



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

3

2016

La riscossione coattiva degli enti locali: il punto della situazione nei casi di accertamenti definitivi

di Paola Coppola

Professore associato di Diritto tributario

Dipartimento di economia

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

ABSTRACT

Law decree n. 113 of 24 June 2016, Article 18 (local authorities), provides for an extension of the Collection Agent discharge from the functions related to the management of local taxes of the municipalities, by once again putting off the deadline - established at 30 June 2016 - of Article 10, paragraph 2-ter, of 35/2013 to 31 December 2016, pending the reorganization of the collection procedure.

When this happens, and provided it takes place, all the municipalities will have to not only detect, but also coercively collect all due taxes, by applying different terms, based on cases of non-declaration, false information, merely omitted or insufficient payment of the fees due by the taxpayer.

SINTESI

Il DL enti locali n. 113 del 24 giugno 2016, all'articolo 18, dispone la proroga della fuoriuscita dell'Agente della Riscossione dalle funzioni legate alla gestione dei tributi locali dei comuni, spostando nuovamente i termini, in ultimo fissati al 30 giugno 2016 dall'articolo 10, comma 2-ter, del DL 35/2013, al 31 dicembre 2016, nelle more del riordino della disciplina della riscossione.

Quando ciò avverrà, e se avverrà, tutti i Comuni dovranno provvedere in proprio non soltanto all'accertamento, ma anche alla riscossione coattiva dei tributi di propria spettanza applicando termini di decadenza diversi a seconda che si tratti dei casi di dichiarazione omessa o infedele, o di mero omesso o insufficiente versamento dei tributi dovuti dal contribuente.

SOMMARIO: 1. L'impianto della riforma della riscossione in materia di tributi locali: l'unificazione del termine quinquennale di accertamento nei casi di dichiarazione omessa o infedele – 2. Il diverso termine di decadenza triennale nei casi di riscossione coattiva dei tributi locali – 3. Inapplicabilità della riscossione frazionata in pendenza di giudizio alla materia dei tributi locali

1. L'impianto della riforma della riscossione in materia di tributi locali: l'unificazione del termine quinquennale di accertamento nei casi di dichiarazione omessa o infedele

Va premesso che il comma 2 ter del D.L. n. 113/2016 stabilisce che i termini ad oggi, più volte prorogati, della possibilità per i Comuni di avvalersi delle società del

Gruppo Equitalia, anche attraverso l'istituzione di un apposito Consorzio, per le attività di supporto all'esercizio delle funzioni relative alla gestione e riscossione delle entrate al fine di favorire il "compiuto, ordinato ed efficace riordino della disciplina" di settore sono stati "inderogabilmente" prorogati al 31 dicembre 2016, sebbene non si possa dubitare del fatto che siffatto termine venga nuovamente modificato anche in vista della più che probabile soppressione di Equitalia e sua sostituzione con altro ente interno all'Amministrazione centrale, di cui si parla tanto in questi tempi¹.

In attesa che ciò avvenga, va osservato che già molti Comuni hanno optato per procedere ad esercitare le funzioni di gestione dei tributi *in house* e che, ove tutti vi debbano procedere, restano comunque alcune questioni ancora incerte, su cui è si è espressa più volte la giurisprudenza di legittimità, per le quali sarebbe opportuno un intervento chiarificatore da parte del legislatore.

Si cominci a considerare che con la Legge n. 296/2006 (finanziaria del 2007) si è data origine alla complessiva riforma della fase di accertamento e di riscossione dei tributi locali per cercare di allineare la stessa quella dei tributi erariali.

In specie, è stata riformata la disciplina della fase accertativa con l'art. 1, comma 161, della cit. L. n. 296/2006, e quella della riscossione con l'art. 1, comma 163, introducendo nuovi e differenti termini decadenziali per l'esercizio dell'una e dell'altra attività, rispetto a quelli previgenti (di cui al D.Lgs n. 507/1993).

