

L'accertamento e la riscossione delle entrate comunali nelle procedure concorsuali

Roberto Lenzu

Rovereto TN), 26 settembre 2016

L'accertamento e la riscossione delle entrate comunali nelle procedure concorsuali.

di Roberto Lenzu

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Rovereto (TN) il 26 settembre 2016.

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL.

L'accertamento e la riscossione delle entrate comunali nelle procedure concorsuali.

Roberto Lenzu

Rovereto (TN), 26 settembre 2016

**La partecipazione dei Comuni all'accertamento delle entrate
erariali.**

Le segnalazioni qualificate.

Indice:

- 1) Premessa
- 2) Il procedimento amministrativo-tributario
- 3) Obblighi del contribuente
- 4) Fase istruttoria e poteri di controllo
- 5) Fase decisoria e atto di accertamento
- 6) Fase integrativa dell'efficacia
- 7) Sanzioni amministrative tributarie
- 8) Acquiescenza ed accertamento con adesione
- 9) Contenzioso (cenni)
- 10) Riscossione ordinaria
- 11) Riscossione coattiva
- 12) Gestione contabile

1. Premessa

Come è noto, appartiene alla teoria del diritto, recepita da dottrina e giurisprudenza, la distinzione nell'ambito del nostro ordinamento tra norme sostanziali (o norme di relazione) e norme strumentali (o norme di azione). Le prime disciplinano i rapporti intersoggettivi o tra questi ed i beni giuridici (dunque regolano la previsione e gli elementi costitutivi di diritti, poteri, doveri, facoltà etc.); le seconde disciplinano l'esercizio di tali diritti, poteri, facoltà etc. (ovvero regolano la previsione e gli elementi costitutivi degli strumenti attraverso i quali gli aventi diritto possono esercitare le citate posizioni giuridiche).

A tale dicotomia non sfugge il diritto tributario e, in quanto sottocategoria dello stesso, la finanza locale. Dunque, nell'ambito del diritto tributario, solitamente le singole leggi d'imposta sono costituite sia da norme di relazione che da quelle di azione. D'altra parte, si suole affermare da parte della dottrina e della giurisprudenza maggioritarie tributarie che quello tributario è diritto di secondo livello ovvero una branca del diritto non autosufficiente e completa che necessita di essere integrata ricorrendo in via sussidiaria ad altre branche del diritto quali quello civile, amministrativo, comunitario ecc. Secondo tale orientamento maggioritario si è soliti rinviare in via sussidiaria al diritto civile per quanto non regolato dalle singole leggi d'imposta in merito alla disciplina del rapporto tra Enti impositori e contribuenti (con particolare riguardo alla teoria ed alla disciplina delle obbligazioni contenuta nel codice civile); mentre si è soliti ricorrere al diritto amministrativo ad integrazione di quanto disciplinato dalle singole disposizioni tributarie con riferimento all'esercizio del potere impositivo (accertamento, istruttoria, riscossione, sanzioni, autotutela etc.).

Ciò premesso, con la giornata di formazione in oggetto si intende concentrare l'attenzione sulle norme che regolano l'esercizio dell'azione impositiva da parte dei Comuni nell'ambito dell'applicazione dei tributi comunali.

Si intende quindi fare il punto in merito alle attività amministrative-tributarie rispettivamente di competenza degli uffici impositori ed agli obblighi posti a carico dei contribuenti in materia di tributi comunali.

Invero, la materia delle norme di azione ha ricevuto rilevante implementazione negli ultimi anni a seguito degli sviluppi del diritto dell'informazione conseguenti alla positivizzazione in disposizione di legge della disciplina riguardante l'applicazione e gli effetti giuridici delle nuove tecnologie dell'informazione e della comunicazione.

Branchia del diritto quest'ultima di portata ed interesse sicuramente rilevante, per l'incidenza che essa avrà sempre più nella regolazione dei rapporti tra i soggetti di diritto e soprattutto nella materia delle norme di azione.

Branchia quest'ultima che in questa sede potrà costituire oggetto di meri eventuali accenni.

Data, infatti, la vastità della materia trattata, a fronte del tempo a disposizione, l'analisi sarà necessariamente circoscritta agli aspetti tradizionali dell'azione e delle procedure amministrativo-tributarie, con rinvio ad altra occasione di studio degli approfondimenti della disciplina giuridica connessa all'applicazione delle nuove tecnologie dell'informazione e della comunicazione.

2. Il procedimento amministrativo-tributario

Con il presente elaborato, lo scrivente intende sposare un approccio di tipo sistematico alla disciplina delle norme di azione contenute nel nostro ordinamento, con particolare riguardo alla materia trattata in questa occasione, in connessione con il recepimento dell'orientamento maggioritario esposto in premessa circa la natura di diritto di secondo livello di quello tributario. Nell'ambito di presente primo capitolo, si intende quindi iniziare la propria opera espositiva dedicando l'attenzione all'esposizione e l'analisi delle principali disposizioni di legge dedicate nel nostro ordinamento alla regolazione dell'azione e delle procedure amministrative riguardanti, dapprima in generale il diritto amministrativo, e poi, in particolare, il diritto tributario, seguendo il criterio logico dal generale al particolare.

2.1. I principi contenuti nella L. 7/8/1990 n.241 sul procedimento amministrativo

Di fondamentale rilevanza anche nella materia tributaria per la generale portata delle stesse risultano le disposizioni introdotte con la legge L. 7/8/1990 n.241 meglio nota come legge sul procedimento amministrativo. Con detta disposizione di legge, per la prima volta nel nostro ordinamento viene introdotta una disciplina organica e generale in materia di azione e procedimento amministrativo, seguendo l'esempio di altri ordinamenti europei come quello tedesco. Fino al 1990 non esistendo una disciplina organica della materia, il compito di individuare ed elaborare i principi informatori dell'azione amministrativa era pressoché lasciata dall'ordinamento interno alla dottrina e, soprattutto, all'attività interpretativa pretoria a cominciare dalla giurisprudenza costituzionale ed amministrativa.

Di seguito si riportano le principali disposizioni contenute in detta legge.

Il capo primo della legge è dedicato ai principi informatori del procedimento amministrativo.

Dall'art. 1 della L. 7/8/90 n.241 si ricavano i seguenti principi:

- *L'attività amministrativa informata ai principi di legalità, economicità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza;*
- *gli atti di natura non autoritativa secondo diritto privato;*
- *I soggetti privati che esercitano attività amministrative rispettano criteri e principi esposti;*
- *Il divieto di aggravamento del procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte da istruttoria.*

Dall'art. 2 L. 7/8/90 n.241 si ricava:

- *il dovere di conclusione del procedimento di norma entro 30 giorni. La mancata adozione del provvedimento nei termini determina responsabilità dirigenziale.*

L'Art 2 Bis L. 7/8/90 n.241 dispone in merito a:

- *Il risarcimento del danno ingiusto cagionato in conseguenza dell'inosservanza dolosa o colposa del termine di conclusione del procedimento. Il diritto al risarcimento del danno si prescrive in 5 anni.*

L'art 3 L. 7/8/90 n.241 introduce:

- *il principio generale di obbligo di motivazione degli atti amministrativi.*

- nessuna motivazione è richiesta per atti normativi e generali.
- se un atto è richiamato deve essere messo a disposizione;
- l'atto deve contenere l'indicazione termine e autorità presso cui ricorrere.

L'art 3 Bis L. 7/8/90 n.241 prevede

- *l'Incentivazione uso della telematica, nei rapporti interni, e con i privati.*

Il capo secondo della legge è dedicata alla figura del responsabile del procedimento.

In punto l'art 4 L. 7/8/90 n.241 disciplina la

- *determinazione dell'unità organizzativa per ciascun tipo di procedimento.*

Mentre l'art 5 L. 7/8/90 n.241 regola:

- *la nomina del Responsabile del procedimento e comunicazione dell'u.o. e del responsabile del procedimento.*

Infine l'art 6 L. 7/8/90 n.241 disciplina i seguenti principali compiti istruttori del responsabile del procedimento:

- *Valuta ammissibilità, legittimazione e presupposti;*
- *accerta i fatti, disponendo il compimento degli atti necessari;*
- *cura comunicazioni e pubblicazioni;*
- *trasmette o adotta il provvedimento finale;*
- *per discostarsi occorre atto motivato*

Nell'economia del presente elaborato non sono trattati in quanto non immediatamente rilevanti le disposizioni contenute nel capo III dedicato alla partecipazione al procedimento per esplicita non applicazione alla materia tributaria ai sensi dell'art.13 della medesima legge. Per le medesime ragioni non sono trattate le disposizioni del capo IV sulla semplificazione dell'azione amministrativa.

In ragione dell'interpretazione adeguatrice soprattutto della giurisprudenza amministrativa, di sicura rilevanza sono le disposizioni contenute nel capo in merito all'accesso ai documenti amministrativi.

L'art 22 dispone:

- *"diritto di accesso", prendere visione - estrarre copia; "interessati", portatori di interessi pubblici diffusi, interesse diretto, concreto e attuale; "controinteressati", soggetti lesi nella riservatezza dall'accesso; "documento amministrativo", ogni rappresentazione graficpubblica amministrativa; PA e privati per attività pubblico interesse; L'accesso - finalità di pubblico interesse - principio generale - partecipazione l'imparzialità e la trasparenza; Non accessibili le informazioni che non abbiano forma di documento amministrativo; L'acquisizione di documenti amministrativi da PA si informa al principio di leale cooperazione istituzionale.*

Il successivo art 23 dispone:

- *diritto di accesso nei confronti delle PA, delle aziende autonome e speciali, degli enti pubblici e dei gestori di pubblici servizi.*

Mentre l'art 24 dispone che:

- *escluso nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano; Non sono ammissibili istanze di accesso preordinate ad un controllo generalizzato delle PA*

2.2. Lo statuto dei diritti del contribuente Legge 27/7/2000 n.212

La legge contenente lo statuto del contribuente è stata adottata dal legislatore nella materia tributaria con la velleitaria pretesa di positivizzare nell'ordinamento interno principi ritenuti immanenti e quindi fondamentali ai quali dovrebbe informarsi il rapporto tributario tra Enti impositori e contribuente. A distanza di diversi anni dalla sua entrata in vigore le disposizioni contenute in detta legge, soprattutto quelle riguardanti l'esercizio del potere normativo, sono stata ripetutamente, sistematicamente ed espressamente disattese anche nella materia della finanza locale. Ad ogni buon conto, in una prospettiva di ricostruzione sistematica del quadro ordinamentale, essa legge contiene diversi principi che costituiscono la trasposizione in materia tributaria di principi contenuti in diversi altri rami del diritto a cominciare dalla esposta legge sul procedimento amministrativo. Ragion per cui in tale ottica sistematica vale la pena di riprenderne i principi in essa contenuti di sicura valenza anche nella materia della finanza locale.

All'art. della L 27/7/00 n.212 è disposto che:

- *la materia tributaria è informata ai principi generali ex articoli 3, 23,53 e 97 Costituzione, derogati solo espressamente e mai da leggi speciali;*
- *eccezionalità delle norme interpretative in materia tributaria;*
- *gli enti locali provvedono ad adeguare i rispettivi statuti ed atti normativi.*

dall'art 2 L 27/7/00 n.212 si ricava il:

- *principio di chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie.*

Mentre l'art 3 L 27/7/00 n.212 dispone:

- *il principio di irretroattività delle disposizioni tributarie;*
- *per tributi periodici modifiche dal periodo d'imposta successivo;*
- *adempimenti a carico dei contribuenti dopo 60 giorni entrata in vigore delle disposizioni;*
- *prescrizione e decadenza non possono essere prorogati;*

L'art 5 dispone a carico degli enti impositori;

- *l'assunzione di iniziative per conoscenza delle leggi tributarie;*
- *l'obbligo di portare a conoscenza dei contribuenti circolari e risoluzioni.*

L'art 8 dispone la previsione di:

- *compensazione e accollo per tutti i tributi;*
- *divieto di proroga dei termini di prescrizione oltre il limite stabilito dal codice civile;*
- *rimborso del costo delle fidejussioni richieste dal contribuente per la sospensione;*
- *obbligo di conservazione di documenti non oltre 10 anni;*
- *pubblicazione anche dei redditi al netto della tassazione.*

L'art 10 dispone che:

- *i rapporti tra contribuente e PA improntati al principio di collaborazione e buona fede;*
- *nessuna sanzione ed interessi se il contribuente si adegua a indicazioni della PA;*
- *nessuna sanzione in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla norma.*

L'art 11 disciplina l'istituto dell'Interpello del contribuente e dispone:

- *ciascun contribuente può inoltrare per iscritto alla PA interpello scritto;*
- *qualsiasi atto in difformità dalla risposta è nullo.*

L'art 12 L 27/7/00 n.212 disciplina la materia degli accessi ed ispezioni e dispone:

- *gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali sono possibili solo sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo;*
- *sono svolti di norma durante l'orario ordinario delle attività;*
- *il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni;*
- *l'esame dei documenti amministrativi e contabili è effettuato nell'ufficio dei verificatori;*
- *si deve dare atto a verbale delle operazioni e delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista;*
- *la permanenza operatori per verifiche deve durare max 30 trenta giorni;*
- *il contribuente può rivolgersi al Garante del contribuente;*
- *per il principio di cooperazione tra PA e contribuente è rilasciata copia del processo verbale.*

l'art. 13 prevede l'istituzione:

- *del Garante del contribuente presso ogni direzione regionale delle entrate.*

Art 15 L 27/7/00 n.212 prevede:

- *l'adozione da parte PA del codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche tributarie.*

2.3. Programmazione delle azioni di accertamento

Da tempo soprattutto la dottrina discute della discrezionalità di azione da parte degli Enti impositori quale possibile fonte di arbitrio nell'esercizio dell'attività di controllo e soprattutto nella scelta delle posizioni da controllare. Al fine di limitare tale pericolo di abuso ed in ottemperanza degli attuali principi di trasparenza e pubblicità dell'azione amministrativa, gli Enti impositori devono adottare atti prodromici di programmazione dell'azione amministrativa-tributaria con i quali rendono pubblici le azioni di controllo ed i criteri sottesi alla selezione delle posizioni da controllare. A tal riguardo, in materia di tributi comunali, una disposizione di legge in tal senso è rinvenibile in materia di ICI. Si ritiene però che tali disposizioni possano essere elevati al rango di principi da estendersi opportunamente a tutte le entrate tributarie comunali. La programmazione delle azioni di accertamento può e deve costituire oggetto di previsione e disciplina nell'ambito dell'esercizio della potestà regolamentare riconosciuta ai comuni in ragione degli artt.52 e seguenti del D.Lgs. 15/12/1997 n.446. Sotto altro profilo di tipo amministrativo-organizzazione, il ricorso alla programmazione delle azioni di controllo è inoltre strumento funzionale ed indispensabile al fine di massimizzare lo sfruttamento delle risorse a disposizione ovvero in chiave di efficientamento dell'azione amministrativa.

Circa le norme positive riscontrabili nell'ambito dell'ordinamento ai cui fare riferimento, si richiama l'art 59 del D.lgs. 15/12/1997, n. 446, contenente norme in materia di potestà regolamentare ICI, che dispone:

- *con regolamento ex art 52 i comuni possono semplificare e razionalizzare processi di accertamento:*
 - *Per ridurre gli adempimenti dei contribuenti;*
 - *potenziare l'attività di controllo sostanziale;*
 - *attribuzione alla giunta comunale decidere azioni di controllo.*

2.4. Decadenza dell'azione di accertamento

Si è detto più sopra che il diritto tributario per quanto non espressamente disposto dalle singole leggi d'imposta attinge alla disciplina di altri rami del diritto. Un esempio concreto di tale rinvio è rappresentato dalla disciplina degli istituti della decadenza e della prescrizione. Al riguardo, analogamente alle obbligazioni civilistiche, ragioni di certezza e stabilità dei rapporti di obbligazione d'imposta impongono la previsione di decadenze all'esercizio dell'azione amministrativa e prescrizioni dei diritti soggettivi connessi all'applicazione delle norme d'imposta. Senonché, le singole leggi d'imposta di norma si limitano a richiamare e regolare nei minimi termini detti istituti. Ragion per cui torna comodo attingere alla disciplina codicistica che regola decadenza e prescrizione, di cui dunque si riportano gli articoli principali. Con riferimento, alla decadenza va detto che occorre, innanzitutto, distinguerla dall'istituto della prescrizione, con la quale spesso viene confusa. In effetti, decadenza e prescrizione condividono il medesimo meccanismo di funzionamento, volto a garantire la certezza e la stabilità dei rapporti giuridici, costituito dalle conseguenze giuridiche derivanti dall'inerzia da parte dell'avente diritto protratta per un certo periodo di tempo stabilito per legge. Per il resto due istituti divergono. La decadenza, infatti, è istituto giuridico che afferisce all'esercizio delle azioni e dei poteri riconosciuti a favore degli aventi diritto per la tutela di posizioni giuridiche attive (diritti; poteri; facoltà; etc.). Mentre, la prescrizione costituisce istituto che, in ragione dell'inutile decorso del tempo, determina l'estinzione di diritti (prescrizione estintiva) ovvero l'acquisizione di un diritto (prescrizione acquisitiva o usucapione). Dunque, il decorso del termine stabilito a titolo di decadenza in materia amministrativo-tributaria determina l'estinzione del potere di accertamento inteso come potere di imposizione imperativa ed unilaterale della pretesa impositiva. Il decorso del termine di decadenza non determina invece l'estinzione del diritto di credito ovvero della pretesa tributaria in capo all'Ente impositore. Circa la decadenza, degna di rilievo è la distinzione della disciplina codicistica afferente ai diritti indisponibili da quella afferente ai diritti disponibili, soprattutto in chiave di esercizio delle prerogative in sede giurisdizionali. Difatti per giurisprudenza consolidata quella di decadenza afferente a diritti indisponibili (come la pretesa fiscale pubblica) costituisce eccezione esercitabile d'ufficio in qualsiasi grado di giudizio; mentre quella afferente ai diritti disponibili costituisce eccezione in senso stretto eccipibile a pena di decadenza solo dalla parte interessate in sede di ricorso introduttivo del giudizio. Di seguito si riportano quindi le principali disposizioni di legge contenute nel codice civile in materia di decadenza.

L'art.2964 cc dispone che:

alla decadenza non si applica interruzione e sospensione

L'art, 2966 cc regola la:

rinunciabilità alla decadenza relativa a diritti indisponibili

L'art. 2967 cc regola il:

Rinvio alla disciplina sulla prescrizione

L'art. 2968 cc dispone che:

non si può modificare la disciplina legale né rinunciare alla decadenza, se stabilita da legge in materia indisponibilità

l'art.2969 cc , come sopra argomentato, regola la rilevabilità d'ufficio disponendo che:

la decadenza non può essere rilevata d'ufficio dal giudice, salvo che trattasi di materia indisponibile.

L'esposta disciplina civilistica sulla decadenza si è detto integrare quella specifica prevista in materia di tributi comunali da ultimo dalla Legge 27.12.2006 n° 296.

In particolare all'art.1 commi è disposto:

161. Gli avvisi di accertamento e sanzioni... notificati, a pena di decadenza, entro il 31/12 del V anno successivo a quello in cui la dichiarazione/versamento sono stati/avrebbero dovuto essere effettuati

Mentre al medesimo art.1 è regolata la decadenza della domanda di rimborso a carico del contribuente così recitando al comma:

164. Il rimborso delle somme versate e non dovute richiesto dal contribuente entro il termine di 5 anni dal versamento, o da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. L'ente locale provvede al rimborso entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza

2.5. Prescrizione del credito

Si è detto che la prescrizione è istituto giuridico che regola una ipotesi di estinzione del diritto (al pari di altre ipotesi di estinzione quali il pagamento, la compensazione, ecc.) o di acquisizione di un diritto (si è detto l'usucapione). Elemento caratterizzante l'istituto della prescrizione è costituito dal carattere di ordine pubblico attribuito alla relativa disciplina codicistica da parte di un orientamento consolidato della giurisprudenza. Ragion per cui la relativa normativa va considerata inderogabile e non disponibile nemmeno da parte dell'avente diritto, quanto meno fino al decorso del termine prescrittivo di legge. Va detto che in materia tributaria ed in particolare in materia di finanza locale la prescrizione non è regolata. Perciò con riferimento a detto istituto l'unica disciplina applicabile è quella prevista dal codice civile alla quale occorre quindi rinviare.

L'art.2934 cc disciplina:

Estinzione diritto se non esercitato nel tempo di legge

L'art. 2935 cc regola il momento di decorso del termine individuandolo: dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere.

L'art.2936 cc dispone in merito alla:

Inderogabilità delle norme sulla prescrizione

L'art.2938 cc dispone che:

giudice no può rilevare d'ufficio prescrizione non opposta

L'art. 2946 cc in merito alla durata della prescrizione ordinaria dispone:

Estinzione ordinaria dieci anni

L'art. 2948 cc in merito alla prescrizione breve dispone:

Estinzione breve 5 anni.4) ciò da pagarsi periodicamente

3. Gli obblighi del contribuente

Solitamente da parte delle leggi d'imposta e sicuramente da parte di quelle in materia di fiscalità locale, sono posti a carico del contribuente due principali obblighi: quello di dichiarare e quello di pagare il tributo. Nell'ambito della logica sistematica che ispira il presente elaborato, si ritiene però che possano trovare

attuazione in materia tributaria principi e disposizioni proprie in generale della materia amministrativa, volte a semplificare gli adempimenti soprattutto formali a carico del contribuente. In tal senso si ritiene applicabili alla materia della fiscalità locale istituti quali quello dell'autocertificazione; quelli della dichiarazione sostitutiva di certificati o di atti di notorietà.

3.1. L'autocertificazione

In particolare si ritiene trovare applicazione l'istituto dell'autocertificazione regolato dall'art.18 della L. 7/8/90 n.241, legge sul procedimento amministrativo. In particolare trova applicazione il principio che sottende all'applicazione dell'istituto dell'autocertificazione oramai considerato espressione di civiltà giuridica, ovvero il divieto da parte della PA di richiedere ai cittadini e quindi ai contribuenti documenti o atti già in possesso di altra PA, nella logica di semplificazione dell'azione amministrativa.

L'art 18 in materia di Autocertificazione dispone infatti:

I documenti attestanti atti, fatti, qualità e stati soggettivi, necessari per l'istruttoria del procedimento, sono acquisiti d'ufficio quando sono in possesso dalla PA

sono accertati d'ufficio i fatti, gli stati e le qualità che la PA

3.2. Dichiarazione sostitutiva di documenti o di atti di notorietà

Il D.P.R. 28/12/2000, n.445 contenente il testo unico della documentazione amministrativa disciplina la dichiarazione sostitutiva di certificati e quella sostitutiva degli atti di notorietà.

Trattasi di due istituti che di fatto esteso l'applicazione e sviluppato l'istituto dell'autocertificazione sopra esposto nonché la ratio sottesa sopra esposta a cui si rinvia.

L'art. 46 disciplina le dichiarazioni sostitutive di certificati disponendo che:

sono comprovati con dichiarazioni,...;q) ...dati presenti in anagrafe tributaria; r) disoccupazione; s) qualità di pensionato.

Mentre l'art. 47 disciplina le dichiarazioni sostitutive di atti di notorietà

stati, qualità e fatti non indicati nell'art. 46 comprovati mediante dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà

3.3. Dichiarazione fiscale

Si è detto che tra gli obblighi a carico dei contribuenti vi è quello di dichiarare i fatti e gli elementi necessari alla determinazione e liquidazione di quanto dovuto a titolo d'imposta.

