



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE
COMMISSIONE DI STUDIO ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO NEGLI ENTI LOCALI

**Relatori: Federico Grigoli
Corrado Mancini**

Verona 18 settembre 2018



POTESTA' REGOLAMENTARE GENERALE DELLE PROVINCE E DEI COMUNI
ART. 52 D.LGS. 446/1997

- Le province e i comuni possono disciplinare con regolamento generale le proprie entrate, **anche tributarie**.
- I regolamenti **non possono** disciplinare:
 - L'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili;
 - I soggetti passivi;
 - Le aliquote massime dei singoli tributi. *(ad es. il comma 640 della L. 147/2013 stabilisce che l'aliquota dell'IMU e della TASI non può superare i limiti prefissati per la sola IMU come stabilito dal comma 677).*
- Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti.



ASPETTI PROCESSUALI – Giurisdizione Tributaria

D.LGS. 546/1992

- Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi comunque denominati di ogni genere e specie **comunque denominati**, compresi quelli **regionali, provinciali e comunali**, le sovrimposte, le addizionali e le relative sanzioni gli interessi e ogni accessorio. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni (art. 2 D.Lgs. 546/92).
- L'eventuale difetto di giurisdizione può essere rilevato anche d'ufficio in ogni stato o grado del processo ed è ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione ai sensi dell'art. 41 cpc.
- Sono escluse dalla giurisdizione tributaria:
 - Cosap (C.Cost. Ordin. 15/21950);
 - Canone per lo scarico e depurazione acque reflue (C.Cost. sent. 11.2.2010).



ASPETTI PROCESSUALI – Giurisdizione Tributaria D.LGS. 546/1992

- Principio Generale: l'art. 2 del D.Lgs. 546/92 va interpretato attribuendo alla nozione generica di «tributi comunque denominati» valenza tributaria a tutte quelle prestazioni che non trovino giustificazione o in una finalità punitiva perseguita dal soggetto pubblico o in un rapporto sinallagmatico fra la prestazione stessa e il beneficio che il singolo riceve (C. Cost. n. 7/2013). In altre parole il tributo è caratterizzato dalla coattività della prestazione e del suo collegamento con una spesa pubblica.



Regolamenti dei Comuni Cenni sulla disapplicazione

- Le CT se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio (art. 7, comma 5 D.Lgs. 546/92).
- «Il Giudice conosce le leggi» art. 113 cpc (iura novit curia). Questa norma generale non si applica ai Regolamenti in quanto la conoscenza di questi non rientra fra i doveri del Giudice. Occorre pertanto richiamare nel contenzioso il testo del Regolamento che si ritiene illegittimo. Tuttavia, nell'ambito dei suoi poteri istruttori, il Giudice può acquisirne diretta conoscenza (Cass. Sez. V n. 19360/2018).
- Esiste una duplice possibilità (Cass. S.U. 87/4308):
 - Le CT possono accertare l'illegittimità del Regolamento con riferimento al rapporto individuale contestato;
 - Del Giudice Amministrativo che a tutela dell'interesse legittimo accerta l'illegittimità dell'atto generale e annullarlo.



Regolamenti dei Comuni

Cenni sulla disapplicazione

- Occorre infine considerare che il potere di disapplicazione dell'atto amministrativo da parte del Giudice Tributario è precluso solo quando la legittimità di tale atto sia stata pronunciata dal Giudice Amministrativo nel contraddittorio fra le parti e con autorità di Giudicato (Cass. s.u. 16/7665).
- Tuttavia non esiste una riserva assoluta di giurisdizione a favore del Giudice Amministrativo sugli interessi legittimi:
 - In relazione alle delibere comunali di fissazione delle aliquote ICI (Cass. s.u. 07/14386);
 - In relazione alle delibere comunali di valutazione della illegittimità delle delibere comunali di approvazione delle tariffe Tarsu (Cass. s.u. 06/6265).
- Le Circolari non possono essere oggetto di impugnazione in quanto non si estrinsecano in atto generale di imposizione. Esse sono atti interni non normativi che non sono vincolanti per il contribuente per i giudici e per gli stessi uffici subordinati gerarchicamente e non costituiscono fonte del diritto (Cass. S.u. 07/23031).



Contenzioso – Capacità di stare in Giudizio

art. 11 comma 3 del D.Lgs. 546/92

- L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi. Il Sindaco e il Presidente della Provincia hanno comunque sempre la rappresentanza processuale dell'ente anche di fronte alle CT (Cass. S.u. 05/12868).
- Per effetto del Titolo V della Costituzione che rinvia all'autonomia statutaria (art. 114) consente di attribuire a soggetti diversi dal Sindaco il potere di rappresentare l'ente.
- Il principio che «il giudice conosce la legge» data la fonte da cui deriva la rappresentanza processuale dell'ente (Costituzione) dovrebbe escludere la necessità per l'Ente di allegare lo Statuto. Tuttavia alcune sentenze ritengono comunque necessario l'allegazione dello Statuto (Cass. Sez. V n. 04/22648).



Contenzioso – Capacità di stare in Giudizio

art. 11 comma 3 del D.Lgs. 546/92

- L'autorizzazione a stare in giudizio compete alla Giunta Comunale (Cass. s.u. 94/2224). Occorre sempre verificare quindi che sia stata deliberata dalla Giunta l'autorizzazione alla proposizione dell'azione ovvero alla difesa dell'ente chiamato in giudizio da terzi. In mancanza di autorizzazione la partecipazione al processo deve ritenersi viziata.
- Circa la natura del vizio (ovvero se l'autorizzazione sia un requisito di efficacia o di validità della costituzione) la giurisprudenza e dottrina sono oscillanti. Una parte ritiene il vizio sanabile in quanto requisito di efficacia sanabile anche in momento successivo (Cass. 04/19936) per altra parte si tratta di requisito di validità della costituzione. In quest'ultimo caso l'ente potrebbe vedersi rigettato il ricorso ove non provveda alla sanatoria nei tempi previsti per la proposizione dello stesso.