Per ciò che attiene agli accertamenti, in particolare, il cit. comma 161, dell'art. 1 della L. n. 296/2006 prevede 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,

¹ Trattasi, in specie, dei termini di cui all'articolo 7, comma 2, lettera gg-ter), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, e all'articolo 3, commi 24, 25 e 25-bis, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248 che, per il cit. art.18 del DL. 113/2016 sono stabiliti "inderogabilmente" al 31 dicembre 2016.

a pena di decadenza, entro il *31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati*. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni". Con la conseguenza che, a differenza di quanto disposto dal previgente art. 71, c.1, D.lgs n. 507/1993, il termine d'accertamento deve considerarsi sempre quinquennale, sia che si tratti di accertamento cd. d'ufficio - in caso di omessa dichiarazione - o di accertamento cd. rettificativo - in caso di infedele o incompleta dichiarazione.

Nel caso di fedele dichiarazione, ma di omesso o insufficiente versamento, il Comune non è tenuto, invece, ad emanare alcun accertamento, dovendo procedere solo a riscuotere il dovuto. In siffatti casi si pone, quindi, il problema di stabilire entro che termine ciò debba avvenire.

2. Il diverso termine di decadenza triennale nei casi di riscossione coattiva dei tributi locali

Per ciò che riguarda la riscossione coattiva dei tributi locali il comma 163, dell'art. 1 della L. n. 296/2006 prevede, invece, che "il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro *il 31 dicembre del terzo anno* successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo".

La ratio della norma è stata quella di subordinare il decorso del termine triennale di decadenza previsto per la notifica del titolo esecutivo (cartella di pagamento o ingiunzione di pagamento di cui al R.D. n. 639/1910), alla definitività dell'accertamento e di colmare, così, il vuoto normativo esistente nella previgente disciplina (art. 72, D.Lgs n. 507/1993) che prevedeva termini decadenziali (di un anno) per la sola iscrizione a ruolo, ma non anche per la notifica del relativo titolo esecutivo (quindi, cartella o ingiunzione) che, ante modifiche, secondo alcuni, si sarebbe potuta effettuare nel maggior termine della prescrizione ordinaria.

Dopo la novella del 2006 è stato, invece, chiarito che il Comune, nei casi debba procedere alla riscossione coattiva, è tenuto non solo ad iscrivere a ruolo, ma

anche a notificare la cartella di pagamento al contribuente per riscuotere quanto preteso entro il termine di decadenza dei tre anni dalla "definitività dell'accertamento" e, quindi, entro tre anni dalla mancata impugnazione dell'atto impositivo, o dalla formazione del giudicato (sfavorevole al contribuente) in caso di ricorso².

Ebbene, come si diceva, la situazione dovrebbe essere differente allorché si tratti dei casi diversi dall'accertamento d'ufficio o rettificativo, ovvero di quelli in cui il Comune constata il solo omesso versamento del tributo locale, regolarmente denunciato dal contribuente e, quindi, dei casi di dichiarazione *fedele*. Qui il Comune, come si diceva, non è tenuto ad operare alcun accertamento, ma deve limitarsi a richiedere il pagamento al contribuente, con un regolare titolo esecutivo (ruolo e cartella o ingiunzione), entro l'anno successivo a quello per il quale il tributo è dovuto.

La diversità si spiega in ragione del fatto che, nella maggior parte dei casi la dichiarazione in materia di tributi locali, è "*ultrattiva*" (IMU, TARSU/TARI), nel senso che una volta presentata produce effetti anche per le annualità successive per cui se non deve essere rettificata (perché fedele), il contribuente resta obbligato al pagamento con la prima dichiarazione validamente presentata anche per gli anni successivi³.

Per cui ragionando sugli effetti della denuncia ultrattiva, la presentazione della dichiarazione del contribuente deve ritenersi equivalente "all'accertamento definitivo" e dà luogo, quindi, alla nascita contestuale del titolo per la riscossione⁴.

² Cassazione, sentenza n. 3188/2013. Secondo cui "la norma di cui all'art. 1, comma 163 della legge n. 296/2006 ...subordina il decorso del termine triennale di decadenza previsto per la notifica del titolo esecutivo alla definitività dell'accertamento".