Al riguardo va posto in evidenza, secondo l'orientamento prevalente in dottrina e giurisprudenza, la natura dichiarativa della dichiarazione ovvero di mero atto giuridico di scienza con il quale il contribuente si limita ad informare l'Ente impositore di fatti ed elementi rilevanti senza che ciò possa in alcun modo costituire assunzione di obblighi da parte del contribuente. In altri termini la dichiarazione fiscale non è un atto negoziale. Essa è sempre rettificabile fino al momento dello spirare del termine di decadenza previsto per l'esercizio del potere di accertamento. In chiave sistematica, altro elemento di sicuro interesse è la funzione che deve essere attribuita alla dichiarazione, quale strumento

attraverso il quale il contribuente partecipa al procedimento amministrativo-tributario volto all'accertamento dell'an e del quantum debendum tributario. Partecipazione dichiarativa che deve essere posta in essere dal contribuente nel rispetto dei principi di correttezza, affidamento e buona fede oggettiva. Principi questi ultimi ai quali deve essere informato il rapporto tributario tra Ente impositore e contribuenti, quali declinazioni del più generale principio di solidarietà sociale riconducibile all'art.2 della Costituzione. A presidio del rispetto di tali principi da parte dei contribuenti in sede dichiarativa è prevista la sanzionabilità di comportamenti colposi o dolosi di tipo omissivo o infedele.

Quanto alla disciplina speciale contenuta nelle diverse norme di legge che regolano i principali tributi comunali, va posto in rilievo il tentativo del legislatore di semplificazione attraverso la uniformizzazione degli obblighi a carico del contribuente. Ciò anche a discapito del potere regolamentare riconosciuto ai Comuni; potere che ha subito non pochi restringimenti da parte dei provvedimenti legislativi degli ultimi tre anni.

In primo tentativo di uniformare la disciplina dichiarativa a carico dei contribuenti è quello di stabilire nel 30 giugno dell'anno successivo a quello d'imposta il termine per presentare le dichiarazioni in materia di IMU, TASI, TARI.

In tal senso si rinvia a: Articolo 13, comma 12-ter, D.L. 6/12/2011 n.201 conv. (IMU-TASI)

Articolo 1, comma 684, Legge 27.12.2013 n° 147 (TARI-TASI).

Circa le modalità di presentazione il tentativo di uniformizzazione trova ostacolo nella diversità ontologica dei principali tributi comunali.

Pertanto, allo stato dell'attuale normativa è stata disposta l'uniformizzazione di forma delle modalità e forma di presentazione della dichiarazione tra IMU e TASI (relativamente ai possessori soggetti passivi) e tra TARI e TASI (relativamente ai detentori soggetti passivi).

In particolare per quanto riguarda le modalità di presentazione della dichiarazione in materia di IMU-TASI vale il combinato disposto dell'art 9, co 6, D.Lgs. 14/3/2011, n. 23 e dell'art 13, co 12-ter, D.L. 6/12/2011 n.201 conv., nella L. 214/2011 il quale dispone:

- *la dichiarazione deve essere presentata su modello approvato con il decreto MEF;*
- *con il citato decreto, sono altresì disciplinati i casi in cui deve essere presentata la dichiarazione.*

Mentre circa le modalità di presentazione della dichiarazione in materia di TARI-TASI, l'art 1, comma 685, Legge 27.12.2013 n° 147 dispone che:

- *la dichiarazione va presentata su modello approvato da Comune;*
- *al fine di acquisire le informazioni riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, nella dichiarazione delle u.i. a destinazione ordinaria devono essere obbligatoriamente indicati i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno, ove esistente.*

3.4. La dichiarazione ultrattiva

La cd natura ultrattiva della denuncia è il tratto distinguente della disciplina normativa afferente alla dichiarazione fiscale che accomuna tutti i tributi comunali.

Ora il meccanismo che qualifica la dichiarazione fiscale disciplinato dalle diverse disposizioni di legge è volto a semplificare gli oneri formali in capo al contribuente in caso di invarianza della situazione imponibile di anno in anno, nella logica di semplificazione degli oneri formali posti a capo del contribuente stesso. Ragion per cui, se negli anni successivi, successivamente alla presentazione della dichiarazione, gli elementi ed i dati a suo tempo correttamente e tempestivamente dichiarati non mutano, il contribuente è manlevato dal medesimo onere formale di ripresentare la medesima dichiarazione. Il contribuente però non è manlevato dall'obbligo sostanziale di dichiarazione annuale. Riconducendo a sintesi si può quindi affermare che la legge consente al contribuente di adempiere al suo obbligo annuale con un comportamento passivo d'inerzia che assume valore e significato giuridico di conferma della dichiarazione formalmente presentata a suo tempo. Da ciò deriva che se è stata presentata a suo tempo una dichiarazione infedele ovvero non è stata presentata alcuna dichiarazione, si ritiene reiterato l'illecito per ciascuno degli anni successivi fino a quando non viene ripresentata una dichiarazione corretta. Peraltro ciò vale a maggior ragione in caso di omessa dichiarazione, laddove non può produrre effetti per il futuro ciò che non risulta nemmeno presentato.

In tal senso si veda:

- Articolo 10, comma 4, D.Lgs. 30/12/1992 n.504 (ICI)
- Articolo 8, comma 3, D.Lgs. 15/11/1993 n.507 (Imposta pubblicità)
- Articolo 70, comma 2, D.Lgs. 15/11/1993 n.507 (TARSU)
- Articolo 13, comma 12-ter, D.L. 6/12/2011 n.201 conv. (IMU-TASI)
- Articolo 14, comma 34, D.L. 6/12/2011 n.201 conv. (TARES)
- Articolo 1, comma 685, Legge 27.12.2013 n° 147 (TARI-TASI)

Tutte dette disposizioni di legge contengono la medesima seguente disposizione:

- *La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare del tributo dovuto*

4. Fase istruttoria e poteri di controllo

Quella istruttoria si presenta come la fase fondamentale del procedimento amministrativo-tributario volto all'accertamento della posizione fiscale. In ambito di accertamento fiscale, tale fase è caratterizzata da una parte da profili ed aspetti tipicamente oggetto di analisi nell'ambito del diritto amministrativo. D'altra parte, presenta peculiarità proprie della materia tributaria con particolare riguardo alla tipicità dei controlli e dei poteri esercitabili. Non solo. Costituisce tema fondamentale di sicuro interesse la materia della ricerca, della acquisizione e della utilizzazione di dati ed informazioni nella disponibilità di altre pubbliche amministrazioni o di gestori di servizi pubblici, in ragione delle disposizioni limitative a tale accesso poste dalla normativa sulla riservatezza dei dati personali.

4.1. Responsabile del procedimento

Si è detto che trovano applicazione in campo tributario le disposizioni del procedimento amministrativo applicabili in via generale alla pubblica

amministrazione. Così non si rinvengono particolari limitazioni all'estensione al campo tributario delle norme generali riguardanti il profilo organizzativo contenute nel capo II della legge 7/8/1990 n.241 sul procedimento amministrativo.

In particolare, non pare trovare ostacolo l'applicazione in campo tributario le disposizioni contenute agli articoli 4-5-6 della citata disposizione di legge

Al riguardo, in merito alla necessità di individuare l'unità organizzativa di riferimento per ogni procedimento amministrativo, l'art.4 della citata legge dispone:

le PA tenute a determinare per ciascun tipo di procedimento l'unità organizzativa responsabile della istruttoria e di ogni adempimento procedimentale, nonché dell'adozione del provvedimento finale

Mentre il successivo art. 5, regola la figura del responsabile del procedimento, disponendo:

Il dirigente di ciascuna u.o. assegna a sé o ad altro dipendente addetto all'unità la responsabilità della istruttoria e di ogni altro adempimento inerente il singolo procedimento nonché, eventualmente, dell'adozione del provvedimento finale

Infine l'art.6, in merito ai competenze assegnate al responsabile del procedimento, dispone:

Compiti istruttori:

- *Valuta ammissibilità, legittimazione e presupposti*
- *accerta i fatti, disponendo il compimento degli atti necessari*
- *cura comunicazioni e pubblicazioni*
- *Trasmette o adotta il provvedimento finale*
- *Per discostarsi occorre atto motivato*

4.2. Poteri istruttori

Disposizioni di ordine generale in merito ai poteri istruttori esercitabili in materia tributaria sono poi contenute nella L. 27/7/00 n.212 Statuto diritti dei contribuenti.

In particolare l'art.6, in merito al potere di ricerca, accesso e utilizzazione di fonti, informazioni e documenti, dispone:

Informare contribuente di fatti da cui deriva disconoscimento di crediti o irrogazione di sanzione;

divieto di richiedere documenti e informazioni in possesso della PA;

Ricerca, accesso e utilizzazione di fonti, informazioni e documenti

Restringendo il campo ai tributi comunali diverse disposizioni regolano l'esercizio dei poteri ammessi in sede di istruttoria fiscale.

Al riguardo, particolari penetranti ed invasivi poteri sono riconosciuti dalla legge in materia di TARSU-TARES-TARI-TASI.

Nello specifico prima l'art. 73 D.Lgs. 15/11/1993 n.507 (TARSU), poi l'art.1, 693, L 27/12/2013, n. 147 (TARI-TASI) recitano:

Richiesta di esibire documenti o rispondere a questionari al contribuente

Richiesta documenti, notizie in esenzione di costi a uffici, a EP ed a gestori di servizi pubblici

Sopraluogo (In caso negativo)

accertamento presuntivo.

In materia di ICI-IMU, i poteri assegnati dalla legge a favore degli Enti locali risultano più limitati rispetto a quelli esposti per TARES-TARI.

In punto l'art. 11, comma 2, D.Lgs. 30/12/1992 n.504 dispone:

Richiesta dati e notizie al contribuente

Richiesta dati e notizie ad altri uffici pubblici

4.3. TU della documentazione amministrativa

Si è detto sopra, che nell'ambito del procedimento amministrativo, di fondamentale importanza risulta l'individuazione, l'acquisizione e la gestione dei dati e delle informazioni nella disponibilità di altre PA, gestori di servizi pubblici, di pubblica utilità etc. Il potere di richiedere dati ad altri soggetti pubblici o gestori di pubblici servizi, trova la propria fonte innanzitutto nell'ambito delle citate disposizioni di legge tributarie. Dall'altra la richiesta di dati ed informazioni avanzata dall'Ente impositore alla volta di altre PA o di gestori di servizi pubblici, trova rafforzamento nella disciplina contenuta nel D.P.R. 28/12/2000, n. 445, cd codice della documentazione amministrativa.

Al riguardo l'art.1 della citata legge dispone in sintesi:

- *Si applica a PA - gestori di pub serv (GPS)*

Mentre l'art. 43 impone alle singole PA, in sede di esercizio delle attività di controllo:

- *Il divieto di richiedere certificati*
- *L'Accesso telematico a bd di PA e GPS*
- *L'Accesso senza oneri*
- *I documenti per fax email = forma scritta*

Rilevanti sono poi le conseguenze connesse alla disapplicazione delle disposizioni di legge in argomento.

In punto l'art. 72 in materia di responsabilità dei, controlli, recita:

PA certificanti controlli e modalità di esecuzione

mancata risposta a richieste di controllo entro 30 gg = violazione dei doveri d'ufficio

Mentre il successivo art. 74, dispone che costituiscono ipotesi di violazione dei doveri d'ufficio:

la richiesta da parte della PA di certificati o di atti di notorietà;

rifiuto da parte della PA di attestazione di stati, qualità e fatti.

4.4. Codice amministrazione digitale

Trattando la materia dell'accesso alle banche dati, con particolare riguardo a quelle gestite su supporti informatici, non può non essere preso in considerazione il D.Lgs. 07/03/2005, n. 82 in materia di codice dell'amministrazione digitale (cad). Tali disposizioni di legge tornano particolarmente utili quando la richiesta è avanzata alla volta di concessionari privati di pubblici servizi, che solitamente negano l'accesso per questioni di privacy.

Stando all'articolo 1 lo stesso recita:

dato delle PA: il dato trattato da una PA

dato pubblico: dato conoscibile da chiunque

il successivo art. 3 dispone:

cittadini e imprese hanno diritto a richiedere l'uso delle tecnologie telematiche nelle comunicazioni con le PA e GPS

segue l'art. 6 che recita:

La partecipazione al proc. Amm. diritto di accesso ai documenti amm esercitabili con informatica

Mentre l'art.12 dispone:

Le PA utilizzano le tecnologie dell'informazione-comunicazione

Cod. amministrazione digitale

L'art.21 dispone che:

doc inform con firma elettr liberamente sono valutabile sul piano probatorio

doc inform con firma digitale o firma elettronica qualif efficacia ex art 2702 cc

L'art. 45 dispone in merito:

doc trasmessi a PA info-telematica fax= forma scritta e non seguiti da doc orig

L'Art. 50 stabilisce il principio di libero e gratuito accesso alle banche dati delle altre PA ed a quelle dei gestori di servizi pubblici, disponendo:

dati PA disponibili con informatica e telematica da parte di altre PA

senza oneri salvo eventuali costi eccezionali

sostenuti da PA cedente

L'art 59 disciplina e natura dei cd dati territoriali ovvero dei dati georeferenziati.

informazione geograficamente localizzata

infine l'art. 60 qualifica base di dati di interesse nazionale:

insieme informazioni gestite digitalmente da PA, omogenee per tipo contenuto

utilizzabile da PA per esercizio funzioni nel rispetto delle competenze e normative

4.5. Codice protezione dati personali

Infine a completamento e rafforzamento della ritenuta accessibilità ai dati detenuti da altre PA e gestori di servizi pubblici, e quindi sulla sostanziale inesistenza di seri limiti all'accesso, vale la pena di soffermarsi sulla disciplina di legge che regola la materia della riservatezza dei dati personali. Tanto ciò pare vero a seguito di analisi puntuale del D.Lgs. 30/6/2003 n. 196

In particolare l'art.3 conia il;

Principio di necessità

Mentre l'art.11 dispone:

trattati in modo lecito e correttezza

scopi determinati, espliciti e legittimi

esatti e aggiornati

pertinenti, completi e non eccedenti

L'art.18 il potere di accesso da parte delle PA alle banche dati altrui disponendo:

è consentito alla PA il trattamento dati per funzioni istituzionali

non richiedere consenso dell'interessato

il successivo art. 19 dispone:

trattamento da PA dati diversi da sensibili e giudiziari consentito, anche in mancanza di legge o regolamento

La comunicazione da PA a PA è ammessa quando necessaria per svolgimento di funzioni istituzionali

La comunicazione da parte di PA a privati o a enti pubblici economici e diffusione da parte di PA ammesse se previste da legge o regolamento

L'art. 20 recita:

il trattamento dati sensibili da parte di PA consentito se autorizzato

Se trattamento non previsto da legge le PA possono richiedere al Garante l'individuazione delle attività, tra quelle demandate ai medesimi soggetti dalla legge, che perseguono finalità di rilevante interesse pubblico e per le quali è conseguentemente autorizzato il trattamento dei dati sensibili

L'art. 22 dispone:

Le PA possono trattare solo dati sensibili e giudiziari indispensabili per svolgere attività istituzionali che non possono essere adempiute diversamente

Mentre l'art. 24 recita:

necessario per adempiere ad obbligo legale

necessario per investigazioni difensive o per far valere o difendere un diritto in sede giudiziaria

necessario, nei casi individuati dal Garante

l'art. 39 dispone:

Necessità di autorizzazione del Garante della riservatezza in caso di comunicazione di dati da PA a PA non prevista da legge o da regolamento

Il successivo art. 59 dispone:

il diritto di accesso a doc am disciplinati L n. 241/90

applicazione di rilevante interesse pubblico

L'art. 66 definisce:

di rilevante interesse pubblico attività di PA per applicazione tributi

Infine l'art. 71 definisce:

di rilevante interesse pubblico applicazione di sanzioni amministrative e ricorsi di polizia amministrativa anche locale (articolo 73).

5. Fase decisoria ed atto di accertamento

La fase decisoria corrisponde al momento del perfezionamento dell'avviso di accertamento quale atto amministrativo, ovvero il momento a partire dal quale l'atto esiste giuridicamente, secondo la teoria classica del procedimento elaborata dalla dottrina e dalla giurisprudenza amministrativa.

Questo capitolo è appunto dedicato alla trattazione dell'avviso di accertamento quale atto amministrativo. Ragion per cui dapprima si rende necessario inquadrare la natura dell'avviso di accertamento. Al riguardo in questa sede, sposando la corrente di pensiero amministrativo classico, è seguita la teoria dell'atto e del negozio giuridico elaborata nell'ambito del diritto civile. Ragion per cui l'avviso di accertamento viene inquadrato tra i meri atti giuridici ad effetti dichiarativi ovvero atti dove la rilevanza della volontà dell'agente afferisce al solo momento della loro adozione ed esistenza giuridica; mentre gli effetti sono una mera conseguenza legale del perfezionamento dell'atto. Tale inquadramento circa la natura dell'avviso di accertamento non è di poco conto. La scelta operata al riguardo dipende dalle due teorie vigenti a tutt'oggi in materia tributaria divisa tra costitutivisti e dichiarativisti. Teorie che si avrà modo di esporre in breve nel corso della giornata. Dunque, con la scelta sopra operata, coscientemente, si prende posizione a favore della teoria dichiarativista, ovvero sulla natura dichiarativa e non costitutiva di effetti degli atti di competenza sia dell'Ente impositore sia del contribuente.

5.1. Natura dell'avviso di accertamento

Giusto per inquadrare la natura dell'avviso di accertamento si richiamano alcuni arresti delle corti superiori ed in particolare:

Corte costituzionale, 24 luglio 2009, n. 244

La disciplina del procedimento di accertamento tributario non ha natura processuale

Cassazione civile, sez. trib., 23 aprile 2008, n. 10477

L'avviso di accertamento tributario costituisce atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva degli uffici finanziari, e non atto processuale, né funzionale al processo, poiché non ad esso, ma alla presentazione del ricorso alla Commissione tributaria, si correla l'instaurazione del procedimento giurisdizionale

Cassazione civile, sez. I, 19 marzo 1984, n. 1868

L'accertamento tributario - anche nel sistema dell'autotassazione previsto dalla riforma tributaria per le imposte sul reddito e per l'Iva - ha natura dichiarativa

5.2. Responsabile d'imposta e firma dell'atto

Tema di sicuro interesse da svilupparsi tutto in territorio amministrativo è quello delle competenze e connesse responsabilità. Ovvero questo ed il paragrafo successivo sono dedicati a mettere in evidenza la ripartizione di competenze tra funzionari pubblici nel quadro del generale quadro ordinamentale afferente alla materia amministrativa. Tema quello trattato di non poco momento in quanto ad esso sono connesse le problematiche legate alla possibile illegittimità dell'atto amministrativo per incompetenza relativa.

Al riguardo il problema si impone in quanto la disciplina specifica di settore dispone in merito all'individuazione di un funzionario responsabile d'imposta competente sia per la gestione che in merito all'assunzione di atti a rilevanza esterna. La problematica circa l'attribuzione delle competenze e delle responsabilità si pone in quanto la citata normativa in materia di fiscalità locale sembra utilizzare il termine "funzionario" in senso atecnico; ragion per cui pare porsi il tema del un necessario raccordo con la normativa generale su competenze e responsabilità.

Al riguardo la figura del Responsabile d'imposta è prevista nell'ambito di tutti i principali tributi comunali *ICI-IMU-ICP-TOSAP-TARSU*

In tal senso:

- Art.11, comma 4, D.Lgs. 30/12/1992 n.504 (ICI-IMU)

- Art.11-54-74 DLgs 15/11/1993, n. 507 (ICP-TOSAP-TARSU)

In sintesi tali disposizioni recitano:

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

Una novità di non poco rilievo è prevista circa le competenze del Responsabile d'imposta è prevista in materia di TARES-TARI-TASI laddove a tale funzionario viene attribuita anche la rappresentanza dell'ente in giudizio (ovvero la *legitimatio ad processum*), ovvero è attribuito un ruolo ben diverso dall'attribuzione della difesa tecnica (ovvero lo *jus postulandi*).

In tal senso l'Art.1, comma 692l L 27/12/2013, n. 147 recita:

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.

5.3. Competenze dirigenziali

Al fine di sviluppare la tematica della attribuzione delle competenze e delle responsabilità è quindi per esteso riportata la normativa generale in merito alle attribuzioni di funzioni ed attività allo stato del quadro normativo vigente. Da tale quadro normativo emerge che le funzioni a rilevanza esterna sono attribuite, laddove esistente, al dirigente che, in ragione della teoria dell'immedesimazione organica, agisce quale organo dell'ente di appartenenza.

Tale quadro normativo di riferimento non può che partire dalla "grundnorm" italiana ovvero dalla carta costituzionale.

In tal senso l'art.97 Cost dispone:

I pubblici uffici sono organizzati secondo legge per buon andamento e imparzialità dell'amministrazione

Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari

In attuazione del disposto costituzionale è stato adottato il D.Lgs. 30/3/2001 n.165 contenente disposizioni in materia di lavoro alle dipendenze degli enti pubblici

Al riguardo l'art.1, comma 3, dip. Pub. Dispone:

Le disposizioni del presente decreto costituiscono principi fondamentali ai sensi dell'art.117 Cost.

Il successivo art.4, commi2-3-4, D.Lgs. 30/3/2001 n.165 TU dip., pub., dispone:

2. Ai dirigenti spetta l'adozione atti amministr., che impegnano la PA verso l'esterno

3. Le attribuzioni derogate solo espressamente con legge

4. principio della distinzione tra indirizzo-controllo e attuazione e gestione dall'altro

In merito alla possibilità di delegare le funzioni dirigenziali, il successivo art.17, commi 1-bis, D.Lgs. 30/3/2001 n.165 TU dip. Pub. recita:

1-bis. I dirigenti, per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze comprese nelle funzioni di cui alle lettere b), d) ed e) del co.1 a dipendenti che ricoprano le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici ad essi affidati.

Non si applica l'art. 2103 del codice civile

Infine in materia di normativa specifica di Ente locali, l'art.107 D.Lgs. 18/8/2000 n.267 (testo unico delle norme in materia di enti locali) dispone:

1. Spetta ai dirigenti la direzione degli uffici secondo i criteri e norme dettati dagli statuti e dai regolamenti

2. Spettano ai dirigenti tutti i compiti, compresa l'adozione degli atti amministr. che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, non ricompresi espressamente dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico-amministrativo degli organi di governo

5.4. Contenuto dell'avviso di accertamento

Il presente paragrafo è dedicato ad esaminare il quadro normativo disponente in merito ai contenuti necessari sia in generale con riferimento all'atto amministrativo sia in particolare con riferimento agli avvisi di accertamento in materia di fiscalità comunale.

In generale valgono le disposizioni in materia di procedimento amministrativo contenute nella legge 7/8/90 n.241.

Al riguardo l'art 3 L 7/8/90 n.241 dispone:

- *Obbligo di motivazione*
- *Nessuna motivazione per atti normativi e generali*
- *Atto richiamato messo a disposizione*
- *indicazione termine e autorità presso cui ricorrere*

Mentre al successivo art 3 Bis L 7/8/90 n.241 è disposto:

- *Incentivazione uso della telematica, nei rapporti interni, e con i privati*

Sempre in termini di norme a contenuto generale, ad integrazione delle norme contenute nella legge sul procedimento amministrativo va aggiunto quanto contenuto nello Statuto dei diritti del contribuente contenuto nella legge 27/7/00 n.212, che nelle *velleitarie* intenzioni del legislatore avrebbe dovuto assumere la funzione di norma generale in materia tributaria.