Contenzioso – Capacità di stare in Giudizio art. 11 comma 3 del D.Lgs. 546/92

- Il Sindaco identificato dalla legge quale rappresentante processuale può delegare un **supplente**. E' dubbia la delegabilità della funzione ad altri soggetti quali assessori comunali o dirigenti dell'ente. Cass. n. 01/15858 si è espressa per la validità della delega ad un funzionario dell'ente; tuttavia sarebbe opportuno inserire nello Statuto dell'ente l'espressa menzione della facoltà di delega ai funzionari (CTP Salerno sez. I, n. 584/1996).
- La Cass. n. 04/15634 si è espressa in senso contrario alla luce della riserva sindacale della rappresentanza giudiziale del comune.
- La Cass. n. 05/18419 ritiene sufficiente l'intestazione al sindaco della rappresentanza consentendogli una delega di firma al responsabile affari legali e contenzioso.



Contenzioso – Capacità di stare in Giudizio

art. 11 comma 3 del D.Lgs. 546/92

- La firma del Sindaco apposta alla delega non richiede autentica essendo egli un pubblico funzionario (CTP Avellino sez. VII n. 32/1997).
- Resta sempre preclusa all'ente locale la possibilità di attribuire la legittimazione ad agire per l'ente, nella materia tributaria, agli «uffici» come previsto per l'amministrazione finanziaria.
- L'ente locale privo della figura dirigenziale può stare in giudizio mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato il servizio.



Regolamenti Enti Locali

Gestione della riscossione

Autonomia regolamentare degli enti locali (art. 52, c. 5, D.Lgs. 446/1997)

I regolamenti, per quanto attiene all'**ACCERTAMENTO** e alla **RISCOSSIONE** dei tributi e delle altre entrate, sono informati ai seguenti criteri:

- a) l'**accertamento** dei tributi può essere effettuato dall'ente locale anche nelle forme associate previste dal TUEL (convenzioni, consorzi, unione di comuni, ...);
- b) qualora sia deliberato di affidare a terzi, anche disgiuntamente, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le entrate, le relative attività sono affidate, nel ***rispetto della normativa dell'Unione europea*** e delle ***procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali***, a:
 - 1) soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53, comma 1;
 - 2) operatori degli Stati membri stabiliti in un Paese dell'Unione europea che esercitano le menzionate attività, i quali devono presentare una **certificazione** rilasciata dalla competente autorità del loro Stato di stabilimento dalla quale deve risultare la sussistenza di requisiti equivalenti a quelli previsti dalla normativa italiana di settore;
 - 3) società a capitale interamente pubblico, di cui all'articolo 113, comma 5, lettera c), del TUEL, mediante **convenzione**, a condizione: che l'ente titolare del capitale sociale eserciti sulla società un **controllo analogo** a quello esercitato sui propri servizi; che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente che la controlla; che svolga la propria attività solo nell'ambito territoriale di pertinenza dell'ente che la controlla;
 - 4) società miste di cui all'articolo 113, comma 5, lettera b), del TUEL, iscritte nell'albo di cui all'articolo 53, comma 1, del presente decreto, i cui soci privati siano scelti, nel rispetto della disciplina e dei principi comunitari, tra i soggetti di cui ai numeri 1) e 2) della presente lettera, a condizione che l'affidamento dei servizi di accertamento e di riscossione dei tributi e delle entrate avvenga sulla base di procedure ad evidenza pubblica.
- c) l'affidamento di cui alla precedente lettera b) **non deve comportare oneri aggiuntivi** per il contribuente.

DL 196/2016, art. 2: dal 01/07/2017 possibile affidare la **RISCOSSIONE**, volontaria e coattiva, ad AdE-R



Evoluzione della normativa

DPR 43/1988 -> Servizio nazionale di riscossione (MEF)

Affidamento in concessione per ambiti territoriali a soggetti privati (banche)

- **Per legge riscossione coattiva dei tributi locali tramite RUOLO**
- Per convenzione riscossione volontaria e riscossione coattiva altre entrate

D.Lgs. 446/1997 art. 52 -> potestà regolamentare degli enti (autonomia di scelta)

Non più obbligatorio riscuotere tramite RUOLO

L. 337/1998 -> riordino della riscossione: rapporto con i concessionari, ruolo, remunerazione (D.Lgs. 112/1999)

DL 203/2005 -> concessionari bancari assorbiti da un unico gestore pubblico nazionale: **Riscossione S.p.A.** (poi divenuta Equitalia) – principale funzione RISCOSSIONE COATTIVA tramite RUOLO

Proroga fino al **31/12/2010** contratti in corso con enti locali -> dal 01/01/2011 **attività nei confronti degli enti locali** solo mediante procedure ad evidenza pubblica

Ulteriori proroghe -> **31/03/2011** -> **31/12/2011** -> **31/12/2012**

DL 70/2011 -> **fuoriuscita integrale di Equitalia dalla riscossione locale** dal **31/12/2012**

Proroghe «in attesa del riordino» della disciplina della riscossione locale

-> **30/06/2013** -> **31/12/2013** -> **31/12/2014** -> **30/06/2015** -> **31/12/2015** -> **30/06/2016** -> **31/12/2016**

DL 193/2016 -> ultima proroga fino al **30/06/2017** => da 01/07/2017:

-> scioglimento di Equitalia con subentro di AdE-Riscossione a titolo universale

-> **enti locali possono deliberare di affidare ad AdE-R la riscossione spontanea e coattiva (senza procedura ad evidenza pubblica)**



REGOLAMENTO ICI/IMU

- L'IMU è stata adottata con il D.Lgs. 23/2011 (art. 8 e 9). Il comma 5 dell'art. 9 richiama espressamente l'art. 52 del D.Lgs. 446/1997 (cioè la potestà regolamentare dei comuni) e conseguentemente l'art. 59 dell'ultimo decreto (potestà regolamentare in tema di ICI/IMU).
- Per effetto del comma 5 dell'art. 9 del D.Lgs. 23/2011 il Regolamento del Comune può: A) introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione (D.Lgs. 218/97); B) altri strumenti deflattivi del contenzioso sempre ai sensi del D.Lgs. 218/97; C) prevedere che le somme dovute siano pagate in forma rateale senza interessi.
- Inoltre per effetto del comma 7 del decreto che ha introdotto l'IMU per **accertamento, riscossione coattiva, rimborsi, sanzioni, interessi e contenzioso si applicano** gli art. 10, comma 6, 11, commi 3,4 e 5, 12, 14 e 15 del D.Lgs. 504/92 nonché l'art. 1 commi da 161 a 170 della L. 296/2006.