³ Cassazione, sentenza ottobre 2007, n. 20646, per cui "Ai fini della disciplina della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), è in facoltà del comune procedere alla mera attività di liquidazione dell'imposta asseritamente dovuta in assenza di intervenute modificazioni agli elementi oggettivi e soggettivi contenuti nella dichiarazione presentata dal contribuente la quale è suscettibile di spiegare efficacia per tutti i successivi periodi d'imposta, salva l'emenda da parte del contribuente medesimo. Conseguentemente, l'ente impositore non è tenuto all'emissione di alcun avviso di accertamento."

⁴ Secondo la sentenza della Cassazione, n. 10590 del 9 maggio 2007, infatti "il titolo derivante dalla dichiarazione del contribuente equivale all'accertamento definitivo". In dottrina, si rinvia a BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 132. Secondo l'autore per la TARSU si deve tener conto dei termini di

Al riguardo, la Suprema Corte ha, infatti, precisato, ad es., in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani che l'art. 72, comma 1, del D.lgs n. 507 del 1993 attribuisce ai Comuni la facoltà eccezionale, non suscettibile di applicazioni estensive, di procedere direttamente alla liquidazione della tassa ed alla conseguente iscrizione a ruolo sulla base dei ruoli dell'anno precedente, "purché sulla base di dati ed elementi già acquisiti e non soggetti ad alcuna modificazione o variazione, sicché, salvo il caso di omessa denuncia o incompleta dichiarazione da parte del contribuente, non occorre la preventiva notifica di un atto di accertamento"⁵.

In siffatti casi, non operando il comma 3 dell'art. 161, ne dovrebbe conseguire che l'ente debba procedere a notificare l'avviso di liquidazione, al più, entro la scadenza dell'anno successivo a quello per il quale il tributo è dovuto.

Lo conferma la Suprema Corte di Cassazione che, proprio con riferimento alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), ha chiarito che il termine di decadenza della riscossione coattiva è quello fissato dalla legge finanziaria L. n. 296 del 2006 all' art. 1. commi 163 e 171, applicabile, peraltro, dal 1/1/2007 a tutti i rapporti pendenti, ovvero il termine di decadenza del 31 dicembre *del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo* precisando, tuttavia, che *quando il Comune decide di avvalersi del sistema di riscossione tramite ruolo" e quindi agisca in proprio, come avverrà, quindi, a breve in ragione della fissazione del termine di proroga per l'affidamento esterno al 31.12.2016, "deve sottostare al più breve termine annuale di cui al D.Lgs 15 novembre 1993, n. 507, art. 72 secondo cui la formazione e la notifica del ruolo debbono aver luogo entro l'anno successivo a quello per il quale è dovuto il tributo"*⁶.

formazione del ruolo previsti dal D.lgs 507/1993, nonché di quelli generali di notifica della cartella, stabiliti ai fini dell'esercizio del diritto al discarico per inesigibilità da parte dell'agente della riscossione, non essendo riferibili al meccanismo impositivo della TARSU i termini di cui all'attuale art. 25, basati sulla dichiarazione.

⁵ Cassazione, sentenza n. 22248 del 30 ottobre 2015.

⁶ Cassazione, sentenza n. 1503 del 27 gennaio 2016.

3. Inapplicabilità della riscossione frazionata in pendenza di giudizio alla materia dei tributi locali

Una ulteriore osservazione va fatta con riferimento ai casi di accertamento d'ufficio sul presupposto dell'omessa denuncia da parte del contribuente e consequenziali omessi versamenti per i quali, come si diceva, la riscossione deve intendersi subordinata alla "definitività" degli stessi per mancata impugnazione nei termini dell'atto impositivo o, in caso di ricorso, in ragione del giudicato, quando e come quest'ultimo verrà a giuridica esistenza.