In merito al contenuto minimo degli atti tributari, l'art 7 L 27/7/00 n.212 recita:

- *Obbligo di motivazione degli accertamenti.*
- *Se la motivazione fa riferimento ad altro atto, questo va allegato*
- *Contenuto:*
 - o *l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni*
 - o *responsabile del procedimento;*
 - o *l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame*
 - o *modalità, termine, organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere*
 - o *sul titolo esecutivo va riportato il riferimento dell'atto di accertamento*

Infine, con riferimento alla disciplina speciale riguardante gli atti tributari in materia di tributi comunali, deve essere richiamata la disciplina contenuta all'art 1, comma 162 della legge 27/12/2006 n. 296 il quale recita:

Gli avvisi di accertamento 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

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

delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere nonché il termine di sessanta giorni entro cui effettuare il relativo pagamento

Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo

5.5. Firma dell'atto di accertamento

Nel presente paragrafo attraverso il trattamento dell'istituto della firma a stampa si tende ad affrontare la questione della firma dell'atto amministrativo e della sua funzione.

In particolare l'art 1, comma 87, L 28/12/1995, n. 549 recita:

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

5.6. Autotutela

Di rilevante importanza anche in campo tributario è la disciplina contenuta nella legge L 7/8/90 n.241 sul procedimento amministrativo in merito all'esercizio del potere di autotutela da parte degli Enti impositori non trovando riscontro nell'ambito del nostro ordinamento alcuna disposizione di legge che regola detti istituti in materia di fiscalità locale. Per la verità con riferimento specifico alla materia tributaria, esiste una disciplina di secondo livello in materia di autotutela contenuta nel D.M. 11/2/1997, n. 37. Ma da una parte tale disciplina sembra rivolta e quindi circoscritta, espressi verbis, ai soli organi dell'Amministrazione finanziaria dello Stato. D'altra, tale disciplina pare in linea con quella generale contenuta nella citata Legge n.241/90, assumendo più la funzione di vademecum pratico rivolto a detti uffici finanziari attraverso la declinazione puntuale delle situazioni concrete al verificarsi delle quali trova applicazione l'istituto in questione. Ciò non toglie che essa possa essere presa a riferimento indicativo delle casistiche al verificarsi delle quali possono essere adottati atti in autotutela anche nel campo della fiscalità locale.

L'autotutela è per definizione afferente all'esercizio di potere amministrativo di secondo livello in quanto il relativo provvedimento ha ad oggetto la conferma o la rimozione di un atto amministrativo o mero comportamento a suo tempo assunti. L'autotutela è caratterizzata dalla piena discrezionalità in capo all'autorità deputata ad assumere i relativi atti qualunque sia la natura dell'atto o del comportamento all'origine dell'azione. Esercizio di piena discrezionalità che a maggior ragione vale in caso di consolidamento dell'atto amministrativo per decorso inutile dei termini per l'impugnazione dello stesso. Quanto fin qui esposto vale anche in campo tributario seppur dovendo l'autorità competente assumere un atteggiamento maggiormente prudenziale nella valutazione degli interessi coinvolti, pubblici e privati.

Quanto ai diversi istituti afferenti all'ambito della materia dell'autotutela, per la prima volta sono stati regolati in modo sistematico dalla legge del procedimento amministrativo e la relativa disciplina ha sostanzialmente recepito le definizioni formulate nel tempo a seguito delle diverse elaborazioni pretorie. Va poi posto in evidenza che alcuni degli istituti regolati da detta legge generale sul procedimento amministrativo appaiono di difficile applicazione in campo tributario in quanto presuppongono la natura discrezionale degli atti amministrativi, di difficile riscontro in materia tributaria. Ciò almeno stando a chi come chi scrive ha aderito alla teoria dichiarativistica.

Così non appare di immediata applicazione l'istituto della revoca del provvedimento.

Al riguardo l'art. 21-quinquies L 7/8/90 n.241 recita:

Per sopravvenuti motivi di pubblico interesse ovvero nel caso di mutamento della situazione di fatto o di nuova valutazione dell'interesse pubblico originario, il provvedimento amministrativo ad efficacia durevole può essere revocato da parte dell'organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge. La revoca determina la inidoneità del provvedimento revocato a produrre ulteriori effetti. Se la revoca comporta pregiudizi in danno dei soggetti direttamente interessati, l'amministrazione ha l'obbligo di provvedere al loro indennizzo. Le controversie in materia di determinazione e corresponsione dell'indennizzo sono attribuite alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo

Ove la revoca di un atto amministrativo ad efficacia durevole o istantanea incida su rapporti negoziali, l'indennizzo liquidato dall'amministrazione agli interessati è parametrato al solo danno emergente e tiene conto sia dell'eventuale conoscenza o conoscibilità da parte dei contraenti della contrarietà dell'atto amministrativo oggetto di revoca all'interesse pubblico, sia dell'eventuale concorso dei contraenti o di altri soggetti all'erronea valutazione della compatibilità di tale atto con l'interesse pubblico

Analogamente non pare trovare applicazione la norma sul recesso contrattuale contenuta nell'art 21 Sexies che recita:

Recesso dai contratti

Il recesso unilaterale dai contratti della pubblica amministrazione è ammesso nei casi previsti dalla legge o dal contratto

Si ritiene che possa trovare applicazione al campo della fiscalità comunale quanto disposto dall'art 21 Septies L 7/8/90 n.241 in merito alla *Nullità del provvedimento ovvero*

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

Le questioni inerenti alla nullità dei provvedimenti amministrativi in violazione o elusione del giudicato sono attribuite alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo

Pare non trovare ostacolo all'applicazione in campo di fiscalità locale quanto disposto dall'art 21 Octies L 7/8/90 n.241 in materia di Annullabilità del provvedimento, recitando:

E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza

Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto

Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell' articolo 21-octies può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei

controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge

È fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole

Così come pare non trovare ostacolo convincente l'applicazione dell'art 21 Nonies che in materia di Annullamento d'ufficio dispone:

Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell' articolo 21-octies può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge

È fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole

Quanto al citato D.M. 11/2/1997, n. 37 pur non trovando diretta applicazione in materia di tributi comunali può essere utile quale vademecum per l'individuazione delle posizioni che possono costituire oggetto di annullamento In tal senso l'art 2 del citato DM dispone le seguenti ipotesi di annullamento d'ufficio;

a) errore di persona;

b) evidente errore logico o di calcolo;

c) errore sul presupposto dell'imposta;

d) doppia imposizione;

e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;

f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;

g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;

h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

6. Fase integrativa dell'efficacia

Nell'ambito dello schema del procedimento finora seguito, quella in oggetto costituisce l'ultima fase del procedimento stesso, anche se non meno rilevante delle altre. A maggior ragione quanto affermato vale nell'ambito del procedimento amministrativo riguardanti atti come quelli di specie definiti ricettizi ovvero atti la cui efficacia giuridica decorre solo dalla loro notificazione al diretto interessato. Ciò posto va messo in evidenza determina il momento a decorrere dal quale cominciano a prodursi effetti giuridici. Effetti giuridici però che possono avere natura costitutiva o semplicemente dichiarativa. Ciò dipende dalla natura dell'atto ricettizio che deve essere notificato. Ecco la rilevanza fondamentale e concreta della qualificazione della natura dell'avviso di accertamento sopra messa in evidenza.

Trattandosi gli avvisi di accertamento (come del resto gli atti di classamento catastale) di atti meramente dichiarativi conseguentemente dichiarativi, e quindi retroattivi, saranno gli effetti conseguenti alla notifica degli stessi atti. Infine, va ulteriormente posto in rilievo la rilevante e fondamentale importanza svolta dall'istituto della notificazione quale strumento posto a tutela dell'esercizio del diritto di difesa da intendersi nei limiti in cui il medesimo strumento è strettamente funzionale al raggiungimento di tale scopo; non potendosi

viceversa accettare il generale sacrificio dei diritti del notificante a prescindere dal singolo caso di specie che di volta in volta si propone. L'argomentazione appena esposta ha portato prima la Corte Costituzionale con la nota sentenza n.477/2002 e poi il legislatore, a più riprese, ad affermare il principio del doppio termine di notificazione: quello per il notificante e quello per il ricevente.

6.1. Statuto dei diritti del contribuente

In materia di notifica degli atti in materia tributaria vanno innanzitutto richiamate le disposizioni di ordine generale contenute nella legge 27/7/2000 n.212, contenente lo statuto dei diritti del contribuente.

Al riguardo l'art 6 in materia tributaria dispone il principio secondo il quale la notifica *deve essere effettuata nel domicilio effettivo*.

6.2. La notifica a mezzo posta in generale

Nel nostro ordinamento è ammessa la notifica a mezzo del servizio universale postale ai sensi dell'art. 149 cpc ad oggetto Notificazione a mezzo del servizio postale che recita:

Se non ne è fatto divieto dalla legge, la notificazione può eseguirsi anche a mezzo del servizio postale.

Va detto che non è vi è alcun scontato principio immanente di equiparazione automatica tra recapito postale e notifica di atti né nell'ambito del nostro ordinamento né tanto meno nell'ambito del panorama internazionale. Per cui, soprattutto in ambito internazionale, lo strumento postale può assumere validità ai fini della notifica degli atti soltanto a fronte di specifici trattati internazionali tra Nazioni di natura bilaterale o plurilaterale.

In attuazione del citato art. 149 c.p.c.. è stata adottata la legge 20/11/1982, n. 890 contenente appunto la disciplina generale in materia di notifica di atti giudiziari ed amministrativi a mezzo il servizio postale universale. Dalla citata disciplina generale si ricava il principio secondo il quale gli uffici pubblici possono procedere direttamente alla notifica a mezzo posta senza il ricorso ad un ufficiale della notificazione certificatore dell'avvenuta notifica. In tal caso, la relata di notifica costituisce atto *inutiliter datum* sostituito dalla cartolina postale di ritorno debitamente compilata, datata e firmata.

Al riguardo l'art.12 della L. 20/11/1982, n. 890 dispone:

Le norme sulla notificazione a mezzo della posta sono applicabili alla notificazione degli atti adottati dalle PA, da parte dell'ufficio che adotta l'atto stesso

Altro principio generale di rilevante interesse è costituito dal ricorso a quello postale quale strumento privilegiato in materia di notifica degli atti tributari, relegando ad una posizione sussidiaria il ricorso a soggetti specificatamente abilitati alla notifica degli atti.

In tal senso l'art.14 L. 20/11/1982, n. 890 recita:

La notificazione degli avvisi ... può eseguirsi a mezzo posta direttamente dagli uffici finanziari, e, ove ciò risulti impossibile, a cura degli ufficiali giudiziari, dei messi comunali o messi speciali autorizzati.

6.3. La notifica a mezzo posta in materia di tributi comunali

L'esposta disciplina generale in materia di notifica a mezzo del servizio postale trova poi concreta declinazione positiva nel campo dei tributi comunali.

Al riguardo l'art 1, comma 161, legge 27/12/2006 n. 296 dispone:

161. Gli enti locali, ... notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato.

Gli avvisi di accertamento ... devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31/12 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.

6.4. La notifica a mezzo messi speciali

Si è detto in precedenza che dall'analisi sistematica dell'ordinamento si ricava il privilegio da parte del legislatore a favore dello strumento postale quale mezzo di notificazione degli atti amministrativi e di quelli tributari in particolare. Tale scelta pare costituire declinazione concreta dei principi di economicità, semplificazione ed efficienza dell'azione amministrativa contenuti nell'art.1 della citata legge n.241/90 sul procedimento amministrativo. Esistono però situazioni in cui il ricorso allo strumento postale non appare adeguato a svolgere appieno la funzione notificatoria. Per esempio in caso di irreperibilità non temporanea del diretto interessato. In questi casi il ricorso alla figura dell'ufficiale della notificazione (ufficiali giudiziari; messi comunali; messi speciali etc.) appare inevitabile al fine di garantire che la notificazione possa perfezionarsi almeno sotto il profilo giuridico. In tal caso il ricorso all'art. 143 c.p.c. appare inevitabile. Ciò posto, oltre il possibile ricorso agli ufficiali giudiziari ed ai messi comunali la speciale normativa in materia di tributi comunali prevede la possibilità di istituire ed abilitare messi speciali per la notifica degli avvisi di accertamento ai sensi dell'art 1, comma 158-159-160 Legge 27/12/2006 n. 296.

In particolare il comma 158 recita:

158. Per la notifica degli atti di accertamento dei tributi locali e di quelli afferenti le procedure esecutive di cui al TU della riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, ex RD n. 639/1910 nonché degli atti di invito al pagamento delle entrate extratributarie dei comuni, ferme restando le disposizioni vigenti, il dirigente dell'ufficio competente, con provvedimento formale, può nominare uno o più messi notificatori

Mentre il successivo comma 159 dispone:

159. I messi notificatori possono essere nominati tra i dipendenti dell'amm comunale, 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'art 52, co5, lett b), del D.Lgs. n.446/1997, 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'EL, ed il superamento di un esame di idoneità.

Infine il comma 160 dispone:

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.

6.5. Notifica a mezzo pec

Costituisce a tutt'oggi argomento di discussione la possibilità del ricorso allo strumento della posta elettronica certificata degli atti amministrativi tributari.

I sostenitori della legittimità del ricorso allo strumento della pec per la notifica, richiamano l'art. 149-bis del codice di procedura civile, e relative disposizioni attuative, e l'art. 48 del codice dell'amministrazione digitale sopra esposto.

Dall'altra, coloro che sostengono che a tutt'oggi la pec non costituirebbe un valido strumento di notifica argomentano che mancherebbero le norme specifiche circa la notifica a mezzo pec degli atti in materia di tributi comunali, funzionali anche alla introduzione ex lege di una sorta di domicilio legale imposto.

E' evidente che la disputa non è di poco momento potendone derivare l'inesistenza giuridica della notifica con le conseguenze che tutti possono immaginare.

Il tema della notifica a mezzo pec è peraltro strettamente legato a quello degli atti amministrativi digitali.

6.6. Effetti della notifica degli atti di classamento

Si è detto sopra che gli effetti della notifica dipendono dalla natura sostanziale dell'atto recettizio notificato. Si è anche detto che produce effetto retroattivo (rectius valenza a decorrere da ...) la notifica degli atti recettizi di natura dichiarativa, categoria alla quale appartengono gli atti di accertamento tributario secondo la dominante teoria dichiarativistica.

Un esempio positivizzato di applicazione dei concetti espressi può essere rinvenuto nella notifica degli atti di classamento catastale ritenuti dalla giurisprudenza prevalente atti di natura dichiarativa.

In particolare ai sensi dell'art. 74 legge 21/11/2000, n. 342:

Dal 1/1/2000, gli atti attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita. Dall'avvenuta notificazione decorre il termine di cui all'art 21 del D.Lgs. n. 546/1992, per proporre il ricorso di cui all'articolo 2, comma 3, dello stesso decreto.

L'interpretazione e l'applicazione di tale norma a suscitato contenzioso conclusosi con sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (Cassazione civile, sez. un., 09/02/2011, n. 3160) la quale ha affermato la natura dichiarativa dell'atto di classamento ed il conseguente effetto retroattivo (rectius valenza a decorrere da....) dello stesso.

7. Sanzioni amministrative tributarie

7.1. normativa generale in materia di sanzioni

Quella delle sanzioni amministrative tributarie costituisce materia che va trattata a se nel senso che per essa le logiche dell'obbligazione tributaria non valgono. Per far comprendere al lettore la differenza si può ricorrere alla seguente equivalenza: l'obbligazione tributaria sta al codice civile come le sanzioni amministrative tributarie stanno al codice penale. Per discorrere di sanzioni amministrative occorre attingere dalla teoria generale dell'illecito penale. Differente è la ratio tra obbligazione tributaria e sanzione. L'obbligazione tributaria svolge la funzione di reperire risorse per finanziare la spesa pubblica. Nell'ambito del nostro ordinamento, secondo detta teoria generale, anche la sanzione amministrativa ha un fine punitivo, ma anche di dissuasione dal commettere azioni od omissioni illecite (cd fine general preventivo), ma anche infine recuperatorio del soggetto agente in violazione di legge (cd fine special preventivo). L'aspetto psicologico dell'intenzione e della volontà è tendenzialmente irrilevante nella disciplina delle obbligazioni tributarie mentre assume un ruolo determinante in materia di sanzioni tributarie. Trasposto in termini di diritto positivo quanto sopra, in materia sanzionatoria, irrilevante è il principio della capacità contributiva contenuto nell'art.53 della Costituzione; mentre assume ancor più pregnante significato il disposto dell'art.23 della Costituzione, rafforzato in materia penale dal successivo art. 27. Articoli questi ultimi costituenti baluardo della tutela del singolo nei confronti dell'esercizio arbitrario del potere pubblico (il pensiero corre alla teoria dello Stato Leviatano di Hobbes); articoli questi ultimi pervasivi di civiltà giuridica frutto di una conquista storica per nulla scontata giunta a maturazione finale nel nostro Paese solo nel precedente secolo. Ciò detto secondo la teoria generale dell'illecito suole suddividersi lo studio dell'elemento oggettivo da quello Soggettivo. Lo studio dell'elemento oggettivo porta ad analizzare il comportamento dell'agente; dell'evento e del nesso di causalità: Mentre lo studio dell'elemento soggettivo porta all'analisi della dimensione psicologica del soggetto agente sotto il profilo della volontà e dell'intenzionalità. Si è costretti ad arrestarsi a tali epidermiche nozioni non permettendo di andare oltre l'economia del presente elaborato. La disciplina generale in materia di sanzioni amministrative tributarie è contenuta nell'ambito del D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 mentre i decreti legislativi del 18/12/1997 n.471 e 473 contengono invece disposizioni specifiche con riferimento a ciascun tributo erariale. Tale disciplina trova poi completamento nelle singole leggi d'imposta con riguardo ai tributi comunali.

Passando all'analisi della disciplina generale contenuta nel D.lgs. n. 472/97 l'art 2 contiene il principio della personalità della sanzione disponendo:

La sanzione è riferibile alla persona fisica (principio della personalità) che ha commesso o concorso a commettere la violazione

La sanzione non produce interessi

L'art. 3 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 introduce il Principio di legalità, in diretta attuazione del citato art.23 della Cost. e del principio del favor rei così disponendo:

Nessuno può essere sanzionato se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione

Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato

Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo

L'art 4 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 disciplina il principio dell'imputabilità ovvero della capacità ad essere sottoposto a pena disponendo:

Non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere

L'art 5 disciplina il principio della Colpevolezza disponendo:

Nelle violazioni punite con sanzioni amm ciascuno risponde della propria azione od omissione (principio di causalità materiale), cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa (principio di soggettività-colpevolezza)

La colpa è grave quando l'imperizia o la negligenza (violazione norme cautelari) del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari. Non si considera determinato da colpa grave l'inadempimento occasionale ad obblighi di versamento del tributo

È dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta o diretta ad ostacolare l'attività di accertamento

L'art 6 dispone in merito alle cause di non punibilità così recitando:

conseguenza di errore sul fatto non dovuto a colpa

obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni

indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento

il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria addebitabile a terzi

ignoranza inevitabile

commesso il fatto per forza maggiore (forze della natura).

violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo

l'art 7 disciplina i criteri di determinazione della sanzione disponendo:

si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente,

all'opera da lui svolta per eliminare-attenuare conseguenze

alla personalità e condizioni economiche e sociali. (capacità a delinquere o criminale - funzione rieducativa sanzione)

La personalità del trasgressore è desunta anche dai suoi precedenti fiscali (recidiva)

La sanzione può essere aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole

Qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo

L'art 8 dispone in merito alla non trasmissibilità della sanzione agli eredi

Mentre l'art 9 disciplina il concorso di persone nell'illecito così recitando:

Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione (pari responsabilità)

Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso

L'art 10 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 introduce la figura dell'autore mediato disponendo:

Salva l'applicazione dell'articolo 9 chi, con violenza o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole ovvero avvalendosi di persona incapace, anche in via transitoria, di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione ne risponde in luogo del suo autore materiale.

L'art 11 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 dispone in merito ai responsabili per la sanzione amministrativa così recitando:

la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso

Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi

La morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente indicati nel co 1

L'art 12 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 introduce l'istituto del Concorso di violazioni e continuazione

È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni (concorso formale eterogeneo) anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni (concorso materiale omogeneo), diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.

Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi

Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate

Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione

Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

Nei casi di accertamento con adesione, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto

L'art 13 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 regola il ravvedimento operoso disponendo:

La sanzione e' ridotta, sempreche' la violazione non sia stata gia' constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attivita' amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione

b) 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 e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, degli interessi moratori calcolati al tasso legale giorno per giorno

3. Nella liquidazione d'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione

L'art 16 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 definisce il Procedimento ordinario di irrogazione delle sanzioni disponendo:

La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono

L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal trasgressore, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale

Procedimento di irrogazione delle sanzioni.

Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'art 18

L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione

Procedimento di irrogazione delle sanzioni.

L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata

Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22

Mentre l'art 17 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472, in deroga a quanto disposto all'articolo precedente, definisce il procedimento Irrogazione immediata della sanzioni disponendo:

n deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.

È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

Possono essere irrogate mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultante da liquidazioni eseguite ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, e ai sensi degli articoli 54-bis e 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell'articolo 16, comma 3

L'art 19 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 disciplina l'esecuzione delle sanzioni disponendo che:

In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dettate dall'art 68, c 1 e 2, D.Lgs. n. 546/92.

La commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'articolo 47 del D.Lgs. n. 546/92.

La sospensione deve essere concessa se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa.

Quando non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie; la sanzione è riscossa provvisoriamente dopo la decisione dell'organo al quale è proposto ricorso amministrativo, nei limiti della metà dell'ammontare da questo stabilito.

L'autorità giudiziaria ordinaria successivamente adita, se dall'esecuzione può derivare un danno grave ed irreparabile, può disporre la sospensione e deve disporla se viene offerta idonea garanzia.

Se l'azione viene iniziata avanti all'autorità giudiziaria ordinaria ovvero se questa viene adita dopo la decisione dell'organo amministrativo, la sanzione pecuniaria è riscossa per intero o per il suo residuo ammontare dopo la sentenza di primo grado, salva l'eventuale sospensione disposta dal giud d'app secondo le previsioni dei co 2, 3 e 4.

Se in esito alla sentenza di primo o di secondo grado la somma corrisposta eccede quella che risulta dovuta, l'ufficio deve provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza.

Le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento è divenuto definitivo.

L'art 20 D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 regola decadenza e prescrizione disponendo:

L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Entro gli stessi termini devono essere resi esecutivi i ruoli nei quali sono iscritte le sanzioni irrogate ai sensi dell'articolo 17, comma 3.

Se la notificazione è stata eseguita nei termini previsti dal comma 1 ad almeno uno degli autori dell'infrazione o dei soggetti obbligati in solido, il termine è prorogato di un anno.

Il diritto alla riscossione della sanzione irrogata si prescrive nel termine di cinque anni. L'impugnazione del provvedimento di irrogazione interrompe la prescrizione, che non corre fino alla definizione del procedimento.

Mentre l'art 24 dispone in merito alla riscossione della sanzione nei seguenti termini:

Per la riscossione della sanzione si applicano le disposizioni sulla riscossione dei tributi cui la violazione si riferisce.

