previsione si applica “**compatibilmente con la propria struttura organizzativa**”.
- Nella relazione illustrativa si precisa che la scelta di rimettere all'organizzazione interna di ciascun ente l'individuazione della struttura deputata all'esame della trattazione dei reclami è coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica degli enti locali, evitando di imporre vincoli per molti enti impossibili da rispettare, anche a causa delle ridotte dimensioni della maggior parte dei Comuni.
- Circolare A.E. **N.38 del 29/12/2015** «*L'opzione di istituire un soggetto “terzo” deputato all'istruttoria, come previsto per la mediazione civile, è stata esclusa dal legislatore atteso che – come si legge nella relazione illustrativa – **in campo tributario l'istituto del reclamo/mediazione si configura maggiormente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela** nonché più adeguata determinazione dell'ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato, allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice*».

Reclamo/mediazione

Peraltro, va anche evidenziato, per coerenza sistematica delle norme applicabili, che la decisione finale, indipendentemente dall'individuazione di apposita struttura deputata all'esame del reclamo, non può che comunque essere attribuita alla funzionario responsabile d'imposta, visto che a tale soggetto la normativa impone, quantomeno in tema di IUC, la rappresentanza in giudizio dell'ente.

Conseguentemente, nel caso in cui l'ente non individui un'apposita struttura, si ritiene che non sia necessaria l'adozione di atti che attribuiscono la competenza in capo al funzionario responsabile.

Reclamo/mediazione

- Il comma 5 precisa che l'organo destinatario se non intende accogliere il reclamo o la proposta di mediazione, può formula una propria proposta, avendo riguardo:
 - all'eventuale **incertezza delle questioni controverse**;
 - al **grado di sostenibilità della pretesa**;
 - al **principio di economicità dell'azione amministrativa**.
- Questi tre criteri devono orientare la scelta dell'ente, ed in qualche modo rappresentano il contenuto minimo della motivazione con riferimento all'accoglimento della proposta del contribuente, al suo rigetto oppure alla formulazione di una controproposta.
- Sulla portata dei tre criteri possono essere richiamati gli indirizzi forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare 19 marzo 2012, n. 9/E.

Reclamo/mediazione

- La valutazione **dell'incertezza delle questioni controverse** va effettuata tendo conto di un'eventuale consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, anche considerando che l'art. 360-bis del c.p.c. sanziona con l'inammissibilità il ricorso avverso sentenze che hanno deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte di Cassazione, ed il ricorso non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa. Ovviamente, in presenza di giurisprudenza di legittimità contrastante, l'incertezza delle questioni controverse non si concretizza appieno ed occorrerà fare riferimento agli altri due criteri individuati dalla legge.
- In subordine, in assenza di giurisprudenza di legittimità si potrà fare riferimento alla giurisprudenza delle commissioni tributarie, anche se è raro trovare orientamenti consolidati.
- A differenza degli reclami proposti avverso atti dell'Agenzia delle entrate, si ritiene, nell'ambito dei tributi comunali, del tutto influente la presenza di documenti di prassi amministrativa che abbiano fornito indicazioni opposte a quelle assunte dall'ente nell'emissione degli atti, stante la loro non vincolatività.

Reclamo/mediazione

La valutazione del grado di sostenibilità della

pretesa va ricondotta alla capacità dell'ente di

provare e documentare la propria pretesa, anche

considerando l'orientamento giurisprudenziale

formatosi sul tema controverso.

Reclamo/mediazione

- La valutazione del principio di economicità dell'azione amministrativa va effettuata tenendo conto che in generale l'art. 1 della legge n. 241 del 1990 dispone che *«L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario»*.
- L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 9/E del 2012, precisa che il principio di economicità va inteso **non solo come necessità di ottimizzare l'uso delle risorse** economiche **ma anche come ottimizzazione dei procedimenti** e quindi come **impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi**, cercando di realizzare una rapida ed efficiente conclusione della propria attività amministrativa, nel rispetto degli agli principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza.
- Occorre precisare però che tale criterio non intacca minimamente il principio della indisponibilità della pretesa tributaria, giacché un suo utilizzo finalizzato solo ad evitare il contenzioso violerebbe apertamente gli altri principi cui si deve uniformare l'attività amministrativa, primi tra tutti quello della legalità e della imparzialità.**
- Il principio dell'economicità non può rappresentare quindi l'unico elemento su cui si basa la decisione dell'ente locale, salvo casi del tutto eccezionali.

Reclamo/mediazione

- La normativa non impone all'ente locale di formalizzare il proprio **diniego al reclamo o alla mediazione**, pertanto, nel silenzio dell'ente locale, trascorsi i 90 giorni di legge, il contribuente è tenuto ad depositare, nei 30 giorni successivi, il ricorso presso la commissione tributaria.
- Tuttavia, considerando che l'art. 15, comma 2-septies del D.lgs. n. 546 del 1992, prevede, con finalità deflattiva, che nelle controversie reclamabili le spese di giudizio di cui siano maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento, si reputa opportuno formulare un diniego sempre espresso ed adeguatamente motivato, oltre che, se necessario, invitare il contribuente al contraddittorio, all'esito del quale può redarsi apposito verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal proprio difensore

Reclamo/mediazione

•Va anche precisato, sotto il profilo dell'eventuale danno erariale che può derivare dall'accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione, che l'art. 39, comma 10 del DI n. 98 del 2011, dispone che ai rappresentati dell'ente che concludo la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'art. 29, comma 7 del DI n. 78 del 2010, il quale dispone che con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti, per quel che qui interessa, dal **D.lgs. n. 218 del 1997**, dell'art. **48 del D.lgs. n. 546** del 1992, degli artt. 16 e 17 del D.lgs. n. 472 del 1997, la responsabilità di cui all'art. 1, comma 1, della legge n. 20 del 1994 (1) è limitata alle ipotesi di dolo. In altri termini, in base alla normativa richiamata la responsabilità del funzionario responsabile in sede di giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica, con esclusivo riferimento alle valutazioni di diritto e di fatto operate in sede di reclamo e mediazione, **è limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo.**