Attività Propedeutica all'accertamento e liquidazione

- L'art. 11 del D.Lgs. 504/92 prevede che l'ente locale ai fini della liquidazione e dell'accertamento possa invitare i contribuenti **indicandone il motivo** a esibire o trasmettere atti e documenti, inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico.
- Si tratta di una norma in tutto simile a quella prevista nell'art. 32, punti 3, 4 e 5 del DPR 600/73. Questo merita alcune considerazioni. 1) deve essere indicato il motivo e questo deve essere specifico e non generico; 2) non è possibile chiedere atti e documenti che sono in possesso dell'autorità pubblica e il soggetto a cui sono richiesti può limitarsi a indicare l'ente presso cui si possono trovare; 3) la norma appare del tutto simile a quella prevista nell'art. 6 comma 5 dello Statuto dei Diritti del Contribuente (Legge 212/2000).



Attività Propedeutica all'accertamento e liquidazione

- E' possibile sostenere la nullità dei procedimenti che violino questo principio per effetto di quanto stabilito dal comma 5 dell'art. 6 e dall'art. 1 della L.212/2000.
- Occorre inoltre considerare che si stanno sempre più affermando in ambito tributario l'applicabilità delle norme della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) e il diritto dell'unione europea (carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea). Quindi i principi del giusto procedimento e del giusto processo vanno tenuti in debita considerazione.
- Il diritto dell'Unione Europea si applica direttamente alle legislazioni nazionali; le norme CEDU , che fanno parte dei diritto dell'unione, orientano (o dovrebbero orientare) le decisioni dei giudici tributari.
Anche per questa ragione la PA deve sempre essere in grado di dimostrare a se stessa la prova dei fatti che giustificano l'emissione di un atto.



Accertamento e contenzioso

- A questo proposito in sede di accertamento e contenzioso successivo è da notare quanto indicato al comma 162 della L. 296/2006. Le norme sono applicabili all'IMU per effetto del D.Lgs. 23/2011 e del D.L.201/2011.
- Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati; se la motivazione fa riferimento ad altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non riporti il contenuto essenziale.
- L'avviso deve anche prevedere la possibilità di promuovere un riesame, anche nel merito, in autotutela.
- L'avviso deve essere sottoscritto dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo.



Aspetti del Contenzioso

- L'art. 19 del D.Lgs. 546/92 elenca la serie degli atti tributari che possono essere impugnati con il processo tributario: fra questi anche gli avvisi di accertamento e in generali gli atti che richiedono pagamenti di tributi degli enti locali.
- Occorre osservare che oramai si è consolidato in giurisprudenza l'orientamento che l'elencazione dell'art. 19 non è tassativa. Possono essere pertanto «**facoltativamente**» impugnati anche atti non espressamente richiamati nell'art. 19 purchè idonei a portare a conoscenza i presupposti di fatto e le ragioni in diritto della pretesa impositiva e siano quindi astrattamente suscettibili a fondare l'interesse alla impugnazione ex art. 100 cpc.
- Tale interpretazione è validata dalla Cassazione (Cass. Sez. VI ordinanza 15957/2015) e risponde alle esigenze di buon andamento della PA ex art. 97 della Costituzione e del diritto di difesa ex art. 24 della Costituzione.



Aspetti del Contenzioso

- Anche nel contenzioso tributario che coinvolge l'Ente Locale abbiamo da specificare: attore in senso formale e attore in senso sostanziale.
- Normalmente l'ente locale è l'attore in senso sostanziale (cioè colui che con la sua azione pretende il pagamento di un tributo). Il contribuente, pur instaurando il contenzioso, è attore in senso solo formale.
- Dal lato dell'Ente locale, diventa quindi importante formulare nel modo più corretto possibile i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che giustificano l'accertamento: aderendo al principio che il processo tributario è giudizio di impugnazione-annullamento, cioè un giudizio sull'atto emesso dall'ente locale, un vizio delle ragioni della sua emissione porterà senza dubbio all'annullamento dell'atto.
- Occorre dire che esiste una teoria, non condivisibile, che considera il processo tributario un giudizio di accertamento sul rapporto.



Aspetti del Contenzioso Procedimenti cautelari e conciliativi

- Anche al processo tributario che coinvolgono gli enti locali si applicano le norme sulla sospensione dell'atto impugnato (art. 47 D.Lgs. 546/92) e conciliazione giudiziaria (art. 48 e ss. D.Lgs. 546/92).
- La sospensione dell'atto impugnato è concessa quando al contribuente può derivare un danno grave e irreparabile.
- La conciliazione giudiziale può avvenire fuori udienza (art. 48) o in udienza (art. 48-bis). In tali casi le eventuali sanzioni si applicano nella misura del 40% se ci si trova nel primo grado di giudizio e del 50% se ci si trova nel grado successivo. Le sanzioni possono anche essere oggetto della conciliazione.
- Anche ai tributi locali può essere applicata dalla commissione tributaria adita la non applicazione delle sanzioni quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'abito di applicazione della norma. (art. 8 D.Lgs.546/92).



Obiettive Condizioni di incertezza della norma

Cassazione n. 18405/2018

- 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge;
- 2) oppure, nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;
- 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà;
- 5) laddove vi sia mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali;
- 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale;
- 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
- 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali;
- 10) laddove vi sia adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.