L'ufficio o l'ente che ha applicato la sanzione può eccezionalmente consentirne, su richiesta dell'interessato in condizioni economiche disagiate, il pagamento in rate mensili fino ad un massimo di trenta. In ogni momento il debito può essere estinto in unica soluzione.

Nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata, il debitore decade dal beneficio e deve provvedere al pagamento del debito residuo entro trenta giorni dalla scadenza della rata non adempiuta.

In merito alle sanzioni amministrative tributarie vale la pena di richiamare anche l'articolo 388-ter del codice penale il quale prevede il reato di Mancata esecuzione dolosa di sanzioni pecuniarie così disponendo:

Chiunque, per sottrarsi all'esecuzione di una sanzione amministrativa pecuniaria, compie, sui propri o sugli altrui beni, atti simulati o fraudolenti, o commette allo stesso scopo altri fatti fraudolenti, è punito, qualora non ottemperi nei termini all'ingiunzione di pagamento contenuta nel precetto con la reclusione da sei mesi a tre anni.

7.2. Le sanzioni in materia di tributi comunali

Analogamente a quello dichiarativo anche il sistema sanzionatorio presenta una sostanziale omogeneità in materia di tributi comunali.

Al riguardo salvo irrilevanti differenze tra un tributo e l'altro, è previsto il seguente sistema sanzionatorio:

Per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di € 50,00.

Se la dichiarazione o la denuncia sono infedeli si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta (con un minimo di € 50,00).

Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da € 50 ad € 250.(€ 500).

La stessa sanzione si applica per le violazioni concernenti la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele.

Le sanzioni indicate nei precedenti commi sono ridotte alla misura stabilita dagli articoli 16 e 17 del D.Lgs. 1997, n. 472 (ovvero ad 1/3) se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.

In tal senso:

- art. 10 D.lgs. 30/12/1992 n.504 (ICI-IMU);
- art.23-53-76 del D.Lgs. 15/11/1993 n.507 (ICP-TOSAP-TARSU);
- art.1, commi da 695 a 700 della L. 27/12/2013, n. 147 (IUC-TARI-TASI).

7.3. La sanzione per omesso-tardivo-parziale versamento

Al riguardo l'art.13 del D.Lgs. 30/12/1997 n.471 contiene la disciplina generale estendibile a tutti i tributi in merito al mancato, parziale o tardivo versamento d'imposta. Norma automaticamente applicabile quindi anche ai tributi comunali.

L'art.13 citato recita:

Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, ... è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile.

Per i versamenti ... effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'art 13 D.Lgs. 1997, n. 472 , è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo

Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

8. Acquiescenza e accertamento con adesione

La finalità di tali istituti è quello di offrire strumenti alle parti del rapporto tributario al fine di risolvere in via bonaria potenziali controversie evitando di adire alle costose e lunghe vie giudiziarie.

Data l'esposta ratio, in merito agli istituti deflattivi del contenzioso vanno annoverati diversi strumenti previsti per legge tra i quali vanno ricompresi anche quelli già trattati per ragioni sistematiche nell'ambito della materia delle sanzioni a cui si rinvia quali il ravvedimento operoso e l'adesione agli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie. Per le medesime ragioni sistematiche verrà trattato nell'ambito del capitolo dedicato al contenzioso l'istituto della conciliazione giudiziale. In questa sede l'attenzione sarà dedicata unicamente all'accertamento con adesione ed all'istituto di acquiescenza all'avviso di accertamento.

8.1. Potere regolamentare in materia di esimenti

Le disposizioni in materia di accertamento con adesione non trovano applicazione immediata in materia di tributi comunali. Il legislatore ha infatti optato per riservare al potere regolamentare del Comune la facoltà di estendere o meno a detti tributi l'applicabilità e la regolamentazione dell'istituto in questione.

In tal senso l'art.50, comma 1, L. 27/12/ 997, n. 449 dispone:

Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, i comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal D.Lgs. 1997, n. 218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'art 3, co 133, lett I), della L 1996, n. 662, in quanto compatibili.

A sua volta l'art.3, comma 133, L. 23/12/1996, n. 662 recita:

l) previsione di circostanze esimenti, attenuanti e aggravanti strutturate in modo da incentivare gli adempimenti tardivi, da escludere la punibilità nelle ipotesi di violazioni formali non suscettibili di arrecare danno o pericolo all'erario, ovvero determinate da fatto doloso di terzi, da sanzionare più gravemente le ipotesi di recidiva.

Analogo potere regolamentare è confermato in capo ai Comuni in materia di previsione di ulteriori esimenti o attenuanti con riferimento all'applicazione di sanzioni. Potere che il Comune potrebbe ben sfruttare al fine di prevedere o rendere maggiormente appetibili gli attuali o nuovi strumenti deflattivi del contenzioso. Per esempio i Comuni potrebbero disciplinare l'estensione dell'istituto del ravvedimento operoso in termini di tempo e/o di maggior riduzione delle sanzioni.

In tal senso in materia di IUC l'art.1, 700, L 27/12/2013 n° 147 dispone:

Resta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.

8.2. Acquiescenza all'accertamento

Quello dell'acquiescenza trattasi di istituto previsto in via speciale per i tributi comunali da non confondersi con altri istituti deflattivi del contezioso come quelli previsti in via generale in materia sanzioni amministrative tributarie dagli artt. 16 e 17 del D.Lgs.n.472/97 sopra illustrati. Per entrambe gli istituti è previsto che il contribuente possa godere della riduzione ad 1/3 delle sanzioni a patto che paghino entro 60 giorni dal ricevimento dell'avviso di accertamento. La differenza degli effetti dell'adesione è però sostanziale. Mentre infatti l'istituto regolato dai citati artt.16 e 17 comporta l'acquiescenza alle sole sanzioni con possibilità del contribuente di impugnare l'atto di accertamento con riferimento all'an ed al quantum dell'obbligazione d'imposta. L'istituto previsto in materia di tributi locali prevede il riconoscimento del premio della riduzione della sanzione a patto che il contribuente presti acquiescenza all'atto di accertamento nella sua integralità pregiudicandosi così ogni possibilità di impugnarlo nei termini di legge con la conseguenza che l'eventuale impugnazione verrebbe dichiarata inammissibile dal giudice tributario.

In tal senso in materia di ICI-IMU-TARSU-ICP-TOSAP si vedano:

- art 14, co 4, D.Lgs. 30/12/1992, n. 504
- artt. 23, 53 e 76 D.Lgs. 15/11/1993, n. 507
- art 3, comma 31 L. 28/12/1995, n. 549
- Art.1, 699, L 27/12/2013 n° 147

Articoli che nella sostanza analogamente tra loro dispongono:

Le sanzioni indicate sono ridotte ad 1/3 se, entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, interviene adesione del contribuente con il pagamento del tributo, se dovuto, e della sanzione.

8.3. Accertamento con adesione

Quanto all'accertamento con adesione, è stato detto che il comune nell'istituire e regolare l'istituto ha l'obbligo di osservare unicamente i criteri che sottendono alla disciplina nazionale contenuta D.Lgs. 19/6/1997, n. 218, potendo discostarsene nella disciplina concreta per adattarla alla particolarità dei propri tributi. Se non altro è appena il caso di richiamare l'attenzione sul fatto che l'accertamento con adesione è istituto assimilabile ad una transazione fiscale la quale presuppone che la materia imponibile sia incerta quanto meno nel quantum e quindi suscettibile di opinabilità. Ragion per cui l'istituto ben si attaglia per esempio alla materia dell'IRPEF o dell'IVA. Viceversa nei tributi comunali gli spazi di disponibilità della materia imponibile sono fortemente ridotti a pochi casi tra i quali per esempio si può richiamare l'applicazione dell'ICI alle aree fabbricabili. Ad ogni buon conto va detto che per evitare di incorrere nella violazione di legge per eccesso di delega, è consigliabile attenersi per quanto possibile alla disciplina contenuta nel citato D.Lgs.n.218/97.

Per tale ragione si ritiene opportuno richiamare pedissequamente detta normativa nazionale contenuta nel citato D.Lgs.n.218/97.

Al riguardo l'art 2 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 dispone che:

L'accertamento con adesione non è impugnabile integrabile o modificabile non produce effetti extratributari mentre è ammessa l'azione accertatrice

L'art. 3 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 dispone che:

sanzione è ridotta a 1/3 in caso di accertamento con adesione
l'art. 5 regola la procedura di avvio del procedimento su iniziativa dell'ufficio disponendo:

L'ufficio invia al contribuente un invito a comparire con indicazione:

- *periodi di imposta suscettibili di accertamento*
- *giorno e il luogo della comparizione*
- *maggiori imposte, sanzioni ed interessi dovuti*
- *motivi della determinazione delle maggiori imposte*

Il contribuente può prestare adesione entro 15 gg prima data producendo una comunicazione e la quietanza di pagamento con indicazione del numero delle rate in caso abbia optato per il pagamento rateale.

Rispetto a quanto previsto in origine nel caso di pagamento dilazionato non è più richiesta alcuna fidejussione.

Sulle rate successiva alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale calcolati a giorno

In caso di mancato pagamento iscrizione è prevista l'iscrizione a ruolo delle somme dovute sulla base dell'adesione.

L'arti 6 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 regola l'avvio del procedimento su iniziativa del contribuente disponendo:

Il contribuente può formulare prima dell'impugnazione dell'atto istanza in carta libera di accertamento con adesione. Il termine per impugnazione, sospesi per 90 gg. Entro 15 gg l'ufficio formalizza l'invito a comparire. Con la definizione, l'avviso perde efficacia.

Atto di accertamento con adesione

L'art 7 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 regola la formalizzazione dell'accertamento con adesione disponendo:

L'accertamento con adesione redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto da contribuente e funzionario responsabile.

Nell'atto sono indicati, per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale. Il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore.

Adempimenti successivi

L'arti 8 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 disciplina gli adempimenti successivi alla firma dell'atto con adesione disponendo:

il versamento delle somme deve avvenire entro 20 gg dalla redazione dell'atto.

Le somme possono essere versate in unica soluzione o 8 rate trimestrali che possono diventare 12 per importi superiori a € 50 mila. Fermo restando che la prima rata va versata entro 20 gg da detta redazione. Anche in questo caso nell'ipotesi di dilazione nessuna fidejussione è prevista. Il contribuente è poi tenuto all'invio all'ufficio della quietanza entro 10 gg dal pagamento. A questo punto l'ufficio rilascia copia dell'atto con adesione.

In caso di mancato pagamento, l'ufficio provvede all'iscrizione ruolo delle residue somme dovute e, a differenza di quanto previsto al precedente art.5, della sanzione del 30 per cento per omesso pagamento,

accertamento con adesione

L'art.9 D.Lgs. 19/6/1997, n. 218 regola il perfezionamento dell'atto disponendo che:

La definizione si perfeziona con il versamento dell'importo dovuto o della prima rata entro 20 gg dal perfezionamento dell'atto,

Infine, è stato abrogato l'art.15, comma 2-bis che disponeva:

in caso di adesione all'avviso di accertamento con il pagamento integrale di quanto preteso con lo stesso, le sanzioni ivi indicate sono ridotte a 1/6 se l'avviso di accertamento e di liquidazione non è stato preceduto dall'invito a comparire.

9. Il contenzioso tributario (cenni)

Questo ultimo capitolo è dedicato al contenzioso tributario. Dato il taglio del presente elaborato e della relativa giornata di formazione in questa sede non si ha la pretesa di un approfondito esame del processo tributario come esso meriterebbe. Peraltro, ciò necessiterebbe, al di là di un adeguato spazio di tempo, l'analisi di diversi istituti tipici del diritto processuale e del processo civile che a sua volta richiederebbe in tutti i partecipanti alla giornata una solida formazione giuridica di base per una corretta comprensione delle problematiche sottese. Perciò, pare più utile fornire in questa sede indicazioni di base sui principali istituti, atti e fasi del processo avanti la commissione tributaria, circoscrivendo l'analisi alle disposizioni ritenute più utili allo scopo.

Il processo tributario è oggi regolato, con riferimento al primo grado ed a quello di appello dal D.Lgs. 31/12/1992 n.546. Il citato D.Lgs. regola anche altri procedimenti quali quelli di natura cautelari e quello conciliativo nonché quello per revocazione. Il perimetro di intervento dell'esposta normativa è comunque limitato al merito della giudizio. Ciò significa che il terzo grado di giudizio di legittimità resta regolato dal codice di procedura civile. Quanto alla tecnica legislativa va detto che il citato D.Lgs. contiene una normativa completa speciale ed integrale del processo tributario di merito rinviando per quanto non regolato ed in quanto compatibile al codice di procedura civile.

Rilevanti novità sono state introdotte dal D.Lgs. n.158/2015, con particolare riferimento: all'estensione ai tributi comunali della procedura amministrativa del reclamo-mediazione; alla immediata esecutività delle sentenze; di condanna alle spese di lite.

10. Riscossione ordinaria

Quella ordinaria o spontanea è la parte della materia della riscossione meglio conosciuta e praticata dai Comuni. In verità fino a qualche anno fa anche la materia della riscossione ordinaria è di stretta pertinenza del concessionario nazionale per lo meno con riguardo ai tributi principali (TARSU ed ICI). Successivamente, si è andata liberalizzando la gestione e la maggior parte dei comuni hanno abbandonato i concessionari nazionali per passare ad una gestione diretta della riscossione ordinaria.

10.1. Superamento della questione della riscossione ordinaria dal 2013

L'art. 7, comma 2, lett. gg-quater) del DL n.70/11ⁱ disponeva che a decorrere dal 1/1/2012, i comuni effettuano la riscossione spontanea delle loro entrate tributarie e patrimoniali. Il tono perentorio dell'esposto disposto ha indotto taluno a ritenere che i comuni saranno costretti a gestire direttamente la riscossione coattiva senza possibilità di optare per una diversa forma organizzativa e gestionale, quale per esempio l'affidamento a soggetto

concessionario iscritto nell'albo di cui all'art.53 del D.Lgs. n.446/97. Ciò, secondo tali interpreti, avverrebbe in deroga al disposto di cui all'art.52, commi 1 e 5 del D.Lgs. n.446/97, che si dovrebbe per conseguenze ritenere implicitamente abrogato quanto alla riscossione. Chi scrive continua a ritenere tale interpretazione non conforme alla carta costituzionale. In punto, la Costituzione italiana riconosce a favore dei comuni una vera e propria riserva di autonomia amministrativa nelle materie di propria competenza da esercitarsi attraverso il potere statutario e regolamentare relativamente all'organizzazione ed all'esercizio delle funzioni e dei servizi di propria competenzaⁱⁱ. Dunque, in materia di riscossione ordinaria, dovendosi interpretare in senso costituzionalmente orientato, la disposizione esposta va letta nel senso che il modello organizzativo ordinariamente proposto per legge è quello della gestione diretta da parte dei comuni. Ciò non toglie che i comuni possano operare scelte organizzative differenti, nell'esercizio di tale autonomia amministrativa e normativa, riconosciuta dalla carta costituzionale e regolata ai sensi del citato art. 52, commi 1 e 5, del D.Lgs. n.446/97. Al ogni buon conto la questione sembrava superata a seguito della modifiche apportate alla lettera g-quater in questione dall'art. 14-bis, comma 1, lett. a), del DL 6/12/2011 n.201 convertito in legge 22/12/2011 n.214. Nella versione attuale la citata lettera disciplina unicamente la riscossione coattiva. Il silenzio in materia di riscossione ordinaria, rimanda quindi la disciplina della stessa alle disposizioni di legge che regolano i singoli tributi ed alla disciplina generale in materia di potere regolamentare dei comuni, sopra esposta. In verità il margine di autonomia regolamentare in materia di riscossione ordinaria delle entrate comunali si è fortemente ridotto se non azzerato, in nome del principio del coordinamento della finanza pubblica in ragione del quale sono state adottate diverse disposizioni di legge che hanno imposto sistemi di riscossione accentrata e sotto il diretto controllo dello Stato nell'ambito della disciplina afferente ai nuovi tributi comunali entrati in vigore dalla fine del 2011 in poi.

10.2. Fasi della riscossione ordinaria

Vanno valutate le procedure e le fasi relative alla riscossione ordinaria e coattiva regolati dalla legge. In merito alla riscossione ordinaria, il nostro ordinamento regola procedure di diverso tipo. In materia tributaria, sussistono due sistemi principali. Il primo è quello dell'autotassazione, in ragione del quale è il contribuente a provvedere a determinate scadenze a dichiarare i cespiti tassabili, alla autoliquidazione ed al versamento del tributo dovuto. Normalmente alla fase dell'autotassazione segue quella del controllo d'ufficio sulla correttezza dell'operato del contribuente, che si riassume in una attività di riliquidazione del dovuto sul dichiarato e nella comunicazione di apposito atto di liquidazione con il quale è avanzata la richiesta di pagamento di somme dovute e non pagate a titolo di tributo, con applicazione degli interessi ed eventuale irrogazione di sanzioni amministrative. In tale fase, l'Ente impositore normalmente non effettua controlli di merito ovvero non verifica eventuali omissioni o infedeltà dichiarative. Costituisce esempio di tale sistema quello previsto in materia di ICI.

Il secondo sistema è quello della liquidazione d'ufficio, in ragione del quale è l'ente pubblico che liquida, sulla base di quanto dichiarato dal contribuente o accertato d'ufficio, ed invia apposita richiesta di pagamento del dovuto. Tale

ultimo sistema è quello normalmente previsto anche in materia di riscossione delle entrate patrimoniali differenziandosi da quello tributario solo in quanto la pretesa creditoria si fonda ordinariamente su un atto di natura negoziale. Costituisce esempio di tale sistema quello previsto in materia di tassa rifiuti o quello previsto in materia di tariffa idrica integrata.

Per la verità, in materia di tributi comunali, esiste anche un terzo sistema come quello previsto in materia di imposta comunale sulla pubblicità e pubbliche affissioni o di TOSAP/canone di occupazione di suolo pubblico. Tali tributi o entrate patrimoniali sarebbero infatti assoggettati per legge al sistema dell'autotassazione; nei comuni è però prevalsa la prassi normalmente disciplinata per regolamento di assoggettamento di tali entrate al sistema della liquidazione d'ufficio, fornendo così un servizio apprezzato dai contribuenti.

tabella 1 Fasi e sistemi della riscossione ordinaria

<p>⇒ fasi della riscossione ordinaria</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ sistema di autoliquidazione (tributi) <ul style="list-style-type: none"> ➤ Presentazione della dichiarazione fiscale ➤ Autoliquidazione del dovuto ➤ Pagamento del dovuto ➤ sistema di autoliquidazione (tributi/entrate patrimoniali) <ul style="list-style-type: none"> ➤ Presentazione della dichiarazione fiscale ➤ Liquidazione d'ufficio ➤ Invio atto liquidazione con richiesta di pagamento ➤ Pagamento del dovuto
--

10.3. Attività dell'ufficio riscossione

Costituiscono principali attività di competenza dell'ufficio relativi alla riscossione ordinaria:

- gestione e controllo riscossione
- gestione informatica ed archivio
- gestione contabile
- controllo posizioni creditorie coattive
- controllo tempo reale contribuenti
- gestione rateizzazioni, sospensioni
- gestione compensazioni/accogli

10.4. Strumenti di riscossione

Anche l'analisi dei principali strumenti necessari per porre in atto concretamente la riscossione ordinaria e coattiva è funzionale ad una compiuta e consapevole scelta organizzativa. Innanzi tutto, vanno valutati i canali e gli strumenti convenzionali maggiormente utilizzati per le transazioni finanziarie di denaro tra soggetti nei paesi ad economia avanzata e non solo. Come si può evincere dalle tabelle sotto riportate, detti canali e strumenti evidenziano rientrano

nell'ambito dell' attività tipica ed istituzionale di determinati operatori economici specializzati presenti sul mercato, quali, in primo luogo, Istituti di credito e Poste Italiane Spa. Al riguardo va evidenziato infatti, che anche le pur previste figure istituzionali della riscossione dei denari pubblici, quali i concessionari della riscossione e/o della tesoreria, si appoggiano al sistema bancario e/o postale per gestire le transazioni e il deposito del denaro. Così come gli strumenti di pagamento sotto indicati, coinvolgono direttamente solo od anche banche e/o Poste Italiane Spa. Le attività connesse a detti canali e strumenti, costituiscono tipiche ausiliarie svolte nel libero mercato da soggetti economici esterni alla PA.

tabella 2 strumenti della riscossione

⇒	principali canali della riscossione
	➤ conto corrente postale / bancario
	➤ concessionari della riscossione
	➤ concessionari della tesoreria
	➤ informatico-telematico
⇒	principali strumenti della riscossione
	➤ bollettino di conto corrente postale/bancario
	➤ modello F 24
	➤ bonifico postale/bancario
	➤ addebito conto corrente bancario/postale
	➤ sistema pos (bancomat – carta di credito – carte prepagate)
	➤ pagamenti on-line via web
	➤ assegno
	➤ contanti

10.5. Riscossione ordinaria dei tributi comunali

Il processo verso la liberalizzazione della gestione diretta della riscossione ordinaria è dovuta ad un progressivo mutamento della disciplina legale facente perno sugli artt. 52 e seguenti del D.Lgs. n.446/97, già richiamate sopra.

Prima del 2011 ai Comuni era riconosciuta ampio potere regolamentare in materia di riscossione ordinaria delle proprie entrate.

In tal senso, nella specifica materia della riscossione ordinaria, si veda l'art 36. L 23/12/2000, n. 388 (legge fin 2001) il quale dispone: *“Ferma restando l'eventuale utilizzazione di intermediari previsti da legge o regolamento, i comuni possono prevedere la riscossione spontanea dei propri tributi secondo modalità che, velocizzando le fasi di acquisizione delle somme riscosse, assicurino la più ampia diffusione dei canali di pagamento e la sollecita trasmissione all'ente creditore dei dati del pagamento stesso”*.

L'azione del legislatore degli ultimi anni a contenere il potere regolamentare in materia di fiscalità locale, si può riscontrare con tutta evidenza proprio in materia di riscossione.

Oramai, si può affermare che con riferimento ai principali tributi comunali, il legislatore, in deroga proprio a tale potere regolamentare, ha imposto sistemi di riscossione centralizzati, fondati sul modello F24, la cui gestione è riconducibile all'Agenzia delle Entrate.

Con tale sistema, non solo lo Stato gode direttamente ma soprattutto controlla i flussi di denaro relativo all'incasso dei citati tributi, in un'ottica di un processo di ricentralizzazione della finanza pubblica.

In tal senso si veda circa le modalità di versamento IMU-TARI-TASI:

- Articolo 13, comma 12, D.L. 6/12/2011 n.201 conv.
- Articolo 1, comma 688, Legge 27.12.2013 n° 147 (TARI-TASI)

Tali norme recitano; In deroga all'art.52 D.Lgs.n.446/97 con F24 o tramite apposito bollettino postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili.

Quanto ai termini di versamento, il tentativo di uniformizzazione posto in essere dal legislatore appare non sempre edificante e spesso dà luogo a confusione negli addetti ai lavori e nei contribuenti.

Per quanto riguarda l'IMU dal combinato disposto dell'art 9, comma 3, D.Lgs. 14/3/2011 n.23 e dell'art. 13, comma 13-bis, D.L. 6/12/2011 n.201 conv. si ricava:

- per l'anno in corso in 2 rate, scadenti 16/6 (aliquote e detrazioni dei dodici mesi anno precedente) e 16/12 (saldo-conguaglio sulla base degli atti pubblicati alla data del 21-28 ottobre ciascun anno di imposta)
- Facoltà del contribuente versare IMU in unica soluzione annuale entro il 16/6
- Pubblicazione delle delibere.

