

Accertamento dei tributi locali

(Prof. Gianluigi Bizioli, Università di Bergamo)

I. Introduzione.

Con il termine “accertamento” si indicano sia l’attività (generalmente condotta dagli organi dell’amministrazione pubblica) volta al controllo del contribuente e/o dell’obbligazione tributaria sia l’atto che conclude, sebbene non tecnicamente, quella attività. In altre parole, tale termine individua sia l’insieme dei poteri di accertamento di cui l’ente impositore è dotato sia l’atto conclusivo dell’attività di accertamento.

Inizialmente studiata unitariamente, la moderna dottrina tributaristica ritiene che l’attività (e i poteri) debbano essere distintamente classificati in relazione alla loro funzione. Più precisamente, avendo spostato il dovere di determinazione dell’imponibile, di liquidazione di versamento del tributo in capo al contribuente, l’attività di accertamento non può essere più intesa come attività istruttoria di un procedimento unico e unitario. In questo senso, l’attività di accertamento non è più direttamente preordinata alla misurazione della obbligazione tributaria (e, dunque, al recupero dei tributi evasi), quanto all’accertamento dell’adempimento, da parte del contribuente, di tutti gli obblighi tributari e, in definitiva, quale deterrente alla violazione degli obblighi tributari. Diversamente, al fine di esercitare tale funzione deterrente, all’attività di accertamento in senso proprio diretta alla determinazione della base imponibile e alla liquidazione del debito tributario, se ne è affiancata un’altra volta all’acquisizione di elementi di fatto, dati e notizie fiscalmente rilevanti, che potremmo definire attività “conoscitiva” (es. studi di settore, dati finanziari, ecc.). Le due attività sono strettamente collegate o, meglio, la seconda trova giustificazione e fondamento nella prima.

II. Accertamento dei tributi locali. Aspetti introduttivi.

La verifica della tenuta di questa distinzione anche in materia di tributi locali costituirà uno dei fili conduttori di questa lezione.

Il tema, tuttavia, ha una sua specificità rispetto a quello più generale dell’accertamento dei tributi statali. Mentre per questi la fonte esclusiva della disciplina è la legge statale, nel caso dei tributi locali gli enti territoriali godono di potestà regolamentare (e, quindi, normativa) in funzione di deroga, integrazione o completamento (vedremo poi l’esatto contenuto e i confini di tale funzione) della disciplina statale. Quindi, quando si parla di accertamento dei tributi locali si devono distinguere due piani: quello dei poteri normativi concessi agli enti locali nell’ambito del tema dell’accertamento dei tributi locali (fondamento, contenuto e limiti) [*potestà normativa tributaria*] e quello dei poteri di

accertamento, ovvero come si è detto sopra, dei poteri volti al controllo degli obblighi tributari addossati (dalla disciplina) al contribuente [*potestà amministrativa tributaria*].

Iniziamo dalla potestà normativa tributaria.

III. Il potere regolamentare degli enti locali.

Fondamento: il fondamento del potere regolamentare in materia di accertamento è rinvenibile nell'autonomia tributaria costituzionalmente riconosciuta agli enti locali. In questo senso, l'autonomia normativa tributaria non comprende solo la potestà di stabilire gli elementi propri della struttura dei tributi locali, bensì di stabilire anche i poteri di accertamento (come sopra intesi). Esiste dunque una sorta di correlazione biunivoca fra autonomia tributaria degli enti locali e potestà regolamentare, nel senso che la loro autonomia si misura in termini della potestà regolamentare.

Seguendo questa linea interpretativa, il potere degli enti locali di regolare l'attuazione dei tributi locali è da individuarsi nell'art. 119, comma 2, Cost., allorché prevede che spetta a tali enti "stabilire" le entrate tributarie. Come noto, tale potestà è vincolata dalla Costituzione e dai principi fondamentali del coordinamento tributario. Tale potestà non è limitata alla disciplina della sola azione amministrativa, bensì anche a quella organizzativa, ovvero l'ente locale può scegliere i diversi modelli gestori dei diversi tributi locali.

Sintesi

Fondamento: Art. 119, comma 2, Cost.

Limiti: a) Costituzione, in particolare art. 23 Cost.; b) Principi di coordinamento (legge n. 42 del 2009).

La disposizione generale (e cardine) è l'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 che stabilisce "le province e i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie". Per la IUC, cfr. comma 702.

Rispetto a questa previsione, un espresso articolo (59) è dettato per l'ici/imu. Nello specifico, la lett. g) consente di determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del comune.