Alcune decisioni della Cassazione in tema di tributi locali

- Per la Cassazione Tarsu – Tari – Tia- Tares hanno la stessa natura tributaria e si riferiscono al pagamento del servizio per la raccolta dei tributi (si tratta di una tassa di scopo). Non c'è alcun rapporto sinallagmatico fra la prestazione da cui scaturisce l'onere e il servizio. Pertanto spetta al contribuente l'onere di provare la sussistenza per beneficiare delle condizioni agevolative ad esempio di provare che smaltisce in proprio i rifiuti (Cass. Sez. V n. 10787/2016).
- In tema di ICI le società di cartolarizzazione non sono soggette al tributo in quanto mere società veicolo (Cass. Sez V n. 25152/2016).
- La Cass. Sez. V n. 14908/2016 ha ritenuto legittima e non in contrasto con la L. 212/2000 la delibera del Comune di inserire nel regolamento un termine più lungo di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento rispetto a quello fissato ex art. 11 D.Lgs. 504/1992 purché non agisca retroattivamente (dichiarazione denuncia sostituita dalla comunicazione). Discutibile



Alcune decisioni della Cassazione in tema di tributi locali

- Per la Cass. Sez V n. 25709/2016 non è sufficiente che l'ente indichi genericamente il valore dei beni anche se il Comune può scegliere la stima diretta confrontando bene analoghi o assimilabili ma è necessario che sia specificato a quale presupposto la modifica del valore dell'immobile deve essere associata.
- Per Cass. Sez V n. 18230/2016 in caso di violazioni che abbracciano più annualità di imposta (ad esempio mancata denuncia dell'immobile) trova applicazione in tema di sanzioni il principio della continuazione ex art. 12, comma 5 del D.Lgs. 472/97 con conseguente riduzione delle sanzioni (quindi sanzione base aumentata dalla metà al triplo e non somma delle sanzione base per gli anni interessati). Il principio è discutibile in quanto vale la regola generale delle prove (la vicinanza alla prova). E' indiscutibile che l'ente ha la possibilità di fare facilmente le verifiche sugli immobili esistenti nel suo territorio.



Alcune decisioni della Cassazione in tema di tributi locali

- In tema di esenzioni la giurisprudenza ha stabilito che l'agevolazione spetta in relazione alla classificazione catastale per cui se l'immobile è iscritto come rurale non è soggetto all'imposta, viceversa spetta al contribuente impugnare il classamento per ottenere l'esenzione. Ove lo stesso immobile non sia iscritto in catasto spetta al giudice sulla base di elementi probativi forniti dal contribuente che richiede il rimborso dell'imposta l'accertamento della ruralità (Cass. Sez. V n. 7930/2016).
- L'agevolazione per i terreni agricoli spetta solo ai coltivatori e IAP non anche a chi pur lavorando sul fondo sia proprietario di numerosi immobili che producono un reddito superiore a quello agrario (Cass. Sez. V n. 13391/2016). Occorre inoltre che i coltivatori diretti siano iscritti negli appositi elenchi INPS (Cass. Sez V n. 16485/2016).



Alcune decisioni della Cassazione in tema di tributi locali

- L'esenzione di cui all'art. 7 lettera a) del D.Lgs. 504/92 è norma di stretta interpretazione e quindi non può essere applicata a società di capitali pur detenuta da enti pubblici per lo smaltimento dei rifiuti (Cass. Sez V n. 8869/2016).
- Lo svolgimento di attività di assistenza e di attività equiparate, senza modalità di attività commerciali costituisce requisito necessario per la esenzione dell'imposta che va accertato in maniera rigorosa sulla base della clientela ospitata e soprattutto sulla base delle rette che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato e ciò per non alterare la concorrenza e trasformare il beneficio in aiuto di stato (Cass. Sez. V n. 13970/2016).
- L'esenzione spetta solo in caso di utilizzo diretto da parte del soggetto che può beneficiare dell'agevolazione non anche quando viene locato e a prescindere dall'uso che ne fa l'utilizzatore (Cass. Sez. V n. 8870/2016).



Alcune decisioni della Cassazione in tema di tributi locali

- Il principio testé illustrato vale anche in caso di comodato anche se il comodatario è una associazione sportiva senza fini di lucro che svolge attività di pubblico interesse (Cass. Sez. V n. 14912/2016).
- In caso di immobili sottoposti a procedura di esproprio la Cassazione ha affermato che l'occupazione temporanea di un immobile da parte della PA non priva il proprietario del possesso del bene fino al decreto di esproprio del fondo, con la conseguenza che egli resta soggetto passivo di imposta ancorché l'immobile sia detenuto dall'occupante (Cass. Sez. VI Trib. n. 19041/2016).
- Per le costruzioni su aree demaniali occorre indagare se il diritto concesso è diritto reale (proprietà superficiaria) o meramente obbligatorio. Per fare questo occorre indagare se al termine del rapporto il bene torna al concedente (rapporto obbligatorio). In Tale caso non viene applicata l'imposta (Cass. Sez. V 12798/2016).



Alcune decisioni della Cassazione in tema di tributi locali

- In tema di ICI la detrazione prevista per l'abitazione principale compete, con decorrenza dal 1 gennaio 2007, in relazione alla destinazione dell'immobile quale abitazione principale al contribuente e al suo nucleo familiare. Per la Cassazione questa detrazione non compete di conseguenza quando è accertato che il contribuente e il suo nucleo familiare hanno una residenza diversa (Cassazione Sez. VI n. 303/2018). La decisione lascia perplessi perché non tiene conto delle situazioni reali che si possono riscontrare (nuclei familiari che per motivi di lavoro vivono in città differenti; figli che appartengono al nucleo familiare ma che risiedono in altre città per motivi di studio, ecc.). Inoltre il controllo richiesto dai Comuni contrasta con la tutela della privacy. Tale problematica si è risolta con l'introduzione dell'IMU che prevede numerosi ipotesi di conservazione del diritto alla detrazione dell'abitazione principale per casi particolari.



Alcune decisioni della Cassazione in tema di tributi locali

- I fabbricati collabenti non sono tassati ai fini ICI/IMU in quanto privi di rendita catastale e iscritti nella categoria catastale F2. Si tratta di fabbricati diroccati e non demoliti. Non risulta tassabile, fino alla demolizione del fabbricato, l'area fabbricabile di risulta (Cass. Sez. V n. 23801/2017).



Tari e Tasi

- Con la Legge n. 147/2013 art. 1 commi da 639 e ss è stata introdotta la IUC (Imposta unica Comunale) che si compone di Imu - Tasi (tributo sui servizi indivisibili) e TARI (destinata a finanziare i servizi di raccolta e smaltimento dei rifiuti).
- In tema di TARI la citata norma di legge richiama il Regolamento previsto dall'art. 52 del D.Lgs. 446/97 (commi 659 – 660 – 668).
- In tema di TASI la citata norma di legge richiama il Regolamento previsto dall'art. 52 del D.Lgs. 446/97 (commi 676 – 677 – 679 – 681 - 688).
- Per quanto riguarda la IUC in generale viene richiamata la potestà regolamentare del Comune al comma 682.