Mentre l'art 13, comma 13-bis, D.L. 6/12/2011 n.201 conv. dispone:

- Efficacia (vincolante) da pubblicazione delle deliberazioni nel Portale del federalismo fiscale.

Quanto ai termini di versamento della TARI, l'art 1, comma 688, Legge 27.12.2013 n° 147 dispone:

- Il comune stabilisce le scadenze di pagamento della TARI, prevedendo di norma almeno due rate a scadenza semestrale e in modo anche differenziato con riferimento alla TASI
- E' consentito il pagamento TARI-TASI in unica soluzione entro il 16 giugno di ciascun anno

Travagliata è invece la disciplina afferente ai termini e modalità di riscossione della TASI visto che da primo impianto, nell'intenzione del legislatore, il tributo avrebbe dovuto essere liquidato e riscosso d'ufficio dai Comuni ai sensi del citato art.1, comma 689, L. n.147/13, nell'ottica del principio di massima semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti. Sistema, però, che da subito si è rivelato inapplicabile all'atto pratico, costringendo il legislatore ad un revirement nel senso dell'autoliquidazione del tributo a carico dei contribuenti; modifica che però ha solo spostato a carico dei cittadini e non risolto le problematiche applicative del tributo.

Al riguardo in materia di riscossione della TASI, l'art 1, comma 688, Legge 27.12.2013 n.147 dispone:

- Per 2014, versamento 1^rata entro il 16/6/14 sulla base delle delibere aliquote-detrazioni inviate via telematica, entro il 23/5/14, inserimento nel Portale del federalismo fiscale e pubblicate nel sito informatico ex D.Lgs.360/98 alla data del 31/5/2014
- Nel caso di mancato invio delle delibere entro il 23/5/14, il versamento della 1^rata effettuato entro il 16/10/2014 sulla base delle delibere aliquote-

detrazioni, nonché regolamenti pubblicati nel sito ex D.Lgs. n.360/98 alla data del 18/9/2014 su invio entro 10/9/2014

- mancato invio delibere entro 10/9/14, versamento unica soluzione 16/12/2014 con aliq. 1 x mille, entro limite massimo, sommando aliq. TASI+IMU previste per tipologia di u.i. (0,6-10,6 per mille)
- Quota occupante = 10% tributo, determinato con riferimento condizioni titolare del diritto reale

Mentre, il successivo citato comma 699, Legge n° 147/13, nel disciplinare la liquidazione d'ufficio, dispone:

- 699. Con decr. DF MEF concerto con dir AE e ANCI stabilite modalità versamento, assicurando massima semplificazione adempimenti dei contribuenti, e prevedendo, con invio di modelli di pagamento preventivamente compilati da parte dei comuni

Sistema di riscossione, la cui applicazione è solo rinviata al 2015, almeno stando al citato comma 688 che recita:

- 688. Da 2015, comuni rendono disponibili modelli pagamento preventivamente compilati su richiesta, o inviando gli stessi modelli

Sempre che la TASI non venga nel frattempo abolita.

Il sistema di riscossione ordinaria sopra esposto va completato con le disposizioni in materia di compensazione ed importo minimo.

Quanto alla compensazione l'art 1, comma 167, Legge 27/12/2006 n. 296 dispone:

167. Gli enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali

Mentre in materia di importo minimo si ritiene a tutt'oggi operante l'art 1, comma 168, Legge 27/12/2006 n. 296 il quale dispone:

168. Gli enti locali, nel rispetto dei principi posti dall'articolo 25 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi. In caso di inottemperanza, si applica la disciplina prevista dal medesimo articolo 25 della legge n. 289 del 2002

A tal ultimo proposito va segnalato che a seguito dell'art 1, comma 736, Legge 27/12/2013 n.147 non trova più applicazione alle entrate comunali

l'articolo 3, co 10 DL n.16/2012 conv L n.44/2012 che dispone:

10. A decorrere dal 1/12/2012, non si procede all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione dei crediti relativi ai tributi erariali e regionali (e locali), qualora l'ammontare dovuto, comprensivo di sanzioni amministrative e interessi, non superi, per ciascun credito, l'importo di euro 30, con riferimento ad ogni periodo d'imposta.

10.6. Rimborsi

La materia dei rimborsi dei tributi comunali è regolata innanzitutto dall'art.1 della legge n.296/06 laddove si stabiliscono sia il termine di prescrizione del diritto sia il termine entro il quale l'ente provvede.

In punto il comma 164 di detto articolo recita: Il rimborso delle somme versate e non dovute richiesto dal contribuente entro il termine di 5 anni dal versamento, o da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. L'ente locale provvede al rimborso entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza

Anche sui rimborsi sono dovuti gli interessi. Al riguardo trova applicazione il successivo comma 165 che recita La misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale.

Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento.

In merito ai rimborsi vale la pena di richiamare il tentativo del legislatore di uniformare le procedure di rimborso nell'ipotesi di pagamenti effettuati dai contribuenti attraverso il modello F24.

Dapprima tale disciplina dei rimborsi è stata introdotta con esclusivo riferimento all'IMU dall'art.1, commi da 722 a 727, della Legge n.147/2013 (legge di stabilità 2014).

Al riguardo il comma 722 dispone: *“Da 2012, nel caso in cui il contribuente versato IMU a comune diverso da quello competente, comune a conoscenza errato versamento anche comunicazione contribuente, attiva procedure riversamento a comune competente somme indebitamente percepite. Nella comunicazione contribuente indica estremi versamento, importo versato dati catast u.i. a cui si riferisce il versamento, comune destinatario somme e quello che ha ricevuto erroneamente versamento”*.

Il successivo comma 723 recita: *“Per somme 2013 e seguenti, gli EL interessati comunicano al MEF e a Mint esiti procedura riversamento co 722 per regolazioni, per i comuni delle regioni a statuto ordinario, regioni Sicilia e Sardegna, in sede di FSC ex art.1, co.380, lett.b) L 228/2012 e, per i comuni regioni Friuli-Ven Giulia e Valle d'Aosta e prov autonome Trento e Bolzano, in sede di attuazione co 17 art 13 DL 201/2011”*.

Il comma 724 dispone: *“Da 2012, contribuente versato IMU importo superiore al dovuto, istanza rimborso presentata a comune che, dopo istruttoria, restituisce quota propria spettanza, segnalando a MEF e MINIT importo totale, quota rimborsata o da rimborsare a proprio carico e quota a carico STATO che effettua rimborso ex art.68 istruzioni serv tesoreria Stato D.MEF 29/5/2007, GU n. 163/2007. Per regolazione rapporti finanziari Stato-comune, si applica la procedura di cui al comma 725”*

Il comma 725 dispone: *“da 2012, versata allo Stato, IMU somma spetta a comune, questo, anche su comunicazione contribuente, dà notizia esito istruttoria a Mef e al Mint che effettua conseguenti regolazioni a valere sullo stanziamento apposito capitolo anche di nuova istituzione del proprio stato di previsione. Da 2013 regolazioni effettuate, per comuni regioni a statuto ord, Sicilia e Sardegna con FSC ex art 1, co 380, let b), L 228/12 e, per comuni regioni Fr-Ven G e Valle d'Aosta e pr TR e BZ ex co 17 art 13 DL 201/11 conv L 214/11”*.

Il comma 726 recita: *“Da 2012, se contribuente versato allo Stato IMU di spettanza comune, e abbia anche regolarizzato sua posizione vs stesso comune con successivo versamento, ai fini del rimborso della maggiore imposta pagata si applica quanto previsto dal comma 724”*.

Il comma 727 dispone: *“Da 2012, se versata a comune, per IMU, somma dello Stato, contribuente presenta al comune stesso comunicazione se non vi siano somme da restituir, Comune dopo istruttoria, liquida tributo dello Stato e riversa all'erario. Da 2012 comune dà notizia dopo istruttoria a MEF e MINIT per*

regolazioni, per comuni reg statuto ordinario, Sicilia e Sardegna, in sede di FSC art 1, co 380, lett b), L 228/12 e, per comuni Fr-Venezia G e Valle d'Ao e pr TR e BZ ex co 17 art 13 DL 201/2011".

Tale disciplina è stata successivamente estesa a tutti i tributi comunali ai sensi dell'art. 1, comma 4, DL n.16/2014, il quale così recita: *"Le procedure di cui ai commi da 722 a 727 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, si applicano a tutti i tributi locali. Con D.Mef, di concerto con il M.Int, sentita Conf Stato città ed autonomie locali, stabilite modalità applicative"*.

Trattasi, quella sopra illustrata di disciplina a tutt'oggi priva di efficacia pratica in quanto non risultano ancora adottati le disposizioni ministeriali previste. Ciò ovviamente non significa che il contribuente non possa avanzare e pretendere la restituzione di quanto versato in eccesso, risultando irrilevante l'inerzia delle autorità amministrative coinvolte.

10.7. Compensazione ed accollo

Fino a qualche anno fa la compensazione tra crediti e debiti vantati reciprocamente tra Enti impositori e contribuenti costituiva una eccezione. Eccezione non solo tra tributi o entrate diverse; ma addirittura nell'ambito della stessa entrata. Ciò trovava impedimento nel principio positivizzato in tutti i tributi comunali, secondo il quale ad ogni anno corrispondeva una autonoma obbligazione tributaria. Tale limite valeva a maggior ragione con riferimento all'applicazione dell'istituto dell'accollo, laddove difetta nella stessa persona la titolarità del credito e del debito.

Tale assetto normativo è radicalmente mutato dapprima in via generale con l'art 8 della L 27/7/00 n.212 il quale ha generalizzato l'applicazione degli istituti della compensazione e dell'accollo in campo tributario.

Successivamente, l'estensione generalizzata del principio della compensazione ha trovato rafforzamento in materia di tributi comunali con l'art 1, comma 167, della Legge 27/12/2006 n. 296 il quale dispone: *"gli enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali"*

10.8. Importo minimo

Altro elemento di novità in materia di tributi comunali è costituito dalla necessità per i comuni di individuare un importo minimo sotto il quale nulla può essere preteso dal fisco o dal contribuente. Trattasi di disposizione posta a tutela dell'economicità dell'azione amministrativa.

Al riguardo l'art 1, comma 168, Legge 27/12/2006 n. 296 dispone: *Gli enti locali, nel rispetto dei principi posti dall'articolo 25 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi. In caso di inottemperanza, si applica la disciplina prevista dal medesimo articolo 25 della legge n. 289 del 2002"*.

Successivamente il legislatore ha imposto un importo minimo di € 30 per legge. Con l'articolo 3, comma 10 del DL n.16/2012 conv L n.44/2012.

Con l'art 1, comma 736, Legge 27/12/2013 n.147 i tributi comunali sono stati esclusi dall'applicazione di detta norma.

11. Riscossione coattiva

Fin qui si è argomentato delle procedure di versamento spontaneo da parte dei contribuenti. Procedure che tutto sommato la maggior parte dei comuni hanno imparato a conoscere ed a gestire. Rimane ora da affrontare la parte della materia afferente alla riscossione coattiva delle entrate ovvero la più complessa da gestire meno conosciuta dai comuni in quanto ordinariamente delegata a soggetti terzi. In questa parte del capitolo si intende dedicare attenzione ai diversi strumenti ed attività di riscossione coattiva offerti dall'ordinamento.

11.1. Il quadro normativo

L'ordinamento giuridico offre ai Comuni diversi strumenti e procedure giuridici per la riscossione coattiva delle proprie entrate non solo tributarie. Tali procedure possono distinguersi in quella ordinaria regolata dagli artt. 474 e ss del codice di procedura civile ed in quelle speciali il cui ricorso è ad esclusivo appannaggio delle pubbliche amministrazioni.

Innanzitutto, fino al 2014, l'ordinamento metteva a disposizione e quindi riservava a favore dei comuni due procedure speciali: quella relativa al ruolo e quella relativa all'ingiunzione fiscale. Mentre per quanto riguardava la procedura esecutiva vera e propria questa veniva individuata in quella regolata dal tit. Il DPR n.602/73.

Da ultimo l'art.36, co 2 D.L. 31/12/2007, n. 248 convertito con legge 28/2/08 n.31 disponeva:

"1) Comuni e Concessionari ex art. 52, co.5 lett b.) DLGS 446/97 ingiunzione ex RD 639/10, anche tit. Il DPR 602/73 se compatibili;

2) Equitalia art 3 DL 203/05 - ruolo DPR 602/73".

Successivamente, da 2015 dalla normativa si ricava che l'unica procedura speciale alla quale possono ricorrere i comuni è quella ingiuntiva, fermo restando il ricorso nella fase esecutiva vera e propria al citato tit. Il DPR 602/73 se compatibili.

Ciò è quanto si ricava dal combinato disposto di: art.7, co 2, lett. gg-quater DL 13/5/11 n.70 - L.12/7/11 n.106; art.53, co 1, DL 21/6/2013 n. 69 - L. 9/8/2013 n. 98; art.1, comma 610 L 27/12/2013 n.147.

Dall'ordinamento giuridico, non si evincono particolari limiti circa il ricorso da parte degli enti impositori alla procedura ordinaria regolata dall'art.474 e seguenti del cod.proc.civ. soprattutto con riferimento alle entrate patrimoniali.

Nel senso dell'ammissibilità del ricorso alla procedure civilistica pare essere orientata in modo espresso la stessa disciplina normativa.

Ciò è quanto pare ricavarsi per esempio dall'art.4, co 2-nonies D.L. 24/9/02, n. 209 - L 22/11/02 n.265 laddove dispone che: *"I concessionari possono esercitare l'attività di recupero crediti secondo le ordinarie procedure civilistiche ex art 21 DLGS n.112/99".*

11.2. La questione della procedura esclusiva dell'ingiunzione fiscale

Sempre l'art. 7, comma 2, lett. gg-quater) del DL n.70/11ⁱⁱⁱ disponeva che a decorrere dal 1/1/2013, le entrate comunali possono essere riscosse coattivamente "esclusivamente" a mezzo di ingiunzione fiscale, la quale costituisce titolo esecutivo. L'ingiunzione fiscale costituisce l'unico mezzo per

riscuotere coattivamente le proprie entrate sia che il comune opti per la gestione diretta o associata, sia che lo stesso opti per l'affidamento a soggetto iscritto all'albo di cui all'art.53 del D.Lgs. n.446/97. La scelta del modello organizzativo è invece rilevante al fine dell'individuazione della procedura esecutiva applicabile. Ciò in quanto se si opta per la gestione diretta o associata la procedura esecutiva sarà quella regolata dal Titolo II del DPR n.602/73 (in sostanza il medesimo procedimento semplificato e meno oneroso utilizzato da Equitalia Spa); mentre se si opta per l'affidamento esterno, il concessionario dovrà seguire la procedura regolata dal RD n.639/10 e per quanto da questo non disposto la procedura regolata dal libro III del codice di procedura civile. Tale assetto normativo sollevava più di un interrogativo. Innanzitutto poneva il problema di definire cosa si intende per "entrata comunale". Per esempio, è dubbio se rientrano in tale concetto anche: il recupero delle spese di giustizia alle quali è stata condannata la propria controparte in giudizio con sentenza? ; oppure i crediti derivanti da risarcimento danni. La cosa non è di poco conto, visto che per tali tipi di credito, il ricorso allo strumento dell'ingiunzione fiscale potrebbe rivelarsi illegittimo in sede di opposizione all'esecuzione/atti esecutivi, con il rischio anche di perdere il credito. In secondo luogo, la perentorietà del dettato normativo sembrava pregiudicare il potere del comune di esercitare il citato potere di autoregolamentazione sopra accennato, non potendo per esempio optare per la via civilistica del codice di procedura civile, affidando ad un avvocato il compito di recuperare un determinato credito. Anche in tal caso era reale il rischio di non riuscire a recuperare il proprio credito per un cavillo giuridico. Probabilmente la perentorietà dell'esposto portato legislativo era espressione della volontà del legislatore di inibire ai comuni la possibilità di optare, in materia di riscossione coattiva, per lo "strumento del ruolo", di esclusivo appannaggio di Equitalia Spa ovvero dello Stato, più che volto ad inibire la possibilità per i comuni di ricorrere allo strumento civilistico regolato dal codice di procedura civile. Tale interpretazione trova ora conferma nello stesso dettato normativo dopo le modifiche apportate dall'art. 14-bis, comma 1, lett. a), del DL 6/12/2011 n.201 convertito in legge 22/12/2011 n.214 . A seguito di tali modifiche l'avverbio "*esclusivamente*" è stato espunto dal testo normativo. D'altra parte va registrata la tutt'ora vigenza, in quanto mai abrogato, del comma 2-nonies, dell'art. 4 del DL 24/9/2002 n.209 convertito nella legge 22/11/2002 n.265 il quale concedeva la possibilità ai concessionari (diversi di Equitalia) di poter ricorrere allo strumento della procedura esecutiva civile per la riscossione coattiva delle entrate degli enti locali. Dunque, sembra di potersi concludere che per la riscossione coattiva delle entrate dei Comuni si possa ricorrere alla procedura esecutiva regolata dal codice di procedura civile in alternativa all'ingiunzione fiscale.

11.3. Procedure e fasi della riscossione coattiva

In merito alla riscossione coattiva di crediti, il nostro ordinamento conosce tre principali sistemi: uno ordinario e due speciali. Quello ordinario è costituito dal processo di esecuzione regolato dal libro III del codice di procedura civile (art. da 474 a 632). Trattasi dello strumento ordinario messo a disposizione dell'ordinamento per il recupero di crediti di natura privatistica da parte di soggetti privati ma anche della PA. Per le entrate pubblicistiche imposte dello

Stato e degli Enti pubblici (quelle tributarie in particolare) l'ordinamento prevede due sistemi-procedure speciali: ruolo ed ingiunzione fiscale. Il primo è regolato interamente dal DPR n. 602/73 mentre il secondo è regolato dal RD n.639/10 e, per quanto non previsto in merito alle procedure espropriative, dal titolo II del citato DPR n. 602/73 e dal citato Libro III del codice di procedura civile.

Dall'analisi dei tre sistemi si può evincere una sostanziale identità di base di fasi, di atti e di procedimenti.

Tali procedimenti si fondano sul medesimo principio per cui l'esecuzione forzata presuppone l'uso di forza coattiva, che nello Stato di diritto è riservata allo Stato-amministrazione, essendo vietato, salvo eccezioni, al singolo cittadino di farsi giustizia da se. Dunque, l'ordinamento riserva in via esclusiva allo Stato-amministrazione, nelle sue varie articolazioni ed espressioni, il potere di porre in essere procedure esecutive anche contro la volontà di colui che le subisce. Il procedimento ordinario è di competenza dall'autorità giudiziaria ordinaria (Tribunale) che lo esercita attraverso l'ufficiale giudiziario (pubblico funzionario ausiliario del giudice) ed il giudice dell'esecuzione. All'ufficiale giudiziario sono demandate le attività propriamente esecutive della procedura; mentre al giudice dell'esecuzione sono demandati compiti relativi alla sorveglianza della regolarità della procedura ed alla tutela dei diritti coinvolti, intervenendo nelle controversie che dovessero insorgere nel corso della procedura.

I procedimenti speciali sono di competenza di Enti pubblici (quali ad esempio: Stato-amministrazione; Regione; Province; Comuni), per quanto riguarda i compiti demandati all'ufficiale giudiziario nel processo ordinario; mentre restano di competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria (Tribunale) i compiti relativi alla sorveglianza della regolarità della procedura ed alla tutela dei diritti coinvolti. In particolare, l'ente pubblico esercita la sua funzione attraverso propri pubblici funzionari, pubblici ufficiali della riscossione o concessionari; mentre l'autorità giudiziaria esercita la propria funzione attraverso il giudice dell'esecuzione.

Il procedimento esecutivo regolato dal Tit. II del DPR n. 602/73, è sostanzialmente strutturato sulla falsa riga di quello disciplinato dal libro III del codice di procedura civile, ma ha il vantaggio di essere più snello e meno costoso. In particolare il primo risulta più snello in quanto molte attività esecutive sono poste in essere direttamente da Equitalia Spa o dal Comune, senza la necessità dell'intervento del giudice dell'esecuzione; inoltre, molte procedure risultano semplificate rispetto a quelle del codice di procedura civile. Per altro verso, il citato procedimento speciale si presenta meno oneroso in quanto molti adempimenti sono esenti o assoggettati in misura ridotta a tributi, diritti e spese. Infine, va evidenziato che, nelle more della procedura coattiva, la legge mette a disposizione del creditore azioni cautelari e conservative, ovvero strumenti volti ad impedire che il debitore si disfi dei beni che possano costituire garanzia del credito o, comunque compia azioni volte a rendere vana l'azione esecutiva. Tra gli strumenti cautelari e conservativi utilizzati e utilizzabili a tal fine vanno ricordati: il fermo amministrativo sui beni mobili iscritti in pubblici registri (art. 86 del DPR n.602/73); ipoteca esattoriale (art. 77 DPR n.602/73); pegno o ipoteca civilistica (art.544 cpc e art.2784 cod. civ. e ss e art.2808 cod. civ. e ss); azione surrogatoria (art.2900 cod.civ.); azione revocatoria (art.2091 cod.civ.); sequestro conservativo (art.2905 cod.civ.). Strumenti la cui attivazione è attribuita alla parte creditrice o relativo concessionario.

tabella 3 Sintesi delle fasi della riscossione coattiva

⇒ fasi della riscossione coattiva
<ul style="list-style-type: none"> ➤ fase pre-coattiva o preparatoria <ul style="list-style-type: none"> ➤ il titolo esecutivo ➤ il precetto ➤ fase coattiva <ul style="list-style-type: none"> ➤ il pignoramento ➤ vendita/assegnazione/liquidazione dei beni ➤ pagamento del credito ➤ fase cautelare-conservativa <ul style="list-style-type: none"> ➤ fermo amministrativo beni mobili (auto; barche; aeromobili) ➤ iscrizione di ipoteca ➤ azione revocatoria ordinaria ➤ sequestro conservativo ➤ ecc.

tabella 4 Fasi e sistemi della riscossione coattiva

Sistema cod.proc.civ.	Sistema ruolo	Sistema ingiunzione
fase pre-coattiva		
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Normativa <ul style="list-style-type: none"> ➤ Art.474-482 cpc 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Normativa <ul style="list-style-type: none"> ➤ Tit I DPR n.602/73 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Normativa <ul style="list-style-type: none"> ➤ RD n.639/10
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Competenza <ul style="list-style-type: none"> ➤ Creditore 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Competenza <ul style="list-style-type: none"> ➤ Ente Creditore 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Competenza <ul style="list-style-type: none"> ➤ Ente Creditore
titolo esecutivo (certifica un credito certo, liquido ed esigibile)		
SI	SI	SI
Atti privati/giurisdizionali	Atti amministrativi	Atti amministrativi
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Decreto ingiuntivo ➤ Sentenza passata in giudicato ➤ Cambiale / assegno protestati ➤ Altri atti esecutivi per legge 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Titolo per iscrizione a ruolo di ➤ avviso accertamento ➤ ingiunzione fiscale 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ingiunzione fiscale
	➤ Titolo esecutivo	

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ruolo esecutivo ➤ Cartella di pagamento 	reso di	
<p>apposizione da parte del potere pubblico della formula per rendere esecutivo il titolo</p>			
SI	NO		NO
Apposta da cancelliere di tribunale	Atto amm. esecutorio	auto	Atto amm. Auto esecutorio
<p>precetto (intimazione di pagamento con minaccia dell' azione esecutiva)</p>			
SI	SI		SI
Atto separato	Compreso nell'atto amministr.		Compreso nell'atto amministr.
<p>Fase coattiva</p>			
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Normativa ➤ Art.483 e ss cpc 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Normativa ➤ Tit II DPR n.602/73 		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Normativa ➤ RD n.639/10 ➤ Tit II DPR n.602/73
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Competenza ➤ Tribunale ➤ Ufficiale giudiziario ➤ Giudice dell'esecuzione 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Competenza ➤ Equitalia Spa ➤ Ufficiale riscossione ➤ tribunale ➤ Giudice dell'esecuzione 		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Competenza ➤ Comune/concessionari o ➤ Ufficiale riscossione ➤ tribunale ➤ Giudice dell'esecuzione
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Atti e fasi ➤ il pignoramento ➤ vendita/assegnazione beni ➤ liquidazione ➤ pagamento credito 			
<p>Fase cautelare-conservativa</p>			
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Normativa ➤ Cod.proc.civ. ➤ Codice civile 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Normativa ➤ Tit II DPR n.602/73 ➤ Cod.proc.civile ➤ Codice civile 		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Normativa ➤ Tit II DPR n.602/73 ➤ Cod.proc.civile ➤ Codice civile
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Competenza 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Competenza 		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Competenza

<ul style="list-style-type: none"> ➤ Tribunale ➤ Giudice dell'esecuzione 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Equitalia Spa ➤ Ufficiale riscossione tribunale ➤ Giudice dell'esecuzione 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Comune/concessionari o ➤ Ufficiale riscossione tribunale ➤ Giudice dell'esecuzione
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Atti e fasi <ul style="list-style-type: none"> ➤ fermo amministrativo beni mobili (auto; barche; aeromobili) ➤ iscrizione di ipoteca ➤ azione revocatoria ordinaria ➤ sequestro conservativo ➤ ecc. 		