•(1) La norma dispone che *«La responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali. In ogni caso è esclusa la gravità della colpa quando il fatto dannoso tragga origine dall'emanazione di un atto vistato e registrato in sede di controllo preventivo di legittimità, limitatamente ai profili presi in considerazione nell'esercizio del controllo. Il relativo debito si trasmette agli eredi secondo le leggi vigenti nei casi di illecito arricchimento del dante causa e di conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi».*

Reclamo/mediazione

Il comma 6 disciplina l'esecuzione dell'accordo tra Comune e contribuente. La mediazione si perfeziona con il versamento, entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione, delle somme dovute, o in caso di rateizzazione, della prima rata. La norma richiama espressamente l'art. 8 del D.lgs. n. 218 del 1997, disciplinante le modalità di pagamento dell'accertamento con adesione. Pertanto, in caso di rateizzazione, sono previste un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50 mila euro (ovviamente la rateizzazione in 16 rate non si può verificare) . Nel caso di mancato pagamento delle rate successiva alla prima, il Comune deve procedere alla riscossione coattiva degli importi ancora dovuti, fermo restando che il titolo non è più rappresentato dall'atto di accertamento, che ha perso efficacia col pagamento della prima rata, ma è l'accordo stesso di mediazione.

Reclamo/mediazione

- Nelle controversie avverso una **domanda di rimborso**, l'accordo si perfeziona invece con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo stesso costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Nel caso in cui il Comune non provveda successivamente al rimborso delle somme concordate non è attivabile il giudizio di ottemperanza, che riguarda solo gli obblighi derivanti da una sentenza della commissione tributaria, sicché il contribuente dovrà agire innanzi al giudice ordinario per ottenere un decreto ingiuntivo.
- Il comma 7 accorda in caso di mediazione una riduzione delle sanzioni, applicabili nella misura del **35% del minimo previsto dalla legge, e non di quelle irrogate.**

Riduzione per omessi versamenti: Cass 5205/2012

Premesso che, a quanto è dato desumere dal ricorso e dal controricorso, nella specie i primi giudici, ravvisando la sussistenza di "eccezionali circostanze" nella rilevante contrazione dei consumi vetrificatasi nell'anno 2005, hanno ridotto ai sensi del *D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 1* ("Quando concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo") la sanzione applicata in misura fissa - pari al 30% degli importi non versati - ai sensi del *D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 1* ne segue che la questione in diritto controversa - se cioè il potere discrezionale di riduzione della sanzione previsto dal **Dlgs 472/97 art. 7, comma 4, sebbene - si riferisca al "minimo" edittale, possa essere esercitato, oltre che in relazione a sanzioni determinate nel minimo e nel massimo, anche nel caso in cui la sanzione pecuniaria sia predeterminata, come nel caso di specie, in misura fissa e proporzionale - va risolta alla stregua dei precedenti di questa Corte, ai quali il Collegio intende dare seguito in difetto di nuovi argomenti di rimediazione offerti dalla parte resistente, secondo cui la determinazione della sanzione pecuniaria in misura fissa anzichè variabile secondo un minimo ed un massimo - quale espressione della discrezionalità legislativa, rispondente al principio di ragionevolezza, consistente nella commisurazione proporzionale della "poena" al grado di disvalore sociale attribuito alla condotta sanzionata - **compone la coincidenza in tale misura dei termini massimo e minimo e non impedisce perciò stesso la applicabilità, anche alle sanzioni previste in misura fissa, delle riduzioni consentite per le sanzioni determinate nel "massimo" e nel "minimo"** (cfr. Corte cass. 1 sez. 19.5.1989 n. 2407, in relazione al pagamento in misura ridotta previsto dalla *L. n. 689 del 1981, art. 16*, con riferimento, alternativamente, al massimo od al minimo edittale; id. 3 sez. 2.8.2000 n. 10128, id. 1 sez. 28.6.2006 n. 15001, che specificano come nel caso di facoltà alternativa di riduzione del minimo o del massimo, la misura fissa va identificata con il massimo per non vanificare l'efficacia di deterrenza del sistema sanzionatorio). Pertanto il Giudice di appello non ha fatto corretta applicazione degli enunciati principi di diritto, ribaditi recentemente da questa Corte anche nella specifica materia tributaria, secondo cui "In tema di fruizioni amministrative per violazioni di norme tributarie, la disposizione contenuta nel *D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 7, comma 4* che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce: e la sanzione stessa si applica, in mancanza di specifiche eccezioni, ad ogni genere di sanzioni, comprese quelle che la legge stabilisce in misura proporzionale o fissa, dovendosi in tal caso considerare che il minimo ed il massimo si identificano in detta misura fissa o proporzionale" (cfr. Corte cass. 5 sez. 4.3.2011 n. 5209 in relazione alla sanzione amministrativa in misura proporzionale di cui al *D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 art. 13, comma 1*). La affermazione della applicabilità, alla fattispecie in esame, del potere riduttivo previsto dal *D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 7, comma 4* non consente alla Corte di estendere la indagine, come richiesto dalla resistente nel controricorso, alla sussistenza dei presupposti che legittimano l'esercizio di tale potere, trattandosi di questione di merito non oggetto di discussione nei gradi di merito e sottratta al sindacato di legittimità**

Reclamo/mediazione

- Il comma 8 prescrive la sospensione della riscossione dell'atto reclamabile per tutto il periodo di 90 giorni, precisando che in caso di mancata mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.
- Il comma 9 dispone che le disposizioni recate dall'art. 17-bis s applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai concessionari iscritti di cui al D.lgs. n. 446 del 1997. La precisazione, "**in quanto compatibili**", deriva dalla considerazione che tali soggetti non sempre hanno la disponibilità del tributo preteso con l'atto reclamato, come nel caso, ad esempio, dell'impugnazione di un fermo amministrativo conseguente alla riscossione coattivo di un atto di accertamento notificato dal Comune.