IUC– alcuni aspetti da considerare

- In relazione ai regolamenti valgono le considerazioni illustrate in precedenza. In questa sede è opportuno richiamare il comma 647 della L. 147/2013 la quale richiama espressamente l'art. 6 della L. 212/2000 la cui mancata applicazione porta alla nullità dei provvedimenti.
- Il Comune designa il funzionario responsabile dei tributi il quale sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti tali attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative al tributo (comma 692 L. 147/2013).
- Ai fini di verificare il corretto assolvimento del tributo il funzionario responsabile può inviare questionari, richiedere dati e notizie, ecc. (comma 693).
- Qualora il contribuente non collabori l'accertamento può essere svolto in base a presunzioni semplici ex art. 2729 c.c.



IUC– alcuni aspetti da considerare

- L'art. 2729 c.c. testualmente recita: «le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere sui casi in cui la legge esclude la prova per testimoni».
- Il processo tributario all'art. 7, comma 4 del D.Lgs. 546/92 non ammette la prova testimoniale.



ALCUNI ASPETTI PROBLEMATICI IN TEMA DI TARI CRITICITA' DEI REGOLAMENTI COMUNALI

- Il raddoppio della quota variabile. La Tari è composta da una quota fissa (superficie dell'abitazione moltiplicata per dei coefficienti definiti dai costi del PEF e dai servizi forniti) e da una variabile (rapportata al numero degli occupanti dell'immobile). Non è corretto come fanno molti regolamenti comunali calcolare la quota variabile più di una volta e quindi anche per le eventuali pertinenze. L'ANCI e il MEF lo hanno ribadito più volte nel corso del 2017. Un regolamento che non tenga conto di queste precisazioni è illegittimo.
- Presunzioni arbitrarie. Molti regolamenti prevedono sulla base di presunzioni avulse dalla realtà che l'immobile sia occupato da due persone o da un numero di persone crescente in relazione ai mq dell'immobile. Se è vero che si tratta di pur sempre di presunzioni relative si tratta di presunzioni illegittime.



ALCUNI ASPETTI PROBLEMATICI IN TEMA DI TARI CRITICITA' DEI REGOLAMENTI COMUNALI

- Illegittima equiparazione delle occupazioni stagionali rispetto a quelle permanenti. Si tratta del tema delle «seconde case». Alcuni Regolamenti Comunali, **illegittimi**, prevedono che il costo sia ripartito per due/terzi sui non residenti e solo per un terzo sui cittadini residenti. Il Consiglio di Stato (Sez. V n. 4223/2017) ha testualmente affermato che *«mentre le ordinarie abitazioni civili dei residenti sono usualmente abitate nel corso dell'anno, le case utilizzate solo per le vacanze hanno una presenza antropica discontinua: la quale comporta, di conseguenza, una produzione media annua di rifiuti tendenzialmente inferiore rispetto alle prime. Il rammentato principio di proporzionalità, cui si deve conformare la discrezionalità tecnica amministrativa nell'individuazione delle aliquote fiscali, porta quindi a ritenere **non legittimo** un criterio di determinazione che risulti, all'atto pratico e a priori, più gravoso per le abitazioni dei non residenti rispetto a quelle di coloro che dimorano abitualmente nel comune in questione»*.



Alcune sentenze recenti

- E' ammissibile il ricorso proposto avverso l'avviso di mancato pagamento della TARI essendo tale avviso assimilato all'avviso bonario che rientra negli atti facoltativamente impugnabili (CTP Massa Carrara sez. I n. 182/2017).
- Alla luce dell'evoluzione normativa che ha interessato la tassa rifiuti il principio di matrice comunitaria «chi inquina paga» trova diretta e immediata applicazione nell'ordinamento nazionale, e quindi i Comuni nell'ambito della potestà regolamentare devono operare il prelievo nell'ottica di chiamare i contribuenti a pagare non solo in relazione alla superficie occupata quanto piuttosto alla quantità e qualità dei rifiuti prodotti. Tale lettura è costituzionalmente orientata (CTP Massa Carrara sez. I n. 182/2017).
- I regolamenti comunali nella determinazione delle tariffe Tari devono applicare il criterio di proporzionalità (Consiglio di Stato, Sez. V n. 4223).



Alcune sentenze recenti

- In materia di TIA (il principio vale anche per la TARI) deve ritenersi ammissibile il ricorso del contribuente contro norme del regolamento comunale riguardante l'applicazione del tributo anche se tali norme sono state già impugnate, con esito negativo, in annualità precedenti. Da un lato perché ad ogni periodo di imposta corrisponde una obbligazione tributaria autonoma e dall'altro perché per legge la tariffa viene determinata anno per anno in funzione delle componenti del costo del servizio. Il comune pertanto deve dare conto anno per anno degli obiettivi raggiunti e fissati nell'anno precedente in termini di efficienza e produttività (Consiglio di Stato – Sez V n. 4223/2017).
- A tale ultimo proposito è opportuno che il Comune pubblichi non solo le tariffe ma anche PEF da cui le stesse sono determinate. Ciò in ossequio allo Statuto dei Diritti del Contribuente (art. 6 L. 212/2000).



Alcune sentenze recenti

- In tema **di riduzione** della tassa per lo smaltimento rifiuti (il principio vale anche per la TASI) il presupposto per l'applicazione di detta riduzione non richiede che il grave e non temporaneo disservizio sia imputabile a responsabilità dell'amministrazione comunale o comunque a causa che, rientrando nella sua sfera di controllo e organizzazione, sia da questa prevedibile o prevenibile, atteso che il presupposto alla riduzione si identifica invece **nel fatto obiettivo che il servizio di raccolta**, istituito ed attivato, non si sia svolto nella zona di residenza o dimora dell'immobile ovvero si sia svolto in grave violazione delle indicazioni contenute nel regolamento municipale in ordine alle distanze e capacità dei contenitori e alla frequenza della raccolta, in modo che l'utente possa usufruire agevolmente del servizio stesso (Cass. Sez. V n. 22531/2017).
- Il Regolamento comunale che consente la riduzione solo in caso di responsabilità dell'ente è illegittimo e va disapplicato (Cass. Sez. V n. 22531/2017)