Profili formali:

- a) Irretroattività del regolamento.
- b) Obbligo di comunicazione della delibera comunale o provinciale al MEF entro trenta giorni dalla data in cui tale delibera è divenuta esecutiva e

pubblicazione nella GU. Quali conseguenze dell'inadempimento a questi obblighi procedurali? Inefficacia? Invalidità?

Profili sostanziali:

a) Quali sono i limiti alla potestà regolamentare in materia di accertamento?

- 1) L'art. 52, comma 1, stabilisce che la potestà è finalizzata alla semplificazione degli adempimenti dei contribuenti;
- 2) In termini generali, lo spazio della potestà regolamentare trova il proprio limite nella disciplina generale sull'attività amministrativa (legge 241/90) e in quella in materia tributaria (Statuto dei diritti del contribuente) rispetto a quelle regole poste a favore del contribuente, nonché nei principi di coordinamento del sistema tributario. In altre parole, gli spazi dell'autonomia tributaria locale riguardano le regole relative all'efficacia ed efficienza dell'azione di accertamento, es. termini, metodologie di accertamento, presunzioni, meccanismi deflattivi del contenzioso (accertamento con adesione), riduzione delle sanzioni amministrative per i contribuenti che collaborano spontaneamente per effettuare una prestazione tributaria precedentemente omessa, la definizione delle istanze d'interpello (risoluzione MEF n. 1/DPF del 29 gennaio 2002).
Per le forme di definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti, art. 13 legge 289 del 2002.

I modelli gestori possono essere, quello diretto, in forma associata, dagli strumenti istituzionali (consorzi e unioni di comuni) a quelli solo organizzativi (convenzioni) ovvero l'affidamento a terzi, attraverso società in *house* o per il tramite di soggetti qualificati.

La distinzione fra attività di controllo e attività di accertamento può essere individuata nell'organizzazione dell'attività amministrativa attraverso terzi (delega di funzione vs. delega di servizi). Con la prima si delega tutto, con la seconda solo la fase di accertamento e non quella istruttoria.

- 3) Lo Statuto dei diritti del contribuente: L'art. 1, comma 4, prevede l'obbligo di adeguamento per gli enti locali degli statuti e degli atti normativi in conformità ai principi dettati.
Vi è poco dubbio che, indipendentemente dall'adeguamento o meno, i principi e le regole contenute nello Statuto vincolano anche gli enti locali, anche prima della legge n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale (Cass., V, 22 marzo 2005, n. 6201, ma anche Cass., V, 1 aprile 2005).
- 4) Con l'entrata in vigore della legge delega n. 42 del 2009, si prevede che i decreti legislativi debbano essere informati ai seguenti principi e

criteri direttivi generali: “rispetto dei principi sanciti dallo statuto dei diritti del contribuente” (art. 2, comma 1, lett. c)).

Essi, tuttavia, non assumono solo rilevanza all'interno della legislazione delegata, bensì anche quali principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario.

- 5) Passando al contenuto materiale della legge delega in tema di accertamento (e riscossione), si giunge a risultati piuttosto scoraggianti. In termini generalissimi, la legge prevede, quale principio e criterio direttivo, il “coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale” (art. 2, comma 2, lett. d)) e la “premialità dei comportamenti virtuosi ed efficienti nell'esercizio della potestà tributaria e nella gestione finanziaria ed economica” (lett. z)). La lett. v) prevede la definizione delle modalità per l'accesso diretto alle anagrafi e a ogni altra banca dati utile alle attività di gestione tributaria.

L'art. 25 prevede, piuttosto genericamente, il rispetto dell'autonomia organizzativa di Regioni ed enti locali nella scelta delle forme di organizzazione delle attività di gestione e di riscossione – confermando il sistema previsto dall'art. 52 –, prevedendo forme di collaborazione con il MEF, soprattutto in relazione all'integrazione delle basi informative, nonché alla collaborazione volta a fornire dati ed elementi utili ai fini dell'accertamento (art. 26).

Sintesi

Fondamento: Art. 52 d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446

Limiti: amministrativi generali (legge 241/90); tributari (a) generali (Statuto dei diritti del contribuente); (b) delle singole leggi d'imposta (c) del federalismo fiscale

IV. Il potere di accertamento dei tributi locali.

In questo ambito, l'analisi non può che riguardare analiticamente i singoli tributi, poiché la disciplina è profondamente diversa in ragione delle diverse prestazioni patrimoniali imposte. L'analisi seguirà, dunque, le varie fasi dell'accertamento.