Spese di giudizio

- L'art. 15 viene quasi interamente riscritto per dare attuazione alla legge delega che impone l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca.
- Il nuovo comma 2 precisa che le spese di giudizio possono essere compensate solo nel caso di soccombenza reciproca o se sussistono gravi ed eccezionali ragioni che però deve essere espressamente motivate dal giudice.

Spese di giudizio

- Il comma 2-bis rende espressamente applicabile al processo tributario le disposizioni di cui all'art. 96 c.p.c. in **tema di lite temeraria**, anche se invero l'applicabilità di tale disposizione era stata ammessa per via giurisprudenziale da Cassazione, sez. un. n. 13899 del 2013.
- Dell'art. 96 c.p.c. è richiamato il comma 1 (*“Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave [c.p.c. 220], il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza”*) ed il comma 3, che prevede la possibilità per il giudice di condannare la parte soccombente al pagamento di una somma equitativamente determinata.
- **Il comma 2-ter precisa che le spese di giudizio devono includere anche il rimborso del contributo unificato.**

Spese di giudizio

Il comma 2-quater reca una disposizione innovativa che l'evidente finalità di evitare un abuso delle richieste di tutela cautelare. Con l'ordinanza che decide sulla **sospensiva** la commissione tributaria deve provvedere a liquidare le spese di lite relative a tale fase. La pronuncia sulle spese è efficace anche dopo la sentenza di merito, salvo diversa statuizione espressa in sentenza.

Il comma 2-quinquies conferma che i compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati in base alle tariffe professionali.

Spese di giudizio

- Il comma 2-sexies conferma che nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei concessionari di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997, **se assistiti da propri funzionari**, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la **riduzione del venti per cento** dell'importo complessivo previsto. I parametri per la liquidazione dei compensi degli avvocati sono disciplinati attualmente dal Dm n. 55 del 2014.
- Il comma 2-sexies precisa, poi, con norma di favore per la parte **privata** soccombente, che la **riscossione delle spese di lite avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.**
- Al riguardo sarebbe stato forse più opportuno prevedere non “l'iscrizione a ruolo” ma “la riscossione coattiva”, in modo da fugare ogni dubbio che le spese possano essere pretese mediante ingiunzione di pagamento di cui a regio decreto n. 639 del 1910.

Spese di giudizio

- Il comma 2-*speties* riporta una previsione già prevista dal sostituito art. 17-bis, comma 10. La norma prevede che nelle controversie soggette al reclamo le spese di giudizio sono maggiorate del 50 per cento. Nella relazione illustrativa al D.lgs. n. 156 del 2015 si precisa che la maggiorazione è prevista a titolo di rimborso delle spese sostenute per la fase del procedimento amministrativo ed ha la finalità di incentivare la mediazione e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria *ante causam*.
- Il comma 2-*octies*, prevede, con finalità deflattiva, che nel caso in cui sia stata formulata una proposta conciliativa non accettata dall'altra parte, senza giustificato motivo, le spese sono a carico di quest'ultima parte, se il riconoscimento delle sue pretese risultino inferiori alla proposta conciliativa ricevuta. Il medesimo comma prevede che nel caso d'intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo diverso accordo delle parti.

Sospensione del processo

L'art. 39 del D.lgs. n. 546 del 1992 viene modificato per recepire un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità in base al quale anche al processo tributario si applica la sospensione per pregiudizialità di cui all'art. 292 c.p.c.. La Corte, con sentenza 15 maggio 2006, n. 11181 ha ritenuto anche che la sospensione per pregiudizialità deve sempre essere concessa dal giudice, anche d'ufficio nel caso in cui non sia stata espressamente richiesta dalle parti. La necessità di sospendere il processo tributario si presenta soprattutto allorquando il contribuente impugna atti di accertamento Ici/Imu che si fondano su una rendita catastale impugnata. Cassazione, ordinanza 10 gennaio 2014, n. 421 ha nuovamente confermato *“che tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del territorio in ordine all'impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile e la controversia, che oppone lo stesso contribuente al Comune, avente ad oggetto l'impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ., fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione sulla liquidazione dell'imposta”*

Sospensione dell'atto impugnato

- Diverse sono le modifiche recate alla disciplina sulla sospensione dell'atto impugnato.
- La prima modifica riguarda il comma 2 nella parte in cui prevede che il Presidente in caso di eccezionale urgenza può disporre con decreto motivato la sospensione dell'atto. Con la previgente disciplina la sospensione per eccezionale urgenza era decisa con il medesimo decreto di fissazione dell'udienza collegiale cui è rimessa comunque la decisione sulla sospensione fino alla decisione di merito. Con la modifica recata dal D.lgs. n.156 del 2015 il Presidente può disporre la sospensione con decreto motivato diverso da quello di fissazione dell'udienza di trattazione.
- Il comma 4 prevede ora che **all'esito dell'udienza sulla sospensiva la decisione in merito all'accoglimento o al rigetto dell'istanza deve essere adottato con ordinanza il cui dispositivo deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.**

Sospensione dell'atto impugnato

Il comma 5 modifica la disciplina relativa alla garanzia cui può essere subordinata la concessione della sospensiva. In luogo della fideiussione bancaria o assicurativa la garanzia deve essere prestata con le modalità previste nel novellato art. 69, la cui entrata in vigore è però subordinata all'emanazione del decreto ministeriale ivi previsto. Nelle more dell'emanazione continuerà ad applicarsi la disciplina oggi vigente.