Alcune sentenze recenti

- In tema di rifiuti è onere del contribuente provare che alcune aree hanno quelle determinate caratteristiche che consentono l'esenzione o la riduzione del tributo. L'esenzione o la riduzione si appalesano come una eccezione alla regola generale della debenza del tributo in relazione al possesso di un immobile nel territorio comunale (Cass. Sez. V n. 22531/2017).
- In tema di smaltimento rifiuti è legittima la delibera comunale che preveda di applicare delle tariffe superiori agli esercizi alberghieri rispetto alle civili abitazioni poiché infatti la minore produzione di rifiuti di queste ultime rispetto agli esercizi alberghieri è un fatto di comune esperienza (fatto notorio ex art. 115 , comma 2, cpc). La stagionalità dell'esercizio alberghiero può semmai dare diritto ad una riduzione speciale dell'imposta (Cass. Sez. V n. 22531/2017).



Modelli di gestione della riscossione

Progressivo abbandono del ruolo (i.e. di Equitalia) in favore della riscossione tramite ingiunzione mediante soggetti privati iscritti all'albo, direttamente con l'impegno dei propri uffici, ovvero attraverso società *in house* o miste pubblico-privato.

Motivi:

- Evidente minor interesse di Equitalia al processo di riscossione legato alle entrate locali, da associare all'incerto quadro normativo, che ne aveva anche previsto il formale abbandono del settore;
- Sensazione di non poter incidere sull'operato del concessionario nazionale, né di poter esercitare fattivamente il controllo, che si realizza essenzialmente in sede di presentazione delle domande di discarico per inesigibilità, il cui termine è stato ripetutamente prorogato (per i ruoli consegnati dal 2000 al 2015 previsto un sistema di consegna a ritroso, per cui per i ruoli 2015 domande entro il 2019, **per i ruoli 2000 domande entro il 2033**)
- Esclusione dai controlli previsti dalla legge di alcune attività tipiche (pignoramenti mobiliari) e dell'operato con riferimento a importi a ruolo di valore < 300 euro.
- Maggiore confidenza in strumenti e procedure più direttamente controllati e adattabili alle esigenze del contesto locale, con risultati di gettito di norma incoraggianti.

Nonostante le continue proroghe, i Comuni italiani che si sono affidati ad Equitalia sono passati **da 6.161** nel 2011 **a 3.622** nel 2015

(ANCI - Audizione Commissione Parlamentare per l'Attuazione del Federalismo fiscale)



Scelta della soluzione organizzativa

In considerazione delle possibili soluzioni che offre il sistema (soggetti e strumenti), la scelta deve partire dall'**analisi del contesto di riferimento**:

- Andamento delle **entrate**
 - propensione all'adempimento spontaneo
 - stima delle aree di evasione
 - capacità di monitoraggio esistente

- Caratteristiche dell'**amministrazione**
 - Personale disponibile
 - Risorse tecniche ed economiche
 - Organizzazione
 - Possibilità/capacità di gestire le diverse fasi della gestione di ciascuna entrata (liquidazione, riscossione volontaria, contrasto all'evasione, riscossione coattiva)



Scelta della soluzione organizzativa

Per **ogni entrata** e per **ogni fase** del processo di riscossione

GESTIONE DIRETTA

Presuppone la disponibilità all'interno dell'ente delle capacità e delle risorse (con eventuale ausilio di servizi esterni di supporto)

⇒ Controllo diretto e costante

⇒ **INGIUNZIONE** di pagamento unico strumento per la riscossione coattiva

GESTIONE DIRETTA IN FORMA ASSOCIATA

Acquisizione di maggiore capacità gestionale e competenza specialistica attraverso l'integrazione di risorse umane, tecniche, economiche

⇒ Controllo diretto e costante + economie di scala + gestione con criteri uniformi realtà territoriali contigue

⇒ **INGIUNZIONE** di pagamento unico strumento per la riscossione coattiva

AFFIDAMENTO A **SOCIETA' IN HOUSE**, anche multiente

Esternalizzazione più formale che sostanziale (Convenzione)

⇒ Controllo diretto e costante («controllo analogo» a quello sui propri servizi) + sano conflitto di interessi (distinta entità giuridica con una propria autonomia patrimoniale e un proprio bilancio)

⇒ I risultati economici della società sono di pertinenza degli enti affidanti

⇒ **INGIUNZIONE** di pagamento unico strumento per la riscossione coattiva



Scelta della soluzione organizzativa

Per **ogni entrata** e per **ogni fase** del processo di riscossione

AFFIDAMENTO A **SOCIETA' MISTE** con maggioranza pubblica

Procedura ad evidenza pubblica per la scelta del socio privato tra i soggetti iscritti all'Albo e per l'affidamento del servizio (gara a doppio oggetto)

- ⇒ Direzione e controllo da parte dell'ente (che detiene la partecipazione di controllo) + capacità gestionali ed esperienza professionale del partner privato
- ⇒ **INGIUNZIONE** di pagamento unico strumento per la riscossione coattiva

AFFIDAMENTO A **SOCIETA' PRIVATE** iscritte all'Albo

Procedura ad evidenza pubblica

- ⇒ capacità gestionali ed esperienza professionale
- ⇒ **INGIUNZIONE** di pagamento unico strumento per la riscossione coattiva

E' fondamentale

- Mantenere all'interno dell'ente la decisioni in ordine a tutti gli aspetti di carattere politico e strategico
- Monitorare e controllare effettivamente le attività affidate
- Mantenere il possesso delle informazioni (controllo del sistema informativo utilizzato e delle banche dati)

Adeguatezza del contratto di servizio e del capitolato

(descrizione attività, requisiti, durata, corrispettivo, rendicontazione, obblighi di servizio, ...)