Il legislatore, per l'**ici/imu**, ha previsto, con la finanziaria per il 2007, la figura degli addetti all'accertamento tributario (art. 1, commi 179-181), da scegliersi fra i dipendenti comunali. A detti soggetti possono essere conferiti i poteri di “accertamento, di contestazione immediata, nonché di redazione e di sottoscrizione del processo verbale di accertamento per le violazioni relative alla proprie entrate”.

A) Le dichiarazioni tributarie

Imposta sulla pubblicità: deve essere redatta su moduli predisposti dai comuni e messi a disposizione degli interessati e deve contenere le indicazioni dei diversi elementi che rilevano ai fini dell'applicazione del tributo. La dichiarazione dev'essere ripresentata nel caso di variazione dei medesimi elementi, purché ne derivi una diversa obbligazione tributaria (art. 8). Tale proroga è applicabile anche nel caso di avviso di accertamento non impugnato.

Tosap: denuncia e versamento dipendono dalla tipologia di occupazione. Se permanente, i contribuenti devono presentare la denuncia al comune o alla provincia entro 30 gg. dalla data di rilascio dell'atto di concessione e, comunque, non oltre il 31 dicembre dell'anno di rilascio della concessione medesima, utilizzando appositi modelli di dichiarazione. Contestualmente deve essere effettuato il versamento (che dev'essere allegato alla denuncia). Senza alcuna variazione, non vi è obbligo di denuncia ma solo di versamento entro il 31 gennaio. Ove il destinatario della concessione all'utilizzo del suolo pubblico ometta la presentazione della dichiarazione e non effettui i relativi versamenti, l'ammontare della tassa sarà determinato sulla base dell'atto di concessione prescindendo dalla superficie effettivamente occupata (Cass., V, 12 aprile 2005, n. 7498).

Se l'occupazione è temporanea, il pagamento della tassa e la compilazione del modulo di versamento, da effettuarsi non oltre la conclusione della occupazione, sostituisce l'obbligo di denuncia (art. 50).

Tassa rifiuti: i soggetti passivi sono obbligati a presentare denuncia di inizio dell'occupazione o della detenzione entro il 20 gennaio dell'anno successivo a quello in cui ha avuto inizio (art. 70). Nel caso di uso temporaneo, l'obbligo di denuncia è sostituito da quello di versamento della tassa da eseguirsi contestualmente a quello della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche. Per ciò che concerne la TARI, le modalità di presentazione della dichiarazione sono determinate con rinvio a quelle della tosap e a quelle dell'imposta municipale secondaria (art. 1, comma 664, legge stabilità 2013). Per il primo periodo di istituzione restano ferme le superfici dichiarate o accertate ai fini della tarsu e l'obbligo di dichiarazione è assolto con il pagamento della TARI.

ICI/IMU: dichiarazione entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi., su modulo stabilito ai sensi del comma 5. La dichiarazione produce i propri effetti anche per le annualità successive, salvo non si verifichino modificazione dei dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta. In tal caso, denuncia (art. 10, comma 4).

La dichiarazione **IUC** dev'essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo all'inizio del possesso e ha effetto anche per gli anni successivi, sempreché non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo. Ai fini TASI si applicano le disposizioni IMU.

B) L'istruttoria

In termini generali, gli enti locali sono stati dotati, dall'art. 83, comma 28-sexies, del d.l. n. 112 del 2008, dei poteri di accesso ai dati e alle informazioni del Sistema di interscambio Anagrafe Tributaria Enti Locali.

L'art. 71 consente all'ente locale, in tema di **tarsu**, di richiedere l'esibizione di atti, documenti, planimetrie o la compilazione di questionari. In caso di mancato adempimento da parte del contribuente, gli agenti di polizia urbana o i dipendenti dell'ufficio tributi o quelli della società mista incaricata dei servizi di accertamento e riscossione, muniti di autorizzazione del Sindaco e previo avviso da comunicare almeno 5 giorni prima della verifica possono accedere agli immobili soggetti alla tarsu ai soli fini della rilevazione della destinazione e della misura delle superfici. Dal coordinamento dell'art. 71 con lo Statuto dei diritti del contribuente discende che l'accesso nei locali in cui sono svolte attività economiche o quelli costituenti domicilio può essere effettuato solo nelle ipotesi di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo e che il soggetto incaricato dell'accesso debba informare il contribuente delle ragioni che l'hanno determinato e dei diritti e obblighi che lo riguardano, compreso quello di farsi assistere da un difensore abilitato.