Il nuovo comma 8-bis prevede **che durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.**

La relazione illustrativa precisa che si tratta del tasso di cui all'art. 6 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 21 maggio 2009, relativo agli interessi dovuti per ritardato pagamento, che all'art. 4 prevede per la sospensione amministrativa l'applicazione di un tasso di interesse annuo del 4,5%. **(si dovrebbe applicare anche ai tributi comunali, anche se in altri parti la normativa ha previsto l'applicazione del tasso d'interesse previsto dalle singole leggi d'imposta).**

Sospensione CTR

In realtà già ammessa in via giurisprudenziale (sentenza 26 aprile 2012, n. 109).

Nuovo 52 - La sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale

L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione **dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.**

Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69 comma 2.

Sospensione Cassazione

- Nuovo art. 62-bis - Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione
- La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.
- Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.
- In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.
- Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.
- La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis.
- La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante **non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza.»;**

SOSPENSIONE SENTENZA OGGETTO DI REVOCAZIONE

All'art. 65 del D.lgs. n. 546 del 1992 è inserito il nuovo comma 3-bis che permette alle parti di presentare istanza di sospensione della sentenza oggetto del giudizio di revocazione, alla stessa stregua di quanto previsto dall'art. 52 per le sentenze di primo grado.

In tal modo si è attuato il criterio direttivo contenuto nella legge delega che prevede l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario.

PARTE 2

Le novità per il 2019/2020

Decreto crescita – DL 34/2019, convertito con legge n. 58/2019

***Tante novità per i Comuni, ma di difficile
comprensione, in termini di ratio e logica***

Società Agricole

Art. 16-ter. – (Interpretazione autentica in materia di IMU sulle società agricole) –

*1. Le agevolazioni tributarie riconosciute ai fini dell'imposta municipale propria, **alle condizioni previste dal comma 2 dell'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, si intendono applicabili anche alle società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99. La presente disposizione ha carattere interpretativo ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212.***

Sembra quasi che il legislatore abbia voluto anticipare un possibile intervento non gradito delle sezioni unite della Corte di Cassazione per comporre un contrasto interpretativo attualmente in essere. Si può anche accettare che la giurisprudenza di merito fornisca quotidianamente soluzioni ondivaghe, forse anche dovute al fatto che le Commissioni tributarie non sono composte da giudici professionali, ma alla lunga non è facilmente tollerabile che anche il giudice di legittimità abbia da tempo smarrito la propria funzione nomofilattica.

Società Agricole

Peraltro si tratta di norma contraddittoria e mal scritta.

La precisazione che le agevolazioni si applicano anche alle società alle «condizioni» previste dall'art. 13 potrebbe portare a dire che occorre anche per le società l'iscrizione alla previdenza agricola, ma questo pare assurdo.

Altra condizione prevista dall'art. 13 è la conduzione diretta del fondo da parte del soggetto passivo.

Si tratta di condizione che non è, anche dopo la norma di interpretazione autentica, rispettata nel caso di cd che conducono il terreno per il tramite della società, anche se costituita da loro stessi... quindi ci potrebbe essere un coda di contenzioso, per chi ha voglia di portare avanti battaglie che potrebbero però essere interrotte dal solito intervento normativo, come già accaduto in passato per i fabbricati rurali, per i coadiuvanti agricoli ed oggi con le società agricole.....

Decreto crescita in corso di conversione tante (brutte) novità

Articolo 3-ter. (**Termini per la presentazione delle dichiarazioni relative all'imposta municipale propria e al tributo per i servizi indivisibili**)

1. All'articolo 13, comma 12-ter, primo periodo, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, concernente la dichiarazione relativa all'imposta municipale propria (IMU), le parole: « 30 giugno » sono sostituite dalle seguenti: « 31 dicembre ».

2. All'articolo 1, comma 684, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, concernente la dichiarazione relativa al tributo per i servizi indivisibili (TASI), le parole: « 30 giugno » sono sostituite dalle seguenti: « 31 dicembre ».

Qual è la ratio? Dov'è la semplificazione?

Si perdono 6 mesi di accertamento

Applicabile già dal 2019-→ Risoluzione MEF n. 2 del 6 agosto 2019

Risoluzione MEF n. 2 del 6 agosto 2019

«Tuttavia, viene altresì evidenziato che dalla lettura della norma in questione, intervenuta sul comma 684 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, emergerebbe che detti termini sarebbero stati modificati non solo per l'IMU e per la TASI ma anche per la tassa sui rifiuti (TARI), poiché il comma in parola riguarda l'imposta unica comunale (IUC) che racchiude i tre tributi appena menzionati.

Pertanto, nel quesito si perviene alla conclusione che anche le dichiarazioni relative alla TARI slitterebbero al 31 dicembre»

Al riguardo, da una lettura sistematica delle norme appena richiamate emerge che la modifica dei termini di presentazione della dichiarazione riguarda esclusivamente l'IMU e la TASI e non anche la TARI.,,,,,,

Ed invero, se da un lato quanto osservato nel quesito presenta un suo fondamento, poiché l'art. 3-ter in esame incide sul comma 684 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, che contempla la dichiarazione IUC e quindi anche la dichiarazione TARI, dall'altro non si può tralasciare di considerare la volontà del Legislatore, manifestata proprio nel medesimo art. 3-ter sia nella rubrica, laddove si riferisce espressamente ai *“Termini per la presentazione delle dichiarazioni relative all'imposta municipale propria e al tributo per i servizi indivisibili”* sia nel testo della norma, quando dispone esplicitamente ed esclusivamente solo per l'IMU e per la TASI lo slittamento del termine di presentazione della dichiarazione dal 30 giugno al 31 dicembre.