11.4. Attività della riscossione

Altro elemento che serve per una corretta scelta del modello organizzativo è costituito dall'analisi delle attività che compongono la riscossione ordinaria e quella coattiva. Al riguardo le attività connesse alla riscossione possono essere suddivise in due categorie principali: quelle ausiliarie e quelle funzionali. Le prime sono attività costituite da servizi principalmente di supporto di natura spesso ripetitiva e massima, che richiedono l'utilizzo di particolari strumentazioni e/o reti sul territorio. Trattasi di attività che possono essere offerte garantendo un livello sufficientemente apprezzabile di economicità e quindi possono essere offerte da operatori economici agenti nel libero mercato. Tali attività sono normalmente connesse al possesso di risorse tecnico-economiche e professionali possedute da detti operatori economici. Trattasi di attività non caratterizzate dall'esercizio di funzioni pubbliche in senso stretto. Trattasi, dunque, di attività non strategiche per l'ente, il quale nell'effettuare le relative scelte gestionali potrà tener in maggiore considerazione il fattore economico della ricerca del risparmio dei costi, che si possono ottenere affidandosi al mercato. Quanto al secondo tipo di attività, quelle funzionali, esse rappresentano il cd "*core business*" dell'esercizio dell'azione della pubblica amministrazione. Trattasi di attività costituite da servizi che richiedono l'impiego di risorse organizzative, umane e professionali tipicamente appartenenti alla PA. Trattasi di attività spesso diseconomiche risultando quindi più difficile individuare operatori economici agenti sul libero mercato, in grado di assicurarle a "*prezzi*" contenuti con un livello di qualità accettabile.

tabella 5 *Attività della riscossione*

⇒	Attività ausiliarie
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Software gestionale e gestione banche dati ➤ informazione – postalizzazione - notifica ➤ incasso ➤ rendicontazione ➤ data entry e archiviazione ottica documenti
⇒	Attività funzionali
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ accertamento del credito ed ingiunzione

- Attività cautelari pre-esecutive (fermo auto, ipoteca ecc.)
- Procedure esecutive (pignoramento vendita ecc.)

11.5. Fase precoattiva

Trattasi di una delle fasi più importanti del processo di riscossione delle proprie entrate. Ciò in quanto, l'efficacia del processo di incasso dei propri crediti dipende dai tempi di riscossione ovvero più si allungano e più si riduce la possibilità di riscuotere. Non per nulla a questa fase, i soggetti specializzati nella riscossione dei crediti dedicano particolare attenzione. Trattasi però anche di una delle fasi più trascurate sia dagli enti impositori che dai concessionari della riscossione. Mentre invece è la fase che dopo quella ordinaria dovrebbe essere maggiormente curata dagli enti impositori anche in ragione del fatto che non presenta le difficoltà gestionali della fase esecutiva vera e propria.

Di fatto questa è la fase in cui l'Ente impositore tenta di riscuotere il credito senza ricorrere alle dispendiose quanto complesse pratiche coattive. Dunque, in questa fase, ricorrendo a tecniche bonarie, l'Ente deve cercare di contattare e mantenere il contatto con il debitore per persuaderlo a pagare. In questa fase dovrà gestire i pagamenti dilazionati, le compensazioni, le sospensioni e quant'altro la normativa offre per recuperare quanto è possibile il proprio credito. In questa fase dovrà anche essere creato e notificato il titolo esecutivo, quale atto fondamentale prodromico alla fase coattiva vera e propria. In altri termini, solo laddove non si è riusciti nel riscuotere bonariamente i propri crediti si ricorrerà all'estrema ratio della coazione vera e propria.

Per descrivere questa fase in modo che sia facilmente comprensibile al lettore si preferisce ricorrere allo schema sotto riportato.

Creazione del titolo esecutivo

- Tributi comunali
 - avviso di pagamento
 - notifica dell'avviso di accertamento
 - decorso 60 gg
 - iscrizione a ruolo
 - notifica ingiunzione fiscale
- Entrate patrimoniali
 - invio fattura/lettera di pagamento
 - comunicazione solleciti
 - notifica dell'ingiunzione fiscale
 - Iscrizione a ruolo

Gestione della riscossione

- Dilazione/sospensione del pagamento
 - regolamentazione
 - Previsione di garanzia fidejussoria
 - temporanea situazione di difficoltà
 - richiesta ed autocertificazione
 - Gestione piano dei pagamenti
- Compensazione/accollo

- regolamentazione
- Applicazione tra crediti natura diversa
- Insinuazione procedure concorsuali
 - Fallimento/concordato L.F. n.267/42
 - Art. 56 Testo unico antimafia D.Lgs. n.159/11
 - crisi da sovraindebitamento L. n.3/2012

Azioni conservative - cautelari

- competenza
 - Comune
 - concessionario
- Fermo mobili registrati
 - art. 86 DPR n.602/72
- Iscrizione d'ipoteca esattoriale
 - art.77 DPR n.602/72

Consegna del ruolo

È regolata dall'art.24 del DPR 29/9/1873 n.602 che dispone:

- 1.L'ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce secondo le modalità indicate con DMef
2. Con DM sono ... le ipotesi nelle quali l'affidamento dei ruoli ai concessionari avviene esclusivamente con modalità telematiche

Iscrizione a ruolo

Procedura di elaborazione e consegna del ruolo è regolata dal D.M. 3/9/1999, n. 321:

- Contenuto del ruolo e cartella
- Elaborazione e invio minuta ruolo
- Restituzione ruolo per firma
- Esecutività del ruolo
- Consegna ruolo a concessionario

11.6. Il ruolo e la cartella di pagamento

Il ruolo e relativa procedura costituiscono il normale e consueto strumento di riscossione meglio conosciuto dai Comuni praticato da diversi decenni.

Tale sistema ha come primo obiettivo quello procedere alla formazione della cartella di pagamento ovvero del titolo esecutivo prodromico alla fase coattiva vera e propria.

La disciplina del ruolo è regolata dal DPR n.602/73 ed in origine era nata per la riscossione dell'IRPEF. Successivamente, detta disciplina è stata estesa anche alle entrate comunali in virtù del combinato disposto delle norme sotto riportate:

- Art. 17 D.Lgs. 26/2/99 n.46
- Art. 3 D.Lgs. 13/4/99 n.112
- art.52, co.6, co. D.Lgs. 15/11/96 n.446
- Art.12 D.Lgs. 30/12/92 n.504
- Art.9-51-72 D.Lgs.15/11/93 n.507

Quanto alla formazione del ruolo essa è regolata dal citato art.24 del DPR 29/9/1873 n.602 nonché dal citato D.M. 3/9/1999, n. 321

Mentre la formazione ed il contenuto della cartella di pagamento è regolata dall'art. 25 DPR 29/9/1873 n.602 che dispone: "1. *Il concessionario notifica la cartella al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede.* 2. *La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con DMef contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di 60 gg dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.* 2-bis. *La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo*".

La notificazione della cartella di pagamento è invece regolata dall'art. 26 DPR 29/9/1873 n.602 che dispone. "La cartella notificata da; ufficiali della riscossione; da soggetti abilitati; da messi comunali; da agenti PM. Notifica con racc AR in plico chiuso o pec . Nei casi ex art. 140 si applica art. 60 DPR n.600/73. Conservazione per 5 anni copia cartella + relazione notificazione con obbligo di esibizione su richiesta contribuente o amministrazione. Rinvio a art.60 DPR n.600/73."

E' prevista la possibilità di dilazione del pagamento. Al riguardo l'art. 19 DPR 29/9/1873 n.602 dispone: "1. *L'agente della riscossione, su richiesta del contribuente, può concedere, in ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, fino ad 72 rate mensili.* 1-bis. *In caso di comprovato peggioramento della situazione la dilazione prorogata fino ad ulteriori 72 mesi, salvo intervenuta decadenza.* 1-ter. *Il debitore può chiedere, rate variabili di importo crescente.* 1-quater. *Ricevuta la richiesta di rateazione, l'agente della riscossione può iscrivere l'ipoteca ex art.77 solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta, o di decadenza ai sensi del co 3.* 1-quinquies. *La rateazione, per comprovata e grave situazione difficoltà per congiuntura economica, può essere aumentata fino a 120 rate mensili. Per comprovata e grave situazione di difficoltà: a) accertata impossibilità di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario; b) solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione concedibile.* 3. *il mancato pagamento di 8 rate comporta: a) il debitore decade dal beneficio della rateazione; b) l'intero importo riscuotibile in unica soluzione; c) il carico non può più essere rateizzato.* 4. *Le rate mensili nelle quali il pagamento è stato dilazionato ai sensi del comma 1 scadono nel giorno di ciascun mese indicato nell'atto di accoglimento dell'istanza di dilazione*".

Interessi per dilazione di pagamento

Infine l'art. 21 DPR 29/9/1873 n.602 disciplina l'applicazione degli interessi per dilazione così disponendo: "Sulle somme rateizzate si applicano gli interessi al tasso del 4,5% annuo. Gli interessi sono riscossi con il credito. I privilegi generali e speciali si estendono agli interessi".

11.7. L'ingiunzione fiscale

Strumento alternativo al ruolo ed alla cartella è costituito dall'ingiunzione fiscale. In verità trattasi di strumento speciale previsto per la riscossione delle entrate pubbliche la cui esistenza è risalente a prima della prima guerra mondiale. Negli ultimi anni è tornato di moda dopo che l'ordinamento giuridico ha previsto la dipartita del concessionario nazionale, unico titolare della gestione del ruolo, con riferimento alle entrate comunali. L'applicazione dell'ingiunzione fiscale come strumento alternativo al ruolo trova la propria regolazione nel combinato disposto delle seguenti norme:

- art. 4, co 2-sexies D.L. 24/9/02, n. 209 - L 22/11/02 n.265
- Art.36, co 2 D.L. 31/12/2007, n. 248 - L 28/2/08 n.31

Tal norme in sostanza dispongono che: *“I comuni e i concessionari iscritti all'albo ex art.53 DLGS n.446/97, procedono alla riscossione coattiva con ingiunzione ex RD n.639/10 ed, in quanto compatibile, secondo ex tit. II del DPR n.602/73”*.

Quanto alla disciplina dell'ingiunzione fiscale essa trova la sua regolazione nell' RD 14/04/1910 n. 639 di cui si richiamano le disposizioni principali.

Il contenuto e la notificazione dell'ingiunzione è regolata dall'art. 2. dell'RD 14/04/1910 n. 639 che dispone: *“Il procedimento di coazione comincia con la ingiunzione, la quale consiste nell'ordine, emesso dal competente ufficio dell'ente creditore, di pagare entro 30 gg, sotto pena degli atti esecutivi, la somma dovuta. L'ingiunzione è notificata nella forma delle citazioni, da un ufficiale giudiziario”*.

L'impugnazione dell'ingiunzione è regolata dall'art. 3 RD 14/04/1910 n. 639 che dispone: *“Avverso l'ingiunzione prevista dal co 2 si può proporre opposizione davanti all'autorità giudiziaria ordinaria. L'opposizione e' disciplinata dall'art. 32 del D.Lgs. n.150/2011”*.

Di rilevante importanza è la norma da ultimo citata con la quale è stato disposto il riordino delle procedure in materia di processo civile.

In particolare l'art. 32 D.Lgs. 01/09/2011 n. 150 ha disposto che: *“1. Le controversie in materia di opposizione all'ingiunzione ex RD 1910, n.639, sono regolate dal rito ordinario di cognizione. 2. E' competente il giudice del luogo in cui ha sede l'ufficio che ha emesso ingiunzione. 3. L'efficacia esecutiva del provvedimento impugnato può essere sospesa”*.

Al riguardo degno di nota, è il superamento della previsione a pena di decadenza del termine di impugnazione di 30 giorni dalla notifica dell'ingiunzione.

11.8. Fase coattiva

Quella coattiva o esecutiva, costituisce l'ultima fase della riscossione; la più tecnica, complessa e costosa. Essa ben rappresenta l'esercizio della forza pubblica nel suo significato più pieno, nel senso che se l'azione è portata alle estreme conseguenze essa permette di incidere sulla sfera patrimoniale del debitore unilateralmente, autoritativamente ed imperativamente ovvero contro la volontà dell'inciso stesso. Dato l'elevato livello di invasività, questa fase è di norma sotto la diretta ed esclusiva competenza dell'autorità giudiziaria e dei suoi ausiliari (ed in particolare l'ufficiale giudiziario), quale espressione del potere statale. Diversamente argomentando, è preclusa al cittadino privato lo svolgimento diretto di qualsiasi attività inerente tale fase della riscossione in ragione del principio immanente nel nostro ordinamento “del divieto di farsi giustizia da soli”. A tale ordinario assetto, fanno eccezione le procedure esecutive speciali, connesse al ruolo ed all'ingiunzione fiscale, riconducibili in ultima analisi al titolo II del DPR n.602/73. In via eccezionale, è riconosciuto ad un creditore di attivarsi e porre in essere direttamente atti e procedure esecutive senza il necessario prodromico filtro dell'autorità giudiziaria, la quale interverrà solo in casi eccezionali o su ricorso in opposizione del debitore. Tale deroga trova la sua ragione nel fatto che gli Enti impositori sono particolari creditori caratterizzati dall'appartenenza alla pubblica amministrazione ovvero costituenti

espressione del potere esecutivo ovvero dello Stato. Come a dire che attraverso gli Enti impositori o il concessionario nazionale della riscossione è lo Stato stesso ad agire ovvero il soggetto legittimo detentore della forza.

Né deriva la delicatezza dell'azione potendone derivare possibili rilevanti danni cagionati al debitore a seguito dell'esercizio illegittimo della stessa.

Ciò che impone di riservare l'esercizio della stessa a strutture organizzative e figure professionali con specifica preparazione. Questo è sicuramente uno dei motivi che hanno impedito nel tempo la gestione diretta da parte dei comuni di questa ultima fase.

11.9. Il funzionario della riscossione

Giusto quanto sopra esposto, tutte le procedure esecutive previste dal nostro ordinamento affidano le competenze operative a figure professionali specialistiche. Tra queste è prevista da una parte la figura dell'autorità giudiziaria quale garante dell'imparzialità ed indipendenza dell'azione pubblica. D'altra, è prevista la figura di un funzionario rientrante nella sfera della qualificazione pubblica al quale è affidato l'esercizio di funzioni pubbliche. Nel processo esecutivo regolato dal codice di procedura civile tale figura è l'ufficiale giudiziario, qualificato quale pubblico funzionario ausiliario dell'autorità giudiziaria. Mentre nei procedimenti speciali riconducibili al DPR n.602/73, le funzioni esecutive sono affidate all'ufficiale della riscossione, in rapporto di dipendenza con l'agente nazionale della riscossione o al funzionario della riscossione, quale dipendente comunale o delle società concessionaria dell'accertamento e/o della riscossione. L'attuale assetto normativo sembrerebbe non ammettere una sorta di figura di funzionario della riscossione quale libero professionista. Al riguardo non tragga in inganno la circostanza che la qualificazione di funzionario della riscossione è riservata ai soggetti che hanno ottenuto apposita abilitazione pubblica. Appunto trattasi di abilitazione all'esercizio e non di attribuzione di funzioni pubbliche. Ad una analisi più attenta del quadro normativo, i poteri attribuiti alle citate figure specialistiche derivano direttamente dal rapporto di servizio che li lega, in ragione di un rapporto di lavoro subordinato, al vero soggetto titolare della funzione ovvero all'agente della riscossione od all'ente impositore. La portata di quanto sopra esposto appare evidente non appena si paragoni la figura dell'ufficiale/funzionario della riscossione con altre figure quali il notaio, al quale invece la legge attribuisce la qualifica di liberi professionisti direttamente incaricati di funzione pubblica. La figura del libero professionista incaricato di funzione pubblica ovvero investito direttamente di poteri pubblici costituisce però nel nostro ordinamento un'eccezione espressamente prevista per legge. Ciò non è riscontrabile con riferimento alla figura dell'ufficiale/funzionario della riscossione.

Ciò posto, con riferimento alla riscossione coattiva delle entrate comunali è prevista la figura del funzionario della riscossione al quale sono affidate le funzioni che altrove sono esercitate dall'ufficiale della riscossione o dall'ufficiale giudiziario. Al riguardo l'art. 4 co 2-septies D.L. 24/9/02, n.209 convertito con legge 22/11/02 n.265 dispone: *“il sindaco o il concessionario nomina i funzionari responsabili per la riscossione, con funzioni di uff. della riscossione e di segr. com ex art 11 RD 639/10”*.

Tale disposizione è stata confermata dall'art. 7, co 2, lett. gg-sexies) DL 13/5/11 n.70 convertito con legge 12/7/11 n.106 il quale ribadisce: "*sindaco o legale rappr della società nomina funzionari responsabili della riscossione, con funzioni di ufficiali riscossione e del segr com ex RD 639/10*".

A sua volta l'idoneità all'esercizio della funzione di ufficiale della riscossione è regolata dal combinato disposto dell' art 42 D.Lgs. n.112/99, della legge n.56/51 e del regolamento n.146/98

Le funzioni del funzionario/ufficiale della riscossione sono regolate dall'art. 43 D.Lgs. 13/4/1999, n. 112. Disposizione dalla quale si evince che:

- esercita funzioni nell'ambito del territorio del concessionario;
- rapporto di lavoro subordinato con il concessionario della riscossione;
- agisce sotto la sorveglianza del concessionario;
- non è ammessa la delega o la sostituzione.

Le attività compiute da detto funzionario devono essere riportate in apposito registro cronologico e bollettario disciplinato dall'art. 44 D.Lgs. 13/4/1999, n. 112 nel quale sono annotate in ordine cronologico gli atti/processi verbali, numerandoli progressivamente. Registro, previamente numerato progressivamente in ogni pagina dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente e vidamato non oltre il 15 gennaio di ogni anno. Registri che una volta esauriti o tenuto da ufficiali cessati dal servizio andranno consegnati all'Agenzia delle Entrate.

L'art. 50 D.Lgs. 13/4/1999, n. 112 dispone il divieto di compimento di tali atti da parte di personale non abilitato prevedendo apposite sanzioni.

L'art. 51 prevede sanzioni a carico dell'ufficiale della riscossione per omessa/irregolare tenuta registro cronologico.

11.10. Riscossione Coattiva ai sensi del Titolo II DPR n.602/73

In deroga al codice di procedura civile, il DPR n.602/73 prevede apposita procedura speciale attivabile unicamente dagli Enti impositori attraverso lo strumento del ruolo o dell'ingiunzione fiscale.

Tale procedura si distingue da quella ordinaria regolata dal codice di procedura speciale per la semplificazione delle attività; per la riduzione delle ipotesi di intervento del giudice dell'esecuzione e per la riduzione degli oneri economici a carico dell'ente procedente.

Di seguito si riportano le norme più significative della procedura regolata dal DPR 29/9/1873 n.602.

Al riguardo l'art. 45 del citato DPR n.602/73 dispone che: "*Il concessionario procede alla riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo, degli interessi di mora e delle spese di esecuzione secondo le disposizioni del presente titolo*".

Mentre il successivo art. 49 DPR 29/9/1873 n.602 dispone che: "*1. Il concessionario procede ad espropriazione forzata - il ruolo costituisce titolo esecutivo. Il concessionario può promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie. 2. Il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo e con esso compatibili. 3. Le funzioni demandate agli ufficiali giudiziari sono esercitate dagli ufficiali della riscossione*".

L'espropriazione forzata è subordinata a precisi termini di inizio e prosecuzione al fine di non lasciare soggetto il debitore a procedure dall'incerta durata Al

riguardo l'art. 50 DPR 29/9/1873 n.602 recita: *"1. Il concessionario procede ad espropriazione decorso 60 gg da notifica cartella di pagamento. 2. decorso 1 anno, per espropriazione notifica di avviso con intimazione ad adempiere entro 5 gg. 3. L'avviso perde efficacia trascorsi 120 gg"*.

Il procedimento di vendita è regolato in via generale dall'art. 52 DPR 29/9/1873 n.602 che dispone: *"1. La vendita dei beni pignorati è effettuata con pubblico incanto o nelle altre forme previste dal presente decreto, a cura del concessionario, senza necessità di autorizzazione dell'autorità giudiziaria. 2. L'incanto è tenuto e verbalizzato dall'ufficiale della riscossione"*.

Il pignoramento perde efficacia quando dalla sua esecuzione sono trascorsi duecento giorni senza che sia stato effettuato il primo incanto ai sensi dell'art. 53 DPR 29/9/1873 n.602

L'art. 56 DPR 29/9/1873 n.602 regola il deposito degli atti e del prezzo laddove dispone che: *"1. Gli atti del procedimento depositati, a cura del concessionario, nella cancelleria del giudice dell'esecuzione nel termine di 10 gg da vendita. 2. somma ricavata da vendita consegnata al cancelliere per deposito in forma depositi giudizio. 3. se la somma ricavata è sufficiente a soddisfarli, il giudice esecuzione autorizza il concessionario a trattenere il suo credito, depositando in cancelleria eccedenza, o restituendola al debitore"*.

Il successivo art. 57 DPR 29/9/1873 n.602 regola le ipotesi di opposizione all'esecuzione ed agli atti della procedura disponendone il divieto salva l'ipotesi relativa alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Mentre l'art. 58 regola l'ipotesi di opposizione del terzo.

A conferma di quanto sopra argomentando circa l'invasività delle procedure di riscossione coattiva è previsto il risarcimento dei danni. Al riguardo l'art. 59 DPR 29/9/1873 n.602 dispone che: *"Chiunque si ritenga lesa dall'esecuzione può proporre azione contro il concessionario dopo il compimento dell'esecuzione stessa ai fini del risarcimento dei danni"*.