ICI/IMU: l'ufficio può richiedere atti e documenti, inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti (11(4)). Tale potere è stato esteso anche alla IUC (comma 693). Dalla mancata collaborazione è fatto scaturire la possibilità di ricorrere a presunzioni semplici nell'atto di accertamento (comma 694).

Non vi sono conseguenze univoche in relazione alla violazione delle norme istruttorie. La giurisprudenza si colloca fra un estremo rigoroso – la violazione delle sanzioni istruttorie produce l'infondatezza dell'atto di accertamento per la parte costruita sopra le prove illegittimamente raccolte – e un estremo "liberale", per cui l'atto è sempre valido.

C) L'accertamento (in senso stretto)

La disciplina è stata riformata con la legge finanziaria per il 2007 (n. 296 del 2006), conferendo unitarietà alla materia. La disciplina è dunque applicabile a tutti i tributi locali. Vedere anche rinvio per la IUC (comma 701).

Accertamento per ritardati, parziali od omessi versamenti (liquidazione).

Accertamento, in rettifica (in caso di dichiarazione infedele o incompleta) e d'ufficio.

Accertamento in ragione di prove dirette o presuntivo.

Motivazione (art. 7 dello Statuto). Il vizio relativo alla motivazione – assenza di motivazione – è un vizio che afferisce alla legittimità dell'atto. Se diversamente, la motivazione manca delle prove, l'avviso è infondato (vizio di merito).
Motivazione per *relationem*.

Termine: 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati (art. 1, comma 161).

V. Accertamento con adesione.

Fonte: art. 50 della legge finanziaria per il 2008.

L'ufficio competente a instaurare e gestire il procedimento dell'accertamento con adesione è quello preposto all'attività di accertamento.

Quali gli effetti in caso di mancata convocazione del contribuente da parte dell'ufficio? La giurisprudenza di merito ne ha fatto conseguire la nullità dell'avviso di accertamento (cfr., CTP di Genova, sentenza 9 aprile 2009, n. 103; CTP di Torino, sentenza 16 luglio 2009, n. 96). La Cassazione, a sezioni unite, è giunta all'opposta conclusione, sentenza 17 febbraio 2010, n. 3676.

Per i termini, cfr. ordinanza 15 aprile 2011, n. 140.

VI. Autotutela.

Ai sensi dell'art. 2-*quater* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, l'autotutela può essere esercitata anche da Regioni, Province e Comuni, secondo i rispettivi ordinamenti e relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza.

All'interno di tale potere deve intendersi anche quello di sospensione degli effetti dell'atto.

Per il controllo dell'attività di autotutela, cfr. Cass., sentenza 27 marzo 2008, n. 7388 e ss.uu., 23 aprile 2009, n. 9669.

VII. Transazione fiscale

Art. 182 ter L.F.: la transazione si applica ai tributi amministrati dalle agenzie fiscali. Quindi, i tributi locali possono essere oggetto di transazione fiscale in

tutte quelle occasioni in cui la gestione del tributo è affidata, attraverso convenzione, alle agenzie fiscali (la fonte è l'art. 57 d.lgs. n. 300 del 1999).

Ciò, tuttavia, non impedisce la falcidia delle obbligazioni derivanti da tributi locali. La Cassazione ha deciso che la transazione è un istituto facoltativo nell'ambito delle procedure concorsuali (concordato e ristrutturazione dei debiti) (sentenza 4 novembre 2011, n. 22931). In questo senso, tutte le obbligazioni tributarie, statali o locali, sono subordinate alla logica concorsuali o possono essere oggetto di falcidia indipendentemente dall'impiego della transazione fiscale. In questo senso, nell'ambito di principi che governano le procedure concorsuali, il debitore potrà proporre uno stralcio dei tributi locali dovuti indipendentemente dall'ambito di applicazione della transazione fiscale.

VIII. Sanzioni.

La revisione delle sanzioni amministrative tributarie applicabili alle violazioni dei tributi locali è stata effettuata attraverso il d.lgs. n. 473 del 1997. Diversamente dagli altri settori di intervento della riforma organica delle sanzioni amministrative, in questo caso la scelta di tecnica legislativa è stata quella di intervenire sui singoli testi d'imposta.

Ai tributi locali trova anche applicazione la parte del d.lgs. n. 471 del 1997 che riguarda la riscossione e la disciplina prevista dal d.lgs. n. 472 del 1997 (art. 16 del d.lgs. n. 471 del 1997).