Per cui, in conclusione, si ritiene che il termine di presentazione della dichiarazione TARI rimanga fermo al 30 giugno **o al diverso termine stabilito dal comune nell'ambito dell'esercizio della propria potestà regolamentare**, mentre solo le dichiarazioni relative all'IMU e alla TASI debbano essere presentate entro il nuovo termine del 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è sorto il presupposto impositivo. (**tutti i termini di dichiarazione non sono in deroga all'art. 52!**)

Nuovi termini di presentazione della dichiarazione e ravvedimento

L'art. 13 lettera b) del 472/97 prevede che:

(la sanzione è ridotta) ... ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore

Il tema risente delle divergenze interpretative sulla natura della dichiarazione Imu. Da un lato, IFEL, con Nota di lettura del 19 gennaio 2015, ha ritenuto che la dichiarazione IMU è dichiarazione episodica, anche se con effetto ultrattivo, e non periodica e questo comporta che il ravvedimento lungo possa essere effettuato entro un anno dall'omissione.

Dall'altro lato, il Ministero delle finanze (si veda Risoluzione n. 1/DF del 29 aprile 2013), in ragione dell'effetto pluriennale della dichiarazione, ha ritenuto che questa sia periodica, sicché il ravvedimento lungo sarebbe possibile entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

Pertanto, ad avviso del Ministero delle finanze, ad esempio, tanto l'acconto 2018 tanto il saldo 2019 possono essere oggetto di ravvedimento entro il prossimo 31 dicembre 2019.

Seguendo l'interpretazione di IFEL, al contrario, l'acconto 2018 non è più ravvedibile, mentre il saldo 2018 può essere ravveduto entro il prossimo 16 dicembre.

Esenzione tasi immobili merce

Art. 7-bis. *Esenzione dalla TASI per gli immobili costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita* ⁽³¹⁾

1. Al comma 678 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «A decorrere dal **1° gennaio 2022**, sono esenti dalla TASI i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati».

2. Agli oneri derivanti dall'attuazione del comma 1, pari a 15 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2022, si provvede mediante corrispondente utilizzo delle maggiori entrate derivanti dal presente decret

Immobili in comodato e locati a canone concordato

Articolo 3-quater. (Semplificazioni per gli immobili concessi **in comodato d'uso**)

All'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 3, lettera 0a), le parole: « **ai fini dell'applicazione delle disposizioni della presente lettera, il soggetto passivo attesta il possesso dei suddetti requisiti nel modello di dichiarazione di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23;** » **sono soppresse**; b) al **comma 6-bis è aggiunto**, in fine, il seguente periodo: « **Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente comma, il soggetto passivo è esonerato dall'attestazione del possesso del requisito mediante il modello di dichiarazione indicato all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, nonché da qualsiasi altro onere di dichiarazione o comunicazione** ». Ovviamente in sede di accertamento il Comune può chiedere di esibire tutta la documentazione necessaria alla verifica della spettanza del diritto

6-bis. Per gli **immobili locati a canone concordato** di cui alla *legge 9 dicembre 1998, n. 431*, l'imposta, determinata applicando l'aliquota stabilita dal comune ai sensi del comma 6, è ridotta al 75 per cento.

Si complica ulteriormente l'attività di controllo da parte dei comuni!

Si ritiene che rimanga ferma la possibilità di prevedere comunicazioni ai fini del riconoscimento di aliquote agevolate stabilite dal Comune.

Publicazione delle delibere regolamentari

Articolo 15-bis. (Efficacia delle deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali)

1. All'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 15 è sostituito dal seguente: « 15. A decorrere **dall'anno di imposta 2020, tutte le delibere regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie dei comuni** sono inviate al Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze, esclusivamente per via telematica, mediante inserimento del testo delle stesse nell'apposita sezione del portale del federalismo fiscale, per la pubblicazione nel sito informatico di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360. Per le delibere regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie delle province e delle città metropolitane, la disposizione del primo periodo si applica a decorrere dall'anno d'imposta 2021»;

;

Pubblicazione delle delibere regolamentari

Articolo 15-bis. (Efficacia delle deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli enti locali)

b) dopo il comma 15 sono inseriti i seguenti: « 15-bis. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, sentita l'Agenzia per l'Italia digitale, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabilite **le specifiche tecniche del formato elettronico da utilizzare** per l'invio telematico di cui al comma 15, in modo tale da consentire il prelievo automatizzato delle informazioni utili per l'esecuzione degli adempimenti relativi al pagamento dei tributi, e sono fissate le modalità di attuazione, anche graduale, dell'obbligo di effettuare il predetto invio nel rispetto delle specifiche tecniche medesime.

I 90 giorni scadevano il 26 settembre

Efficacia delle delibere regolamentari e tariffarie

15-ter. A decorrere dall'anno di **imposta 2020**, le delibere e i regolamenti concernenti i tributi comunali **diversi** dall'imposta di soggiorno, dall'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), dall'imposta municipale propria (IMU) e dal tributo per i servizi indivisibili (TASI) **acquistano efficacia dalla data della pubblicazione** effettuata ai sensi del comma 15, a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 28 ottobre dell'anno a cui la delibera o il regolamento si riferisce; a tal fine, il comune è tenuto a effettuare l'invio telematico di cui al comma 15 entro **il termine perentorio del 14** ottobre dello stesso anno. **I versamenti dei tributi** diversi dall'imposta di soggiorno, dall'addizionale comunale all'IRPEF, dall'IMU e dalla TASI **la cui scadenza è fissata dal comune prima del 1° dicembre di ciascun anno** devono essere effettuati sulla base degli atti applicabili per l'anno precedente. I versamenti dei medesimi tributi la cui scadenza è fissata dal comune in **data successiva al 1° dicembre di ciascun anno** devono essere effettuati sulla base degli atti pubblicati entro il 28 ottobre, **a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno**, con eventuale conguaglio su quanto già versato. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 28 ottobre, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente.

versamenti

I versamenti dei tributi diversi dall'imposta di soggiorno, dall'addizionale comunale all'IRPEF, dall'IMU e dalla TASI la cui scadenza è fissata dal comune prima del 1° dicembre di ciascun anno devono essere effettuati sulla base degli atti applicabili per l'anno precedente. I versamenti dei medesimi tributi la cui scadenza è fissata dal comune in data successiva al 1° dicembre di ciascun anno devono essere effettuati sulla base degli atti pubblicati entro il 28 ottobre, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio su quanto già versato

Il dubbio che mi pongo è che la norma fa riferimento ai tributi la "cui scadenza è fissata dal comune", prima del 1° dicembre.