Scelta della soluzione organizzativa

Per **ogni entrata**, per **riscossione spontanea e coattiva**

AFFIDAMENTO AD AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE

Delibera del Consiglio Comunale

- ⇒ Unico soggetto che può utilizzare il **RUOLO**
- ⇒ Poteri più incisivi, più facile accesso alle informazioni
- ⇒ Sistema normativo aggiornato -> chiarezza e certezza

- ⇒ Ma che non tiene conto delle peculiarità della riscossione locale
- ⇒ Riscossione mediamente insufficiente (tasso medio 20% dei carichi affidati dopo 10 anni di affidamento – Risposta Interrogazione parlamentare 5-00491 Zanetti)
- ⇒ Scarso controllo delle attività svolte





Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona



IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO NEGLI ENTI LOCALI

ALCUNI ASPETTI INERENTI LE VERIFICHE DEI REVISORI



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

Le verifiche sulla gestione del recupero dell'evasione tributaria

La verifica sulla gestione del recupero dell'evasione tributaria presuppone l'acquisizione di una serie di informazioni riguardanti:

- l'organizzazione dell'attività di verifica e recupero dell'evasione tributaria;
- L'andamento degli incassi a seguito delle verifiche;
- il livello quantitativo del contenzioso;
- le definizioni mediante l'applicazione degli istituti deflattivi del contenzioso;
- la quantità di contenzioso che approda in Commissione Tributaria e modalità di gestione;
(difesa affidata ad un professionista esterno o tramite il funzionario responsabile);
- la soccombenza, con particolare attenzione alla soccombenza per inattività dell'Ente per la quale è possibile ravvisare l'ipotesi di danno erariale a carico del funzionario responsabile.



Rilevazione contabile dell'accertamento dell'evasione tributaria

Le regole per la registrazione e l'imputazione dell'accertamento contabile delle entrate derivanti dal recupero dell'evasione tributaria hanno subito una radicale modifica per effetto del correttivo al principio contabile, **D.M. 4 agosto 2016**.

Per effetto di tali modifiche:

1) L'accertamento e l'imputazione delle entrate riscosse tramite ruolo o lista di carico, dove avvenire **nell'esercizio in cui il ruolo o la lista di carico sono emessi**. Ciò a condizione però che la scadenza del pagamento sia fissata entro il termine previsto per l'approvazione del rendiconto (*esempio, l'entrata relativa alla Tari 2018 potrà accertarsi e imputarsi al predetto esercizio, a condizione che la scadenza degli avvisi di pagamento non vada oltre il 30 aprile 2019*) ;



Rilevazione contabile dell'accertamento dell'evasione tributaria

2) L'accertamento delle entrate derivanti dal **recupero dell'evasione tributaria**, concernente tipicamente in situazioni legate **all'omissione o all'infedeltà della dichiarazione o all'omissione, alla tardività o all'insufficienza del versamento** (comma 161 legge 296/2006), avviene con la notifica di avvisi di accertamento.

Il decreto correttivo ha specificando che **il criterio basato sulla definitività degli avvisi** era da considerarsi un criterio transitorio, da applicarsi solamente per gli avvisi di accertamento non accertati contabilmente prima dell'entrata in vigore del Dlgs 118/2011 (di norma quindi prima del 2015), con le modifiche apportate dal D.M. si prevede l'accertamento legato alla sola notifica del provvedimento sanzionatorio.

E' molto chiara la precisazione fornita dalla Commissione Arconet nella seduta del 1° giugno 2016, ove si specifica la rilevanza della sola notifica ai fini dell'accertamento contabile dell'entrata da recupero dell'evasione ;



Notifica dell'avviso di accertamento ai fini del principio contabile

Occorre chiarire quando si intende notificato l'avviso di accertamento ai fini del principio contabile.

Infatti, come è noto, il **momento di perfezionamento della notifica subisce una sorta di sdoppiamento**:

- 1) per il notificante la stessa si perfeziona con la consegna dell'atto all'agente notificatore;
- 2) per il destinatario con la ricezione dell'atto (Corte costituzionale, sentenza n. 477/2002).

Poiché il principio contabile richiama la scadenza (esigibilità) dell'obbligazione, stante la natura ricettizia dell'avviso di accertamento, **si dovrebbe far riferimento al momento di ricezione della notifica da parte del contribuente**, momento in cui l'atto comincia a produrre effetti giuridici.



Mancata attività di recupero evasione tributaria

Corte dei Conti, sez. Veneto deliberazione n. 314/2017.

...la Sezione vuole sottolineare che la scarsa resa del programma di recupero dell'evasione tributaria, pone in evidenza un comportamento astrattamente **foriero di gravi responsabilità dell'Amministrazione**, tanto più che la relativa violazione **può portare a situazioni di danno erariale** dovute al mancato rispetto di termini posti da norme di legge.

Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed ex lege, si ricava la conclusione circa **l'irrinunciabilità della potestà impositiva**, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute, della **necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario** e della competenza dell'organo gestionale all'attuazione del rapporto tributario.

Soccombenza in commissione tributaria per inattività dell'Ente

Costituisce grave responsabilità amministrativa con la conseguente possibilità di insorgenza di situazioni di danno erariale.



La compensazione delle spese di giustizia

L'44, comma 2 del Dlgs n. 546 del 1992, rubricato «**estinzione del processo per rinuncia al ricorso**» stabilisce, per il ricorrente che rinuncia al ricorso di rimborsare le spese alle altre parti **salvo diverso accordo fra loro**.

Quindi, se alla rinuncia segue anche un diverso accordo rispetto alla previsione che a sostenere le spese sia il ricorrente, occorrerà il consenso di parte resistente. Ebbene, diversamente da quanto avviene tra le parti private, **gli Enti locali per sottoscrivere un accordo che preveda la compensazione delle spese, a seguito della rinuncia al ricorso, devono effettuare una vera e propria istruttoria, sotto il profilo tecnico e legale**.

Per non incorrere in responsabilità amministrativa, la scelta del funzionario, di accedere all'accordo deve essere riconducibile a **canoni di razionalità, di logica, di convenienza e della correttezza gestionale**.

Di contro, è ravvisabile responsabilità amministrativa:

- nell'accordo transattivo in presenza di **manifesta infondatezza della pretesa verso la Pa**, al punto tale da **escludere la sussistenza di una incertezza sull'esito della lite**, cioè dell'elemento di rischio nella situazione giuridica preesistente, considerato presupposto indispensabile per addivenire a un accordo effettivo.

Nel caso in cui tale presupposto o altri non si ravvisino, la compensazione delle spese di lite configurerebbe un **danno da transazione rientrante nella categoria del danno erariale** indiretto ex articolo 28 Costituzione.