Mentre la sospensione dell'esecuzione è regolata dall'art. 60 DPR 29/9/1873 n.602 laddove dispone che: *"Il giudice dell'esecuzione non può sospendere il processo esecutivo, salvo che ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno"*.

11.11. Espropriazione mobiliare (Sezione II)

La sezione II del titolo II contiene norme specifiche in materia di espropriazione mobiliare in deroga a quanto regolato dal codice di procedura civile.

L'art. 65 DPR 29/9/1873 n.602 regola la notifica del verbale di pignoramento disponendo: *"1. Il verbale di pignoramento è notificato al debitore. 2. La notificazione, se al pignoramento assiste il debitore o un suo rappresentante, è eseguita mediante consegna allo stesso di una copia del verbale"*.

Mentre l'art 66 disciplina l'avviso e la procedura di vendita disponendo: *"1. Per vendita il concessionario affigge alla casa comunale, per 5 gg prima per il 1° incanto, avviso con descrizione beni e giorno, ora e luogo del 1° e 2° incanto. 2. Il 1° incanto decorsi 10 gg da pignoramento. Il 2° entro 10 gg da 1° incanto. 3. Su istanza, il giudice può ordinare che degli incanti, sia data notizia a mezzo di giornali o con altre idonee forme di pubblicità commerciale"*.

In caso di beni invenduti l'art. 70 DPR 29/9/1873 n.602 prevede che: *"1. dopo 2° incanto infruttuoso, entro 3 mesi si procede alla vendita a trattativa privata per un prezzo non inferiore alla metà del prezzo base del secondo. 2. I beni"*

rimasti invenduti restituiti a debitore. 3. i beni non ritirati sono distrutti o donati, senza liberazione del debitore, ad enti di beneficenza ed assistenza”.

11.12. Espropriazione verso terzi (Sezione III)

L'espropriazione forzata presso terzi è regolata dalla Sezione III. La disciplina di questa procedura contiene significative deroghe rispetto all'analoga procedura regolata dal codice di procedura civile.

In merito al pignoramento di fitti e pigioni l'art. 72 DPR 29/9/1873 n.602 dispone: *”1. L'atto di pignoramento di fitti pigioni dovute da terzi al debitore contiene, in luogo della citazione ex art 543 cpc, l'ordine all'affittuario/inquilino di pagare direttamente al concessionario i fitti/pigioni scaduti e non corrisposti entro 15 gg da notifica ed i fitti e le pigioni a scadere alle scadenze. 2. Nel caso di inottemperanza all'ordine di pagamento si procede, previa citazione del terzo intimato e del debitore, secondo cpc”.*

Mentre con riferimento al pignoramento presso terzi l'art. 72-bis DPR 29/9/1873 n.602 dispone che: *”1. Salvo che per i crediti pensionistici e fermo quanto art.545, ed ex succ art. 72-ter, l'atto di pignoramento dei crediti del debitore verso terzi può contenere l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede: a) entro 60 gg da notifica pignoramento, per somme maturate anteriormente; b) alle rispettive scadenze, per le restanti somme. 1-bis. L'atto redatto anche da dipendenti dell'agente della riscossione procedente diversi da ufficiale della riscossione e, in tal caso, reca l'indicazione a stampa dello stesso agente della riscossione e non è soggetto all'annotazione ex art. 44 D.Lgs. N.112/99. 2. Nel caso di inottemperanza all'ordine, si applicano le disposizioni ex art.72 co 2”.*

L'art. 72-ter prevede limiti a detto tipo di pignoramento disponendo: *”1. Le somme dovute a titolo di stipendio, di salario o di altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, possono essere pignorate dall'agente della riscossione in misura pari ad un decimo per importi fino a 2.500 euro e in misura pari ad un settimo per importi superiori a 2.500 euro e non superiori a 5.000 euro”.*

Mentre in merito alla possibilità di pignoramento di cose del debitore presso terzi l'art. 73 DPR 29/9/1873 n.602 dispone: *”1. se il terzo, presso il quale il concessionario ha proceduto al pignoramento, è possessore di beni del debitore, il giudice ordina la consegna dei beni stessi al concessionario per vendita. 1-bis. Il pignoramento anche con le modalità previste ex art.72-bis in tal caso, lo stesso agente ordina di consegnare tali beni al terzo, che adempie entro 30 gg procede alla vendita”.*

L'art. 75-bis DPR 29/9/1873 n.602 regola la resa della dichiarazione stragiudiziale da parte del terzo disponendo che: *”1. Decorso inutilmente il termine ex art.50, co 1, l'agente prima di procedere ex art. 72-72-bis del presente decreto ed ex art 543 e seguenti cpc ed anche simultaneamente all'adozione delle azioni esecutive e cautelari, può chiedere a soggetti terzi, debitori del soggetto che è iscritto a ruolo o dei coobbligati, di indicare per iscritto, ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore”.*

11.13. Espropriazione immobiliare (Sezione IV)

La sezione IV regola l'espropriazione immobiliare prevedendo disposizioni in deroga a quelle del codice di procedura civile.

Degno di nota sono le limitazioni del ricorso a tale procedura regolate dall'art. 76 il quale dispone il divieto in caso di:

“a) abitazione con residenza anagrafica con esclusione delle abitazioni di lusso e A/8 e A/9;

a-bis) paniere di beni definiti «beni essenziali» con Dmef e AgEntrate e ISTAT;

b) importi inferiori a 120.000 euro. Sopra espropriazione decorsi 6 mesi da ipoteca.

2. L'espropriazione immobiliare è altresì preclusa se valore diminuito delle passività ipotecarie, è inferiore all'importo indicato nel comma 1”

l'art. 77 DPR 29/9/1873 n.602 regola la c.d. ipoteca esattoriale disponendo che:” 1. ruolo titolo per iscrivere ipoteca su immobili per importo pari a doppio importo del credito. 1-bis. Si può iscrivere ipoteca quando non si siano verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, purché l'importo del credito non inferiore a € 20.000 2. Se credito non supera 5% del valore dell'immobile prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi 6 mesi da iscrizione si procede all'espropriazione”

in merito all'esecuzione del pignoramento immobiliare l'art.78 dispone:” 1. Il pignoramento immobiliare si esegue mediante la trascrizione, a norma dell'articolo 555, secondo comma, del codice di procedura civile, di un avviso”.

Quanto al prezzo di vendita l'art. 79 dispone: ” 1. Il prezzo base incanto pari importo stabilito ex art.52, co.4, DPR n.131/86 moltiplicato per tre”.

Mentre l'art. 85 DPR 29/9/1873 n.602 prevede l'assegnazione allo Stato dei beni invenduto disponendo:” 1.Se il terzo incanto infruttuoso, il concessionario, nei 10 gg successivi, chiede al giudice l'assegnazione immobile allo Stato per il prezzo base del 3 incanto. 3. In caso negativo, il processo si estingue”.

11.14. Procedure concorsuali (Capo IV)

Il capo IV regola le ipotesi di accesso alle procedure concorsuali in caso di contestuale avvio di procedure esecutive poste in essere dal concessionario.

In particolare l'art. 87 DPR 29/9/1873 n.602 dispone che: “1.Il concessionario può, per conto dell'AgE, presentare il ricorso ex art. 6 RD 1942 n.267. 2-bis. L'agente cui venga comunicata la proposta di concordato, ex art 125 RD 1942 n.267 la trasmette all'AgE e la approva, espressamente od omettendo di esprimere dissenso, solamente in base a formale autorizzazione dell'Ag medesima”.

Mentre è espressamente prevista l'esenzione da azione revocatoria fallimentare da parte dell'art. 89 DPR 29/9/1873 n.602 laddove dispone che: ”1. I pagamenti di imposte scadute non sono soggetti alla revocatoria prevista da art.67 RD 1942 n.267”.

L'art. 90 DPR 29/9/1873 n.602 regola l'ammissione del debitore al concordato preventivo o all'amministrazione controllata disponendo che: ”1. Se il debitore è ammesso al concordato preventivo o all'amministrazione controllata, il concessionario compie, sulla base del ruolo, ogni attività necessaria ai fini dell'inserimento del credito da esso portato nell'elenco dei crediti della procedura”.

11.15. Processo esecutivo ai sensi del c.p.c.

Seppur trattandosi di procedura alla quale difficilmente accederanno gli uffici tributi comunali, per completezza di informazione vale la pena fare accenno nei suoi atti principali alla procedura regolata dal codice di procedura civile approvato con RD 28/10/1940, n. 1443.

Una prima importante disposizione è quella che regola il titolo esecutivo quale atto assieme al precetto, prodromico all'incardinamento della vera e propria procedura esecutiva espropriativa.

Al riguardo l'art.474 cpc dispone: *"L'esecuzione forzata non può avere luogo che in virtù di un titolo esecutivo per un diritto certo, liquido ed esigibile. Sono titoli esecutivi: 1) le sentenze, i provvedimenti e gli altri atti ai quali la legge attribuisce espressamente efficacia esecutiva..."*

Il successivo art.479 cpc dispone che:*"[I]. Se la legge non dispone altrimenti], l'esecuzione forzata deve essere preceduta da notifica del titolo in forma esecutiva e precetto. [II]. La notifica del titolo esecutivo deve essere fatta alla parte personalmente ex art. 137 ss. [III]. Il precetto può essere redatto di seguito al titolo esecutivo ed essere notificato insieme con questa fatta alla parte personalmente"*.

Mentre il successivo art.480 cpc regola il precetto disponendo che: *"Il precetto consiste nell'intimazione di adempiere l'obbligo risultante dal titolo esecutivo entro un termine non minore di dieci giorni salva l'autorizzazione di cui all'articolo 482, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà a esecuzione forzata"*.

L'art.481 cpc dispone che:*"[I]. Il precetto diventa inefficace, se nel termine di novanta giorni dalla sua notificazione non è iniziata l'esecuzione. [II]. Se contro il precetto è proposta opposizione il termine rimane sospeso e riprende a decorrere a norma dell'articolo 627"*,

Importante è quanto disciplinato dall'art.483 cpc laddove dispone che: *"[I]. Il creditore può valersi cumulativamente dei diversi mezzi di espropriazione forzata previsti dalla legge ma, su opposizione del debitore, il giudice dell'esecuzione, con ordinanza non impugnabile, può limitare l'espropriazione al mezzo che il creditore sceglie o, in mancanza, a quello che il giudice stesso determina"*.

Il processo espropriativo vero e proprio inizia con il pignoramento, atto di competenza dell'ufficiale giudiziario.

Al riguardo l'art.491 cpc dispone che: *"[I]. Salva l'ipotesi prevista nell'articolo 502, l'espropriazione forzata si inizia col pignoramento"*.

Mentre in merito alla forma del pignoramento l'art.492 cpc recita; *"[I]. Salve le forme particolari previste nei capi seguenti, il pignoramento consiste in un'ingiunzione che l'ufficiale giudiziario fa al debitore di astenersi da qualunque atto diretto a sottrarre alla garanzia del credito esattamente indicato i beni che si assoggettano all'espropriazione e i frutti di essi"*.

L'art.497 cpc - RD 28/10/1940, n. 1443 dispone poi che: *"[I]. Il pignoramento perde efficacia quando dal suo compimento sono trascorsi novanta giorni senza che sia stata chiesta l'assegnazione o la vendita"*.

11.16. Natura privilegiata crediti entrate tributarie comunali

Infine l'ultimo capitolo è dedicato alla natura dei crediti tributari ed alla gestione nell'ambito della contabilità pubblica dei crediti da riscuotere da parte degli enti impositori.

Dopo diverse oscillazioni, la giurisprudenza prima ed il legislatore poi sono arrivati ad affermare la natura privilegiata ex art.2752 cod.civ. sia delle entrate tributarie comunali sia dei relativi interessi, data la natura accessoria degli stessi. In tal senso si veda la norma interpretativa contenuta nell'art.13, comma 13, del DL n.201/11 convertito nella legge n.214/2011.

In particolare l'art.2752 cod. civ. disciplina il privilegio generale su mobili.

Mentre l'art.2778 cod.civ. regola l'ordine dei privilegi su mobili da dove risulta che quello afferente ai tributi comunali è all'ultimo posto.

12. La gestione contabile

Quanto alla gestione contabile, la necessità di salvaguardare gli equilibri del bilancio comunali sulla base dei principi di veridicità, prudenza ed effettività ha spinto il legislatore ad imporre ai comuni di prevedere nell'ambito del bilancio stesso un fondo di svalutazione crediti allibrati sotto la voce dei residui attivi.

Al riguardo l'art.6,co 17, DL 6/7/2012 n.95 convertito con legge 7/8/2012 n.135 dispone che: *" dal 2012, gli enti locali iscrivono nel bilancio fondo svalutazione crediti non inferiore al 25% dei residui attivi, di cui ai titoli I e III entrata, con anzianità superiore a 5 anni. Previo parere motivato dell'organo di revisione, possono essere esclusi dal calcolo i residui attivi di cui i responsabili servizi competenti hanno analiticamente certificato la sussistenza ragioni del credito e elevato tasso riscuotibilità"*.

Mentre successivamente l'art. 1, co. 17, DL 08/04/2013 n. 35 convertito con legge 6/6/2013, n. 64 ha disposto che: *"Per gli enti locali beneficiari dell'anticipazione ex comma 13, il fondo di svalutazione crediti, relativo ai cinque esercizi finanziari successivi a quello in cui e' stata concessa l'anticipazione stessa, e' pari almeno al 30 per cento dei residui attivi, di cui ai titoli primo e terzo dell'entrata, aventi anzianita' superiore a 5 anni"*.

Infine l'art. 3-bis D.L. 6/3/2014, n. 16 convertito con legge n.68/2014, in vigore dal 6 maggio 2014, dispone: *" Per l'anno 2014 il fondo svalutazione crediti di cui all'art 6, co 17 DL 2012 n.95 e art.1, co 17, DL 2013 n.35, non può essere inferiore al 20 per cento dei residui attivi, di cui ai titoli primo e terzo dell'entrata, aventi anzianità superiore a cinque anni"*.

In chiave di tutela degli equilibri di bilancio di rilevante interesse, è infine la prevista procedura di riaccertamento dei residui passivi ed a maggior ragione quelli attivi regolata dall'art. 228 L n.68/14D.Lgs. 18/8/2000, n. 267 laddove al comma 3 esso dispone: *"3. Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui"*.

ⁱ la lettera gg-quater), primo periodo, recita: “a decorrere dalla data di cui alla lettera gg-ter), i comuni effettuano la riscossione spontanea delle loro entrate tributarie e patrimoniali.”

ⁱⁱ Al riguardo l’art.114, comma 2, della Cost. recita: “[2] I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione”. Mentre l’art. 117, comma, 6, ultimo periodo, Cost. recita: “I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell’organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite.”. infine l’art. 118, commi 1 e 2 , Cost. recitano: “1. Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l’esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza. 2. I Comuni, le Province e le Città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze. ”

ⁱⁱⁱ La lettera g-quater, secondo periodo, recita: “I comuni effettuano altresì la riscossione coattiva delle predette entrate: 1) sulla base dell’ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, comunque nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare, esclusivamente se gli stessi procedono in gestione diretta ovvero mediante società a capitale interamente pubblico ai sensi dell’ articolo 52, comma 5, lettera b), numero 3), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446; 2) esclusivamente secondo le disposizioni del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, se utilizzano le altre forme di gestione della riscossione di cui all’ articolo 52, comma 5, del decreto legislativo n. 446 del 1997, e successive modificazioni”.

13. Procedure concorsuali

13.1. Premessa

Anche le procedure concorsuali hanno costituito una sostanziale novità per i Comuni degli ultimi anni. Ciò è dovuto, da una parte, al fatto che si tratta di materia strettamente connessa con quella della riscossione che, come sopra argomentato, per anni ha costituito “feudo” pressoché esclusivo degli agenti nazionali della riscossione. Le procedure concorsuali altro non sono che procedure coattive collettive, in quanto coinvolgono contemporaneamente tutti i creditori del debitore; anziché un solo creditore procedente come accade nelle procedure coattive regolate dal DPR n.602/73 o nel processo esecutivo regolato dal codice di procedura civile, di cui si è già diffusamente argomentato sopra. La cd liberalizzazione che si è via via imposta sul territorio nazionale a seguito dell’art.3 del DL n.203/2005 ha portato sempre più i Comuni a cimentarsi con il diritto fallimentare. Tale trend ha trovato rafforzamento nella situazione economico-sociale sfavorevole degli ultimi anni, a livello internazionale e nazionale, che ha generato una diffusione ed aggravamento

delle crisi aziendali rendendo necessario per la loro risoluzione un ricorso sempre maggiore alle procedure concorsuali. Si deve infatti registrare un aumento diffuso sul tutto il territorio nazionale dei casi di fallimento e di concordato in primis. L'introduzione per la prima volta nel nostro ordinamento, ad opera degli artt.6 e ss del legge n.3/2012, dell'istituto della crisi per sovraindebitamento, ovvero di quello che può essere definito "fallimento civile", costituisce senz'altro un segno dei tempi non favorevoli che stiamo a tutt'oggi attraversando. Oggi dunque tutti possono "fallire", non solo gli operatori commerciali. Nell'economia del presente intervento, vista la sua stretta connessione con una giornata di formazione già di per se ricca di argomenti, non si può che affrontare per sommi capi la materia senza pretesa alcuna, nella consapevolezza che la sua vastità ed importanza anche per gli uffici tributi meriterebbe di per se tutt'altro approfondimento.

13.2. Disposizioni speciali previste in materia di tributi comunali

La prima disposizione che merita di essere richiamata all'attenzione del lettore è senz'altro quella speciale vigente in materia di ICI, con riferimento al fallimento ed alla liquidazione coatta amministrativa, che successivamente il legislatore ha esteso anche all'IMU. In particolare si ci riferisce all'art. 10 del D.Lgs. n.504/92, come modificato dall' art. 1, co.173, let. c), L. n. 296/2006, che al comma 6 dispone: *"Per gli immobili compresi nel fallimento o nella liquidazione coatta amministrativa il curatore o il commissario liquidatore, entro 90 giorni dalla data della loro nomina, devono presentare al comune di ubicazione degli immobili una dichiarazione attestante l'avvio della procedura. Detti soggetti sono, altresì, tenuti al versamento dell'imposta dovuta per il periodo di durata dell'intera procedura concorsuale entro il termine di tre mesi dalla data del decreto di trasferimento degli immobili"*.

In sostanza, con detta disposizione il legislatore ha riconosciuto una particolare natura privilegiata e predefinitiva al credito ICI maturato nel cd maxi periodo intercorrente tra la dichiarazione di fallimento e la data della vendita dell'immobile per il quale l'imposta è dovuta. La norma ha suscitato non pochi problemi interpretativi soprattutto connessi alla qualificazione ed alle responsabilità tributarie da riconoscersi a carico del curatore fallimentare e del commissario liquidatore, soprattutto, laddove alla vendita non è seguito il versamento dell'imposta e/o la dichiarazione relativa; ovvero nel caso in cui la procedura si chiuda senza la vendita dell'immobile. La difficoltà interpretativa nasce dal difficile coordinamento di due normative reciprocamente speciali che si incrociano: quella tributaria e quella fallimentare. Tale disciplina risulta, poi, essere stata estesa anche all'IMU, ai sensi dell'art.9, co.7 del D.Lgs.n.23/2011 il quale recita: *"Per l'accertamento, la riscossione ..., ed il contenzioso si applicano gli art.10, comma 6,.... Del D.Lgs.n.504/92"*.

Va però richiamata l'attenzione del lettore sul fatto che tale normativa speciale non si estende a tutti gli altri tributi comunali con riferimento ai quali si applica la normativa ordinaria in materia di procedure concorsuali

Altra questione affrontata e risolta dal legislatore è quella legata alla natura privilegiata o meno dei crediti derivanti dai tributi comunali, che tanto contenzioso ha generato.

Il legislatore vi ha posto rimedio con l'art.13, co 13, DL n.201/11 contenente l'interpretazione autentica dell'art.2752 cod civ disponendo che: *"Ai fini del quarto comma dell'articolo 2752 del codice civile il riferimento alla "legge per la finanza locale" si intende effettuato a tutte le disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali"*.

13.3. Fallimento

Come è noto la materia delle procedure concorsuali trova la fonte normativa primaria nell' RD 16/3/1942 n.267, cd legge fallimentare (L.F.). Trattasi di normativa speciale che risponde ai canoni tipici dei procedimenti giurisdizionali o para giurisdizionali e fondata sul principio cardine della par conditio creditorum. Va detto poi che con la riforma organica della normativa in commento operata con il D.Lgs. 09-01-2006, n. 5 si è tentato di superare l'atavica impostazione sanzionatoria e dirigistica di sfavore per il soggetto fallito fondata sul broccardo latino "decoctor ergo fraudator" (ovvero sull'assimilazione del fallito in quanto insolvente ad un truffatore) per tentare di abbracciare quella più moderna di origine anglosassone con funzione recuperatoria e ripristinatoria, fondata sul maggior coinvolgimento del debitore soggetto alla procedura, attraverso il ricorso più marcato a strumenti negoziali, per la risoluzione di un fenomeno sì patologico ma che resta pur sempre una delle conseguenze possibili dell'esercizio dell'attività economica.

Ciò premesso, va detto che le procedure concorsuali regolate dalla legge fallimentare non trovano applicazione erga omnes ma solo per determinate categorie di soggetti.

In particolare, tradizionalmente, tali procedure trovano applicazione con riferimento ai soggetti economici che esercitano attività d'impresa con determinati requisiti di quantità.

Al riguardo, nel titolo I riservato alla parte generale (artt.1 - 4), è degno di richiamo l'art. 1 del RD n.267/42 il quale specifica che: *"Sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori che esercitano una attività commerciale, esclusi gli enti pubblici. Non soggetti gli imprenditori che dimostrino : a) 3 esercizi antecedenti attivo patrimoniale annuo non superiore a € 300.000; b) 3 esercizi antecedenti ricavi lordi per € 200.000; c) debiti non superiore ad € 500.000"*.

Inoltre, affinché, possa essere azionata una delle procedure in rassegna, occorre che sia accertato una situazione patologica di difficoltà economico-finanziaria dell'imprenditore tale che lo stesso non è più in grado di far fronte alle proprie obbligazioni; situazione che (a seconda della procedura) è definito "stato d'insolvenza" o "stato di crisi".

La legge fallimentare, definisce lo stato d'insolvenza, ai sensi dell'art.5, come quella situazione che si verifica quando il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni.

Va detto ancora che il procedimento di fallimento e delle altre procedure concorsuali rientrano nella competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria (tribunale) con ricorso, più o meno marcato a seconda della singola procedura, a procedimenti, ad atti ed a garanzie tipici dell'attività giurisdizionale (sentenze, ordinanze, decreti, ecc.), seppur caratterizzati da specialità e quindi

parzialmente autonomi rispetto alla normativa generale in materia processual civilistica contenuta nel codice di procedura civile. Al riguardo occorre però sottolineare, che a seguito della citata riforma organica maggior rilevanza è stata attribuita allo strumento negoziale che presuppone un maggior coinvolgimento del debitore assoggettato alla procedura. Nel fallimento la natura giurisdizionale, e quindi l'intervento del giudice, appaiono maggiormente marcati e prevalenti sullo strumento negoziale, rispetto alle altre procedure, dove viceversa prevale l'elemento negoziale.

La procedura fallimentare resta comunque quella di riferimento anche per gli altri procedimenti; non a caso occupa la parte iniziale e maggiormente rilevante della legge fallimentare.

Il Titolo II (dall'art.5 all'art.159) del predetto RD è riservato alla procedura fallimentare.