Ne dovrei desumere che per i tributi la cui scadenza è fissata per legge prima del 1° dicembre posso applicare le tariffe deliiberate anche prima. Questo si può verificare per l'imposta di pubblicità e la tosap, sempre che il Comune non abbia regolamentato una diversa data. Ma se anche, ad esempio, il Comune ha previsto che l'imposta di pubblicità invece che il 31 gennaio si paga il 31 marzo, comunque sia per la pubblicità temporanea e il diritto sulle affissioni posso applicare già le tariffe approvate per l'anno. Rimarrebbe il problema dell'eventuale spostamento, che potrebbe essere superato, modificando il regolamento e portando la scadenza a quella di legge.

Diverso è il discorso per la Tari, per la quale le scadenze sono fissate dal comune. In questo caso dovrei comunque prevedere una rata dopo il 1° dicembre, anche per poter imputare nell'anno l'intera entrata. Rimane comunque il dubbio che impropriamente viene che la rata successiva al 1° dicembre rappresenti il saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, indicazione che non può essere valida per la Tari, perchè quanto dovuto può essere influenzata anche da eventi successivo, ad esempio, al 20 dicembre.

Rimane sempre il fatto che i termini di versamento non sono previsti in deroga all'art. 52, e quindi, almeno per la Tari il Comune potrebbe regolamentare come vuole, anche in deroga alla nuova disposizione.....

Delibere imposta di soggiorno e contributo di sbarco

15-quater. A decorrere dall'anno di imposta 2020, i regolamenti e le delibere di approvazione delle tariffe relativi all'imposta di soggiorno e al contributo di sbarco di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, al contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché al contributo di cui all'articolo 1, comma 1129, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, **hanno effetto dal primo giorno del secondo mese successivo a quello della loro pubblicazione effettuata ai sensi del comma 15.** Il Ministero dell'economia e delle finanze provvede alla pubblicazione dei regolamenti e delle delibere di cui al periodo precedente entro i quindici giorni lavorativi successivi alla data di inserimento nel portale del federalismo fiscale.

Abrogazione art. 52, c. 2 del d.lgs. 446/1997

Il comma 2 dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, è abrogato:

Il comma 2 dell'articolo in esame abroga di conseguenza il comma 2 dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, in materia di potestà tributaria delle province e dei Comuni, ai sensi del quale i regolamenti in materia di entrate sono approvati con deliberazione del Comune e della Provincia non oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione e non hanno effetto prima del 1° gennaio dell'anno successivo. Va comunque ricordato che l'obbligo di deliberare variazioni di aliquota o di regolamento applicabili nell'anno di riferimento entro il termine previsto dalla legge per la deliberazione del bilancio di previsione resta in vigore per effetto del co. 169 della legge finanziaria per il 2007 (l. n. 296 del 2006, art. unico), che ne autorizza gli effetti a decorrere dal 1° gennaio dell'anno stesso.^{(197) (202)}]

Regolarità tributaria

Articolo 15-ter. (Misure preventive per sostenere il contrasto dell'evasione dei tributi locali)

1. Gli enti locali competenti al rilascio di licenze, autorizzazioni, concessioni e dei relativi rinnovi, alla ricezione di segnalazioni certificate di inizio attività, uniche o condizionate, concernenti attività commerciali o produttive possono disporre, con norma regolamentare, che il rilascio o il rinnovo e la **permanenza in esercizio** siano subordinati alla verifica della regolarità del pagamento dei tributi locali da parte dei soggetti richiedenti.

La disposizione attribuisce ai Comuni **la possibilità**, da esercitarsi con specifico regolamento, di subordinare il rilascio di licenze, autorizzazioni, concessioni e dei relativi rinnovi, alla ricezione di SCIA, uniche o condizionate, concernenti attività commerciali o produttive alla verifica della regolarità del pagamento dei tributi locali da parte dei soggetti richiedenti. La norma dispone, altresì, che anche “la permanenza in esercizio” sia subordinata al regolare pagamento dei tributi comunali.

L'applicazione della disposizione normativa richiede necessariamente una condivisione della proposta regolamentare tra vari Uffici comunali, ed in particolare tra l'ufficio tributi, chiamato a verificare l'esistenza di tributi non pagati, e gli uffici preposti al rilascio dei provvedimenti richiamati in norma. In particolare, la funzione del regolamento è quella di disciplinare tutto il processo, individuando le competenze dei singoli uffici, data la struttura organizzativa dell'ente. Pertanto l'articolato regolamentare proposto andrà adattato alle singole realtà territoriali.

Regolarità tributaria

Si ritiene, considerata la gravità delle conseguenze previste, che l'applicazione debba essere guidata dalla prudenza e dalla necessità di favorire il pagamento, senza alcun intento inutilmente vessatorio o stringente.

La disposizione fa riferimento alla “regolarità del pagamento dei tributi locali”. La mancata regolarità non potrà essere desunta dalla semplice mancanza di un pagamento ritenuto dovuto dall'ente, ma dovrà risultare da un atto di accertamento definitivo.