Ed invero, in materia di tributi locali, non si rende applicabile l'istituto della riscossione frazionata in pendenza di giudizio di cui all'art. 68, D.lgs n. 546/1992 che, com'è noto, dispone sull'esecuzione provvisoria delle sentenze delle commissioni tributarie dei soli tributi per le quali le leggi d'imposta prevedono siffatta tipologia di riscossione frazionata tra i quali non sono ricompresi i tributi locali.

Per detti ultimi tributi, trova applicazione, quindi, la diversa e peculiare disciplina della riscossione subordinata alla definitività delle somme accertate con la conseguenza che i Comuni non possono richiedere, come invece accade nella prassi, il pagamento frazionato dei carichi dovuti.

Anche qui si trova conferma della conclusione dalla giurisprudenza della Suprema Corte che ha espressamente chiarito, al riguardo che *"l'obbligo di frazionamento" della riscossione dell'imposta, in pendenza di giudizio (D.Lgs n. 546 del 1992, art. 68), ...non sarebbe comunque applicabile ai "tributi locali" (per i quali non è espressamente prevista la modalità di riscossione frazionata del tributo)"*⁷.

In modo conforme si sono pronunciate, del resto, talune commissioni di merito.

Si segnala, tra queste, la CTR Puglia Bari, Sez. XI, Sent., 12-04-2013, n. 49) per

⁷ Cassazione, sentenza n. 28091 del 30 dicembre 2009; Cassazione, sentenza n. 5759 del 10 marzo 2010; Cassazione, sentenza n. 3188 dell'11 febbraio 2013.

la quale "la disposizione dell'art. 163, comma 1, della L. n. 296 del 2006, secondo la quale il titolo esecutivo (cartella di pagamento o ingiunzione fiscale) deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo" è da intendersi nel senso che "il suddetto termine triennale di prescrizione per la notifica della cartella di pagamento decorre dalla data in cui l'accertamento ad essa prodromico è divenuto definitivo per omessa impugnazione e non già, come erroneamente sostenuto dall'appellante, dalla data di notifica dello stesso, atteso che soltanto per effetto della suddetta definitività, l'Amministrazione è posta in grado di procedere all'iscrizione a ruolo del tributo".

Decreto legge 24/06/2016, n. 113**Misure finanziarie urgenti per gli enti territoriali e il territorio**

Art. 18. Servizio riscossione enti locali

In vigore dal 21 agosto 2016

1. Nelle more del riordino della disciplina della riscossione, al fine di garantirne l'effettuazione da parte degli enti locali senza soluzione di continuità, all'articolo 10, comma 2-ter del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito con modificazioni dalla legge 6 giugno 2013, n. 64. Le parole: "30 giugno 2016" sono sostituite dalle seguenti: "31 dicembre 2016".

1-bis. Ai gestori di servizi di trasporto pubblico regionale e locale è consentito il ricorso alla riscossione coattiva mediante ruolo dei crediti derivanti dalla constatazione di irregolarità di viaggio accertate a carico degli utenti e dalla successiva irrogazione delle previste sanzioni.

Note:

Comma aggiunto dalla legge di conversione 7 agosto 2016, n. 160 Legge 27/11/2006, n. 296

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)

1.1B3. Nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato dal contribuente a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Note:

Per l'applicazione delle presenti disposizioni all'imposta municipale propria (IMU), cfr. art. 9, comma 7, D.Lgs 14 marzo 2011, n. 23 e art. 13, co 111, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

Per l'applicazione delle presenti disposizioni all'imposta unica comunale (IUC), comma 701, L. 27 dicembre 2013, n. 147.

Legge 27/12/2006 n. 296**Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)**

1.161. Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi

di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni.

Note:

Per l'applicazione delle presenti disposizioni all'imposta municipale propria (IMU), cfr. art. 9, comma 7, D.Lgs 14 marzo 2011, art. 23 e art. 13, comma 11, D.L. 6 dicembre 2011.

Per l'applicazione delle presenti disposizioni all'imposta unica comunale (IUC), cfr. art. I, comma 701, L. 27 dicembre 2013, n. 147.