Al riguardo, per ragioni di sinteticità si richiamano le vicende più rilevanti della procedura concorsuale in commento, tenuto conto della finalità della giornata di formazione in oggetto. Ai sensi del successivo art.6, il fallimento è dichiarato su ricorso dello stesso debitore ovvero dei creditori o su richiesta del pubblico ministero, a testimoniare la valenza pubblica della procedura.

Ai sensi del successivo art. 16, il fallimento è pronunciato con sentenza dichiarativa dal parte del tribunale competente dopo aver verificato la sussistenza delle condizioni stabilite dalla medesima L.F. Il tribunale con la sentenza di fallimento nomina: il giudice dell'esecuzione al quale spettano sostanzialmente compiti di controllo, garanzia e decisione a tutela della par conditio creditorum; ed il curatore il quale assume la qualifica di pubblico ufficiale ausiliario del giudice (alla stregua ad esempio del cancelliere o dell'ufficiale giudiziario) al quale sono riservate le attività esecutive e che risponde al giudice dell'esecuzione ed al tribunale. Al tribunale, resta la competenza in merito alle eventuali cause incardinate con ricorso o reclamo avverso gli atti della procedura da parte dei creditori o degli altri aventi diritto.

Ai sensi del successivo art. 52, il fallimento apre il concorso dei creditori sul patrimonio del fallito.

A tal fine, ai sensi dell'art. 89, Il curatore deve compilare l'elenco dei creditori, in base alle scritture contabili del fallito e alle altre notizie che può raccogliere, con l'indicazione dei rispettivi crediti e diritti di prelazione, nonché l'elenco di tutti coloro che vantano

Si richiama l'attenzione del lettore sul fatto che oggi, a differenza del passato, ai sensi dell'art. 92, il curatore utilizza la posta elettronica certificata per comunicare ai creditori l'intervenuto fallimento del debitore; solo qualora la pec non sia reperibile, la comunicazione avviene a mezzo lettera raccomandata o telefax presso la sede dell'impresa o la residenza del creditore. La comunicazione deve contenere informazioni circa: 1) la possibilità di partecipare al concorso trasmettendo domanda con le modalità indicate nell'articolo seguente; 2) la data fissata per l'esame dello stato passivo e quella entro cui vanno presentate le domande; 3) ogni utile informazione per agevolare la presentazione della domanda; il suo indirizzo di posta elettronica certificata. Se il creditore ha sede o risiede all'estero, la comunicazione può essere effettuata al suo rappresentante in Italia, se esistente.

A questo punto, va richiamata l'attenzione del lettore sul procedimento per insinuarsi nel passivo fallimentare il quale è posto in essere con un ricorso avente natura giurisdizionale, nella forma e nel contenuto, fatto salvo la possibilità della sottoscrizione diretta dello stesso da parte del creditore (recte "rappresentante legale del Comune), in deroga, salvo casi tassativi, al necessario ricorso per la sottoscrizione degli atti processuali ad un avvocato, come previsto dal codice di procedura civile. In punto, ai sensi dell'art.93, la domanda di ammissione al passivo si propone con ricorso 30 giorni prima dell'udienza fissata per esame stato passivo fissata con la sentenza dichiarativa del fallimento. Si richiama di nuovo l'attenzione sul fatto che, sempre ai sensi del citato art.93, una volta sottoscritto il ricorso, deve, senza eccezione alcuna, essere trasmesso alla pec del curatore indicato nell'avviso ex art 92, con i documenti richiesti dalla stessa normativa.

Quanto al contenuto del ricorso, l'art. 93 dispone che: "A *pena di inammissibilità*" indicazione della procedura somma da insinuare succinta esposizione dei fatti e diritto *Perdita prelazione* con la precisazione dell'ammontare e della natura dei crediti vantati con indicazione degli eventuali titoli di prelazione. A conferma di quanto sopra esposto, ai sensi dell'art. 94, La domanda di cui all'art.93 produce gli effetti della domanda giudiziale per tutto il corso del fallimento.

Ai sensi dell'art.95, a seguito della presentazione delle domande di insinuazione al passivo, il curatore redige il progetto di stato passivo per poi depositarlo in cancelleria e trasmetterlo con pec ai creditori istanti almeno 15 giorni prima dell'udienza fissata per l'esame dello stato passivo con la sentenza di fallimento. I creditori possono esaminare il progetto fino a 5 giorni prima dell'udienza.

Il medesimo art. 95 stabilisce che: "All'udienza per l'esame dello stato passivo, il giudice delegato decide su ciascuna domanda, nei limiti delle conclusioni ed eccezioni del curatore, rilevabili d'ufficio o formulate dagli altri interessati Il giudice delegato può procedere ad atti di istruzione su richiesta delle parti, compatibilmente con le esigenze di speditezza del procedimento". Il fallito può chiedere di essere sentito".

Ai sensi dell'art. 96, il giudice delegato, con decreto accoglie o respinge o dichiara inammissibile la domanda ex art.93. L'inammissibilità non preclude la riproposizione. L'ammissione può essere disposta dal giudice anche con riserva; sono ammessi al passivo con riserva: 1) crediti condizionati; 2) crediti per mancata produzione del titolo; 3) crediti accertati con sentenza non passata in giudicato. Terminato l'esame il giudice delegato forma lo stato passivo e lo rende esecutivo con decreto.

Dopo che lo stato passivo è reso esecutivo, ai sensi dell'art.97, è subito comunicato dal curatore ai creditori il quali sono informati della possibilità di impugnare lo stesso in opposizione. Detta impugnazione è regolata dall'art. 98 e seguenti. L'impugnazione dà luogo ad un vero e proprio procedimento giurisdizionale, seppur sommario, che necessita dell'assistenza tecnica di un avvocato. Ai sensi dell'art.99, l'impugnazione va posta in essere con ricorso rivolto al presidente che nei 5 giorni successivi al deposito del ricorso, designa il relatore, per trattazione del procedimento, e fissa con decreto l'udienza di comparizione entro 60 giorni dal ricorso. Il ricorso, unitamente al decreto di fissazione

dell'udienza, deve essere notificato, a cura del ricorrente, al curatore ed all'eventuale controinteressato entro dieci giorni dalla comunicazione del decreto. Le parti resistenti devono costituirsi almeno dieci giorni prima dell'udienza, eleggendo il domicilio nel comune in cui ha sede il tribunale. La costituzione si effettua mediante il deposito in cancelleria di una memoria difensiva contenente, a pena di decadenza, le eccezioni processuali e di merito non rilevabili d'ufficio, nonché l'indicazione specifica dei mezzi di prova e dei documenti prodotti. L'intervento di qualunque interessato non può avere luogo oltre il termine stabilito per la costituzione delle parti resistenti. Il giudice provvede, all'espletamento istruttorio. Il collegio provvede in via definitiva sull'opposizione, impugnazione o revocazione con decreto motivato entro 60 giorni dall'udienza o dalla scadenza del termine per deposito memorie. Il decreto comunicato da cancelleria alle parti che, nei successivi 30 giorni, ricorso per cassazione.

Va richiamata l'attenzione del lettore sul rispetto dei termini per l'insinuazione al passivo, al fine di non vedere dichiarata inammissibile la domanda ovvero vedersi precludere in parte il soddisfacimento del credito vantato.

In particolare l'art.101, nel disciplinare la presentazione tardiva della domanda di insinuazione al passivo, qualifica come tali quelle presentate oltre il termine di trenta giorni prima dell'udienza fissata per la verifica del passivo e non oltre quello di dodici mesi dal deposito del decreto di esecutività dello stato passivo; termine prorogabile fino a 18 mesi da parte del tribunale in casi di particolare complessità della procedura.

In caso di presentazione tardiva, il giudice delegato fissa per l'esame delle domande tardive un'udienza ogni 4 mesi, il curatore dà avviso a coloro che hanno presentato la domanda, della data dell'udienza. Il creditore ha diritto di concorrere sulle somme già distribuite nei limiti di cui all'art. 112.

Attenzione però perché decorso il termine massimo sopra richiamato, le domande tardive sono ammissibili solo se l'istante prova che il ritardo è dipeso non a causa sua (si tratta delle cd domande ultratardive).

Una volta ammesso al fallimento il creditore dovrà stare attento alle periodiche procedure di riparto dell'attivo man mano liquidato dal curatore. In particolare, ai sensi dell'art. 110, il curatore, ogni 4 mesi a partire dalla data del decreto ex art 97, presenta un prospetto con progetto di ripartizione delle medesime. A tal riguardo, il giudice ordina il deposito del progetto, disponendo che a tutti i creditori. I creditori, entro il termine perentorio di 15 giorni possono proporre reclamo al giudice delegato. Il giudice delegato, su richiesta del curatore, dichiara esecutivo il progetto di ripartizione. Se proposti reclami, il progetto è dichiarato esecutivo con accantonamento delle somme.

Quanto all'ordine di distribuzione delle somme, l'art.111 dispone che le somme ricavate sono erogate ai creditori nel seguente ordine: 1) crediti prededucibili; 2) crediti ammessi con prelazione sulle cose; 3) creditori chirografari, in proporzione dell'ammontare del credito ammesso. Sono considerati crediti prededucibili quelli così qualificati da una specifica disposizione di legge, e quelli sorti in occasione o in funzione delle procedure concorsuali di cui alla presente legge.

Disciplina dei crediti prededucibili

L'art. 1117 disciplina la ripartizione finale disponendo che "approvato il conto e liquidato il compenso del curatore, il giudice delegato, ordina il riparto finale. Nel

riparto finale vengono distribuiti anche gli accantonamenti precedentemente fatti. Il giudice delegato, nel rispetto delle cause di prelazione, può disporre che a singoli creditori che vi consentono siano assegnati, in luogo delle somme agli stessi spettanti, crediti di imposta del fallito non ancora rimborsati.

Il fallimento viene chiuso, ai sensi dell'art.118, qualora: 1) Mancata presentazione domande di ammissione al passivo; 2) ripartizioni ai creditori raggiungono l'intero ammontare dei crediti ammessi; 3) compiuta ripartizione finale dell'attivo; 4) si accerta che la prosecuzione non consente di soddisfare, neppure in parte, i creditori concorsuali, né i crediti prededucibili e le spese di procedura.

Ai sensi dell'art.120, con la chiusura cessano gli effetti del fallimento su patrimonio del fallito e incapacità personali. Le azioni del curatore non sono proseguite. Attenzione al fatto che con detta chiusura i creditori riacquistano il libero esercizio delle azioni verso il debitore per la parte non soddisfatta. Il decreto o la sentenza con la quale il credito è stato ammesso al passivo costituisce prova scritta per gli effetti ex art. 634 cpc.

Si richiama l'attenzione del lettore, sulla cd procedura per esdebitazione favorevole al fallito che torna in bonis. Ai sensi dell'art. 142, con detta procedura infatti, il tribunale su istanza del fallito ed in determinate circostanze può dichiarare estinti tutti i debiti concorsuali, impedendo ai singoli creditori di attivarsi o di proseguire con azioni individuali di riscossione coattiva. Il decreto con il quale è accolta l'istanza di esdebitazione produce effetti anche nei confronti dei creditori che non hanno partecipato alla procedura concorsuale, per la sola eccedenza alla percentuale attribuita nel concorso ai creditori di pari grado.

13.4. Concordato preventivo e le altre procedure concorsuali negoziali

Gli articoli 124 e seguenti regolano le altre procedure concorsuali previste dalla legge fallimentare. Tra queste sono ricomprese: il concordato fallimentare (art.124-159); il concordato di liquidazione e di continuità aziendale (art.160-186 e Art. 186-bis); accordi di ristrutturazione dei debiti (art.182-bis); transazione fiscale (art.182-ter); amministrazione controllata (art.187-193); liquidazione coatta amministrativa (art.187-215).

Tutte queste procedure sono caratterizzate da una maggior rilevanza del momento negoziale, quale strumento per risolvere la crisi aziendale, riducendo al minimo l'intervento del tribunale e delle procedure giurisdizionali.

Tra queste degne di nota, anche il largo uso che se ne è fatto negli ultimi anni sono le procedure di concordato (nella specie quello liquidatorio) alle quali, tra tutte, circoscriviamo l'attenzione nel presente lavoro, per ragioni di economicità. Il concordato si può definire come un vero e proprio accordo negoziale che prevede l'intervento dell'autorità giudiziaria sia nella sua fase genetica che nella sua fase esecutiva.

Il presupposto per l'ammissione al concordato di liquidazione (ma analoghe regole valgono in linea di massima anche per quello di continuità aziendale ex art.186-bis), è costituito ai sensi dell'art.160, dal trovarsi l'imprenditore in stato di crisi o di insolvenza. Il creditore in tali casi può presentare ai creditori una proposta che prevede anche il parziale soddisfacimento dei crediti sia

chirografari che privilegiati (quest'ultimo costituisce elemento di novità rispetto al passato laddove la proposta doveva necessariamente prevedere il soddisfacimento integrale dei crediti privilegiati).

In tale situazione, ai sensi dell'art.161, l'imprenditore può presentare la domanda di concordato con ricorso, sottoscritto dal debitore, rivolto al tribunale del luogo in cui l'impresa ha la propria sede principale-

Ai sensi dell'art.163, Il tribunale, con decreto non reclamabile, dichiara aperta la procedura di concordato preventivo. Con il provvedimento di cui al l°co, il tribunale: 1) delega un giudice alla procedura di concordato; 2) ordina la convocazione dei creditori entro 120 giorni; 3) nomina il commissario giudiziale;4) Ordina al ricorrente di depositare la somma pari al 50 per cento delle spese che si presumono necessarie per l'intera procedura.

A differenza che nel fallimento, l'amministrazione dei beni durante la procedura resta di competenza del debitore ai sensi dell'art.167.

Ai sensi dell'art. 168, dalla data della pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa definitivo, i creditori anteriori non possono, a pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore. Le prescrizioni rimangono sospese, e le decadenze non si verificano.

Il commissario giudiziale, ai sensi dell'art.171, procede alla verifica dell'elenco dei creditori e dei debitori con le scritture; analogamente a quanto avviene nel fallimento, lo stesso comunica ai creditori con pec, lettera AR o fax un avviso contenente la data di convocazione dei creditori, la proposta del debitore, il decreto di ammissione, la sua pec, l'invito ad indicare una pec.

L'art. 174 disciplina l'adunanza dei creditori presieduta da giudice delegato, durante la quale ogni creditore può farsi rappresentare da un mandatario speciale, con procura. Il debitore o chi ne ha la legale rappresentanza deve intervenire personalmente. Possono intervenire anche i coobbligati, i fideiussori del debitore e gli obbligati in via di regresso.

Nel corso dell'adunanza, ai sensi dell'art.175, detto commissario illustra la sua relazione e le proposte definitive del debitore e quelle eventualmente presentate dai creditori. Ciascun creditore e debitore può esporre le ragioni per le quali non ritiene ammissibili o convenienti le proposte di concordato e sollevare contestazioni. Il debitore può rispondere e contestare

Sono sottoposte alla votazione dei creditori tutte le proposte presentate dal debitore e dai creditori.

Ai sensi dell'art. 177, il concordato approvato da creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi al voto. Ove siano previste diverse classi di creditori, il concordato è approvato se tale maggioranza si verifica inoltre nel maggior numero di classi.

A tale fase segue quella del giudizio di omologazione

Ai sensi dell'art. 180, se il concordato è stato approvato il giudice delegato riferisce al tribunale il quale fissa un'udienza in camera di consiglio per la comparizione delle parti e del commissario giudiziale. Se non sono proposte opposizioni, il tribunale, verificata la regolarità della procedura e l'esito della votazione, omologa il concordato con decreto motivato non soggetto a gravame. Se sono state proposte opposizioni, il Tribunale assume i mezzi

istruttori richiesti. Il tribunale può omologare il concordato se ritenga che il credito risulti soddisfatto dal concordato. Il tribunale provvede con decreto motivato comunicato al debitore e al commissario giudiziale. Il tribunale, se respinge il concordato, su istanza del creditore o del PM, accertati i presupposti dichiara il fallimento del debitore, con separata sentenza.

Ai sensi dell'art. 181, la procedura di concordato preventivo si chiude con il decreto di omologazione ai sensi dell'art.180. L'omologazione deve intervenire nel termine di 9 mesi dalla presentazione del ricorso ai sensi dell'art.161 il termine può essere prorogato per una sola volta dal tribunale di 60 giorni.

Segue la fase dell'esecuzione del concordato.

Dopo l'omologazione del concordato, ex art. 185, il commissario giudiziale ne sorveglia l'adempimento, secondo le modalità stabilite nella sentenza di omologazione. Il debitore è tenuto a dare esecuzione alla proposta di concordato approvata e omologata. Se il commissario giudiziale rileva che il debitore non sta provvedendo deve riferirne al tribunale. Il tribunale, può attribuire al comm giudiz i poteri necessari a provvedere in luogo del debitore.

L'art. 186, disciplina i casi di risoluzione e annullamento del concordato.

In punto ciascuno dei creditori può richiedere la risoluzione del concordato per inadempimento.

Mentre l'art.186-bis regola l'innovativo concordato con continuità aziendale, prevedendo la possibilità che al termine della procedura l'impresa possa tornare ad esercitare normalmente la propria attività; mentre il concordato di liquidazione sopra illustrato tende a liquidare i beni dell'impresa con la finalità della sua estinzione finale analogamente al fallimento ed al concordato fallimentare.

Degno di nota è anche l'art. 182-bis che ha introdotto nel nostro ordinamento l'istituto degli "accordi di ristrutturazione dei debiti", caratterizzato dalla ricorso maggiormente marcato allo strumento negoziale a discapito di un intervento dell'autorità giudiziaria meno invasivo delle altre procedure. In altri termini è dato maggior spazio alla libertà negoziale delle parti nel risolvere la crisi dell'impresa.

13.5. Crisi da Sovraindebitamento

Si è detto sopra che con la legge 27/01/2012 n. 3 è stato introdotto un istituto tradizionalmente estraneo al nostro ordinamento che di fatto ha esteso le procedure concorsuali collettive a tutti i soggetti di diritto. In particolare, come si ricava dall'art.6 della citata legge, si tratta di una procedura residuale volta a risolvere i casi di sovra indebitamento riguardanti tutti i soggetti di diritto non assoggettabili a quelle regolate dalla legge fallimentare. Così per esempio può riguardare singoli cittadini, consumatori, famiglie, associazione di volontariato ecc.

Ai sensi del medesimo art. 6 per "sovraindebitamento" si intende la situazione di perdurante squilibrio tra le obbligazioni assunte e il patrimonio prontamente liquidabile per farvi fronte, che determina la rilevante difficoltà di adempiere le proprie obbligazioni, ovvero la definitiva incapacità di adempierle regolarmente. La procedura in rassegna, segue regole simili a quelle sopra illustrate in materia fallimentare, soprattutto di concordato.

In particolare, ai sensi dell'art. 7, il debitore in stato di sovraindebitamento può proporre ai creditori, con l'ausilio degli organismi di composizione della crisi un accordo di ristrutturazione dei debiti e di soddisfazione dei crediti sulla base di un piano che, assicurato il regolare pagamento e delle altre disposizioni contenute in leggi speciali, preveda scadenze e modalità di pagamento dei creditori, indichi le garanzie rilasciate per l'adempimento dei debiti e le modalità per l'eventuale liquidazione dei beni.

1. La proposta di accordo è depositata, ai sensi dell'art.9, presso il tribunale del luogo di residenza o sede principale del debitore. Il consumatore deposita la proposta di piano presso il tribunale del luogo ove ha la residenza.

Ai sensi dell'art.10, Il giudice, se la proposta soddisfa i requisiti legali previsti fissa con decreto l'udienza, disponendo la comunicazione 30 giorni prima della seduta, ai creditori presso la residenza o la sede legale, anche per telegramma o per lettera AR o fax o per pec, della proposta e del decreto.

Ai sensi dell'art. 11, I creditori fanno pervenire, anche per telegramma o per lettera AR o fax o per PEC, all'organismo di composizione della crisi, dichiarazione sottoscritta del proprio consenso alla proposta, eventualmente modificata almeno dieci giorni prima dell'udienza di cui all'articolo 10, comma 1. In mancanza, si ritiene che abbiano prestato consenso alla proposta nei termini in cui è stata loro comunicata.

L'art.12, disciplina la fase dell'omologazione dell'accordo da parte dell'autorità giudiziaria.

In particolare, se l'accordo è raggiunto, l'organismo di composizione della crisi trasmette a tutti i creditori una relazione sui consensi espressi e sul raggiungimento della percentuale allegando il testo dell'accordo stesso. L'organismo di composizione della crisi trasmette al giudice la relazione, allegando le contestazioni ricevute, nonché un'attestazione definitiva sulla fattibilità del piano

Il giudice omologa l'accordo e ne dispone l'immediata pubblicazione quando, ha verificato l'idoneità del piano ad assicurare il pagamento integrale dei crediti impignorabili, nonché dei crediti di cui all'articolo 7, comma 1, terzo periodo. Quando uno dei creditori non ha aderito e contesta la convenienza dell'accordo, il giudice lo omologa se ritiene che il credito può essere soddisfatto dall'esecuzione dello stesso.

L'accordo omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori al momento in cui è stata eseguita la pubblicità di cui all'articolo 10, comma 2. I creditori con causa o titolo posteriore non possono procedere esecutivamente sui beni oggetto del piano.

Esecuzione dell'accordo/piano del consumatore

Art. 13

1. il giudice, su proposta dell'organismo di composizione, nomina un liquidatore che dispone in via esclusiva degli stessi e delle somme incassate.
2. L'organismo di composizione della crisi risolve le eventuali difficoltà insorte nell'esecuzione dell'accordo e vigila sull'esatto adempimento
3. Il giudice, verificata la conformità dell'atto dispositivo all'accordo o al piano del

consumatore. Il giudice può, con decreto motivato, sospendere gli atti di esecuzione dell'accordo qualora ricorrano gravi e giustificati motivi.

4. I pagamenti e gli atti dispositivi dei beni posti in essere in violazione dell'accordo o del piano del consumatore sono inefficaci rispetto ai creditori anteriori al momento in cui è stata eseguita la pubblicità di cui agli articoli 10, comma 2, e 12-bis, comma 3. I crediti sorti in occasione o in funzione di uno dei procedimenti di cui alla presente sezione sono soddisfatti con preferenza rispetto agli altri, con esclusione di quanto ricavato dalla liquidazione dei beni oggetto di pegno ed ipoteca per la parte destinata ai creditori garantiti. Quando l'esecuzione dell'accordo o del piano del consumatore diviene impossibile per ragioni non imputabili al debitore, quest'ultimo, con l'ausilio dell'organismo di composizione della crisi, può modificare la proposta e si applicano le disposizioni di cui ai paragrafi 2 e 3 della presente sezione.

L'art. 13 regola la fase dell'esecuzione dell'accordo. I pagamenti e gli atti dispositivi dei beni posti in essere in violazione dell'accordo/piano del consumatore sono inefficaci per i creditori anteriori. I crediti sorti in occasione o in funzione di uno dei procedimenti di cui alla presente sezione sono soddisfatti con preferenza rispetto agli altri. Quando l'esecuzione dell'accordo o del piano del consumatore diviene impossibile per ragioni non imputabili al debitore, l'organismo di composizione della crisi, può modificare la proposta.

Ai sensi dell'art.14, l'accordo è suscettibile d'impugnazione e di risoluzione ricordando così la sua natura negoziale.

Mentre, infine, l'art.14-bis, disciplina la revoca e cessazione degli effetti.