Pertanto, si ritiene, che in presenza di atti di accertamento impugnati, con sentenza ancora non definitiva, non si potrà contestare l'assenza di regolarità richiesta dalla normativa. In altri termini, l'assenza di regolarità si verifica allorquando il richiedente non ha proceduto al pagamento di atti di accertamento definitivi o coperti da sentenza passata in giudicato. La semplice verifica della sussistenza di pagamenti non effettuati, ma ancora non accertati con provvedimento dell'ente, quindi, non può dar luogo ad una verifica negativa di regolarità. Tale lettura è peraltro coerente con la previsione contenuta nell'art. 80, comma 4, d.lgs. 50/2016 (Codici dei contratti pubblici) che prevede l'esclusione dalle procedure d'appalto in caso di violazioni gravi, definitivamente accertate rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse, incluse quelle locali. La stessa disposizione normativa precisa che costituiscono violazioni definitivamente accertate quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione.

Regolarità tributaria

Si precisa che l'applicabilità della causa di esclusione prevista dal quarto comma dell'art. 80 anche in caso di violazioni relative ai tributi comunali è stata confermata dall'ANAC, con parere n. 2211 dell'11 gennaio 2019.

Se ai fini dell'esclusione dalle procedure d'appalto oggi la violazione si considera grave se i tributi non pagati sono di importo superiore a 5.000 euro, ai fini dell'applicazione della disposizione in commento spetterà al regolamento comunale stabilire l'ammontare complessivo dei tributi non pagati che innesca le misure inibitorie.

Inoltre, occorrerà anche considerare le ipotesi di accertamenti non pagati, ma oggetto di rateizzazione, prevedendo, ad esempio, che la regolarità fiscale viene meno a seguito del mancato pagamento di una o due rate consecutive, o comunque nel caso di decadenza del beneficio della rateizzazione, in base alle specifiche norme regolamentari comunali.

Parimenti, sempre al fine di favorire il pagamento dei tributi comunali, occorrerà anche considerare gli importi che sono oggetto di definizione agevolata delle cartelle di pagamento o delle eventuali definizioni agevolate delle ingiunzioni o delle liti pendenti approvate dal Comune, non includendoli nell'importo che determina la sussistenza di una violazione grave, sempre che il debitore non sia decaduto dal beneficio della definizione agevolata

Regolarità tributaria: alcuni dubbi

Infine, considerato che la norma concede una possibilità, ma non un obbligo, si ritiene che il Comune, in ragione della propria struttura organizzativa e delle risorse umani disponibili, possa limitare l'applicazione della norma ai soli casi in cui l'Ufficio tributi segnali agli uffici comunali competenti situazioni di irregolarità tributaria, omettendo quindi il controllo sistematico in sede di rilascio o rinnovo delle licenze e degli altri provvedimenti indicati in norma. Allo stesso modo si ritiene possibile, limitare il controllo delle regolarità tributaria ad uno o più tributi, come Imu e Tari.

Alcuni comuni intendono andare in questa direzione

Ipotesi di definizione regolamentare

1. Ai fini dell'applicazione del presente regolamento sussiste irregolarità tributaria qualora a carico del richiedente dei provvedimenti di cui al successivo articolo 3, comma 1, sia esso persona fisica che giuridica, risultino gravi violazioni, definitivamente accertate rispetto agli obblighi relativi al pagamento dei tributi comunali, così come risultanti in atti di accertamento non più soggetti ad impugnazione o in sentenze passate in giudicato, il cui ammontare complessivo, considerando cumulativamente tutti i tributi locali, sia superiore a 500 euro **[o altro importo individuato dal comune]**.
2. Ai fini della quantificazione della grave violazione di cui al comma precedente non si computano:
 - a) gli atti di accertamento oggetto di provvedimenti di rateizzazione, salvo che il debitore non sia dichiarato decaduto dal beneficio della rateizzazione;
 - b) gli importi oggetto di definizione agevolata delle cartelle di pagamento, alle condizioni stabilite, per quanto compatibili, dall'articolo 1-*quater*, commi 1 e 2 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50
 - c) gli importi inclusi in ingiunzioni di pagamento oggetto di definizione agevolata approvata con delibera di Consiglio Comunale n.....; parimenti non si computano gli atti di accertamento interessati dalla definizione agevolata delle liti pendenti approvata con delibera di Consiglio Comunale n.....**[comma eventuale da prevedere nel caso in cui l'ente abbia deliberato, e sia ancora in corso, la definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento o delle liti pendenti]**
5. Ai fini della quantificazione della grave violazioni, così come disciplinata dai commi precedenti si tiene conto degli importi eventualmente dovuti dal richiedente per quanto prescritto dagli articoli 14 e 15 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e gli atti di irrogazione della sanzione per violazione del regolamento comunale comminati alle strutture ricettive responsabili del riversamento dell'imposta di soggiorno. (parte dubbia)

Agevolazioni per l'economia locale

Art. 30-ter. Agevolazioni per la promozione dell'economia locale mediante la riapertura e l'ampliamento di attività commerciali, artigianali e di servizi ⁽¹¹⁰⁾

1. Il presente articolo disciplina la concessione di agevolazioni in favore dei soggetti, esercenti attività nei settori di cui al comma 2, che procedono **all'ampliamento di esercizi commerciali già esistenti o alla riapertura di esercizi chiusi da almeno sei mesi, situati nei territori di comuni con popolazione fino a 20.000 abitanti**.

2. Sono ammesse a fruire delle agevolazioni previste dal presente articolo le iniziative finalizzate alla riapertura di esercizi operanti nei seguenti settori: **artigianato, turismo, fornitura di servizi destinati alla tutela ambientale, alla fruizione di beni culturali e al tempo libero, nonché commercio al dettaglio, limitatamente agli esercizi di cui all'articolo 4, comma 1, lettere d) ed e), del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114, compresa la somministrazione di alimenti e di bevande al pubblico**.

3. Sono comunque escluse dalle agevolazioni previste dal presente articolo l'attività di compro oro, definita ai sensi del *decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 92*, nonché le sale per scommesse o che detengono al loro interno apparecchi da intrattenimento previsti dall'*articolo 110, comma 6, lettere a) e b), del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, di cui al regio decreto 18 giugno 1931, n. 773*.

4. Sono inoltre esclusi dalle agevolazioni previste dal presente articolo i subentri, a qualunque titolo, in attività già esistenti precedentemente interrotte. Sono altresì escluse dalle agevolazioni previste dal presente articolo le aperture di nuove attività e le riaperture, conseguenti a cessione di un'attività preesistente da parte del medesimo soggetto che la esercitava in precedenza o, comunque, di un soggetto, anche costituito in forma societaria, che sia ad esso direttamente o indirettamente riconducibile.

Agevolazioni per l'economia locale

5. Le agevolazioni previste dal presente articolo consistono **nell'erogazione di contributi per l'anno nel quale avviene l'apertura o l'ampliamento degli esercizi di cui al comma 2 e per i tre anni successivi**. La misura del contributo di cui al periodo precedente **è rapportata alla somma dei tributi comunali dovuti dall'esercente e regolarmente pagati nell'anno precedente a quello nel quale è presentata la richiesta di concessione, fino al 100 per cento dell'importo**, secondo quanto stabilito dal comma 9.
6. I comuni di cui al comma 1 istituiscono, nell'ambito del proprio bilancio, un fondo da destinare alla concessione dei contributi di cui al comma 5. A tale fine, nello stato di previsione del Ministero dell'interno è istituito un fondo con una dotazione **annuale pari a 5 milioni di euro per l'anno 2020, a 10 milioni di euro per l'anno 2021, a 13 milioni di euro per l'anno 2022 e a 20 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2023**. Il fondo è ripartito tra i comuni beneficiari con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. **In ogni caso, la spesa complessiva per i contributi erogati ai beneficiari non può superare la dotazione annua del fondo di cui al secondo periodo**.
7. I contributi di cui ai commi 5 e 6 sono erogati a decorrere dalla data di effettivo inizio dell'attività dell'esercizio, attestata dalle comunicazioni previste dalla normativa vigente.
8. Possono beneficiare dei contributi di cui al comma 5 i soggetti esercenti, in possesso delle abilitazioni e delle autorizzazioni richieste per lo svolgimento delle attività nei settori di cui al comma 2 che, ai sensi del comma 1, **procedono all'ampliamento di esercizi già esistenti o alla riapertura di esercizi chiusi da almeno sei mesi**. Per gli esercizi il cui ampliamento comporta la riapertura di ingressi o di vetrine su strada pubblica chiusi da almeno sei mesi nell'anno per cui è chiesta l'agevolazione, il contributo è concesso per la sola parte relativa all'ampliamento medesimo.

Agevolazioni per l'economia locale

9. I soggetti che intendono usufruire delle agevolazioni di cui al presente articolo devono presentare al comune nel quale è situato l'esercizio di cui ai commi 1 e 2, **dal 1° gennaio al 28 febbraio di ogni anno, la richiesta, redatta in base a un apposito modello**, nonché la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante il possesso dei requisiti prescritti. Il comune, dopo aver effettuato i controlli sulla dichiarazione di cui al periodo precedente, determina la misura del contributo spettante, previo riscontro del regolare avvio e mantenimento dell'attività. I contributi sono concessi, **nell'ordine di presentazione delle richieste, fino all'esaurimento delle risorse iscritte nel bilancio comunale** ai sensi del comma 6. L'importo di ciascun contributo è determinato **dal responsabile dell'ufficio comunale competente per i tributi** in misura proporzionale al numero dei mesi di apertura dell'esercizio nel quadriennio considerato, che non può comunque essere inferiore a sei mesi.
10. I contributi di cui al presente articolo sono erogati nell'ambito del regime *de minimis* di cui al regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, nei limiti previsti dal medesimo regolamento per gli aiuti di Stato a ciascuna impresa. Essi non sono cumulabili con altre agevolazioni previste dal presente decreto o da altre normative statali, regionali o delle province autonome di Trento e di Bolzano.
11. **Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020.**
12. All'onere derivante dall'attuazione del presente articolo, pari a 5 milioni di euro per l'anno 2020, a 10 milioni di euro per l'anno 2021, a 13 milioni di euro per l'anno 2022 e a 20 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2023, si provvede mediante corrispondente utilizzo delle maggiori entrate derivanti dal presente decreto.

Obbligo di invito al contraddittorio.. Solo per AE

Art. 5-ter. Invito obbligatorio ⁽²⁶⁾

1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.
2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'*articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.
3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.
4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.
5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.
6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.

Ravvedimento parziale... solo per AE

Art. 4-decies. *Norma di interpretazione autentica in materia di ravvedimento parziale*

1. Dopo l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è inserito il seguente:

«Art. 13-bis. - (Ravvedimento parziale) - 1. L'articolo 13 si interpreta nel senso che è consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche in caso di versamento frazionato, **purché nei tempi prescritti** dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c) del comma 1 del medesimo articolo 13. **Nel caso in cui l'imposta dovuta sia versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente,** la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita **all'integrale tardivo versamento**; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso. Nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti, al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui al precedente periodo, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata.

2. **Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**

Norma recepibile dal Comune nei propri regolamenti, in quanto di favore

Formazione IFEL *per i Comuni*



Grazie per l'attenzione **Pasquale Mirto**

pasquale.mirto@libero.it

I materiali didattici saranno disponibili su
www.fondazioneifel.it/formazione



Twitter



Facebook



YouTube