Corte di cassazione sentenza n. 7273 del 2016



La condanna alle spese legali

Corte dei conti, Lombardia deliberazione n. 225/2017.

Il debito che deriva dalla sentenza di condanna dell'ente - che ha per oggetto le sole spese legali per il giudizio - determina **un debito fuori bilancio** se non è stato disposto un **accantonamento di somme nel fondo rischi**.

...punto 5.2, lettera h) del principio contabile puntualizza che «nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva», subisca una condanna al pagamento di spese si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa, l'ente deve provvedere all'accantonamento in uno specifico fondo rischi spese legali.

È chiaro quindi che se l'ente, conclude la Corte, non abbia provveduto con l'accantonamento di somme, "preventivando" la possibile condanna, la stessa determina un debito fuori bilancio.

Nel caso di un debito fuori bilancio il responsabile del procedimento di spesa deve avviare la specifica procedura sul riconoscimento da parte dell'organo consiliare che, oltre ad una istruttoria debitamente motivata coerente con quanto dispone l'articolo 194 del decreto legislativo 267/2000, è necessario il parere del revisore e dei conti ed il successivo invio della deliberazione (e della determinazione di impegno di spesa) alla Procura della Corte dei Conti per la verifica delle eventuali responsabilità.



I debiti da sentenze del giudice tributario

Corte dei conti, Sezione di controllo per la Lombardia, delibera n. 210/2018.

La questione riguardava la condanna del Comune alla restituzione d'importi indebitamente versati dal contribuente, oltre alle spese legali. Nell'ipotesi prospettata dall'Amministrazione comunale, le spese per la restituzione dell'indebito potrebbero essere direttamente imputate ai rispettivi capitoli di competenza previsti nel bilancio di previsione, vale a dire, nello stanziamento destinato agli «Sgravi e restituzione di tributi», che consente di finanziare annualmente l'ordinaria attività di liquidazione di maggiori tributi e, per quanto riguarda l'importo delle **spese legali**, in uno specifico capitolo sul quale imputare l'eventuale impegno di spesa, nell'annualità corrispondente a quello della sentenza.

...In mancanza di una disposizione che preveda una disciplina specifica e diversa per le “sentenze esecutive”, **non è consentito discostarsi dalla stretta interpretazione dell'art. 193 comma 2 lett. b) del TUEL** (nella formulazione vigente), ai sensi del quale: “...i provvedimenti per il ripiano di eventuali debiti di cui all'art. 194...” sono assunti dall'organo consiliare contestualmente all'accertamento negativo del permanere degli equilibri di bilancio (cfr. art. 193 comma 2 cit.).

In definitiva, nel caso di sentenze esecutive ciò che deve ritenersi qualificante **ai fini della definizione di debito fuori bilancio, non è tanto la possibilità, eventualmente, di accantonare risorse** necessarie in vista di un'obbligazione futura (fondo per contenziosi, previsione di uno stanziamento di bilancio ecc.), **quanto, piuttosto, l'esistenza attuale di un'obbligazione vincolante per l'ente**, non prevista e, comunque, non quantificabile in precedenza, obbligazione che, come tale, **deve essere ex se ricondotta al sistema del bilancio pubblico** tramite l'istituto del riconoscimento del debito fuori bilancio.



Corte dei conti, Sezione di controllo per la Lombardia, delibera n. 210/2018.

...la deliberazione di riconoscimento assume una **valenza meramente ricognitiva**, di presa d'atto, mentre restano salve le altre funzioni di **riconduzione della spesa nel sistema di bilancio** nel rispetto degli equilibri finanziari e **di analisi delle cause e delle eventuali responsabilità**; quest'ultima funzione di accertamento è rafforzata dalla previsione dell'invio alla Procura regionale della Corte dei conti (art. 23, comma 5, L. 289/02) delle delibere di riconoscimento di debito fuori bilancio.

la Corte dei conti – Sezione regionale di controllo per la Regione Lombardia ribadisce in via interpretativa, e facendo seguito a precedenti pareri, che alle sentenze esecutive di condanna dell'ente locale al pagamento di rimborsi fiscali a favore dei contribuenti, si applica l'istituto del riconoscimento del debito fuori bilancio di cui all'art. 194 comma 1 lett. a) del D.Lgs n. 267/2000.



ARCONET debiti fuori bilancio e fondo rischi

..nei casi in cui il **contenzioso si riferisce ad una obbligazione giuridica perfezionata** prima del contenzioso, l'ente deve avere già registrato la relativa spesa.

In assenza di tale registrazione si formano debiti fuori bilancio.

L'esistenza o meno dell'accantonamento al fondo spese o rischi futuri non costituisce l'elemento che consente di determinare se si è in presenza o meno di un debito fuori bilancio, ma costituisce lo strumento che:

- a) consente di iscrivere e registrare l'obbligazione giuridica fornendo le necessarie coperture, evitando la formazione di debiti fuori bilancio, nei casi in cui i procedimenti di spesa sono stati regolarmente avviati;
- b) consente il riconoscimento dei debiti fuori bilancio, fornendo le necessarie coperture, nei casi in cui il procedimento di spesa non è stato regolarmente avviato a seguito della formazione di una obbligazione giuridicamente perfezionata

Se l'impegno riguardante un debito fuori bilancio è registrato in assenza del riconoscimento del debito la procedura contabile di spesa non è legittima.

Pertanto non si può procedere all'impegno e alla liquidazione di una spesa registrata successivamente alla nascita dell'obbligazione in assenza del riconoscimento del debito fuori bilancio.



L'incertezza della norma tributaria quale esimente dalla sanzione

non punibilità della violazione delle norme tributarie dipendente da **obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata ed ambito di applicazione**.

Il sistema attuale prevede l'esimente per obiettiva «incertezza oggettiva» in più disposizioni:

⌚ la prima inserita nella disciplina delle sanzioni tributarie si ritrova nel primo periodo, comma 2, dell'articolo 6 del **Dlgs 472/1997** (Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono....);

⌚ la seconda di mera natura processuale è prevista dall'articolo 8 del **Dlgs 546/1992** che dà potere alla Commissione di dichiarare non applicabili le sanzioni tributarie se la violazione è giustificata dalla obiettive condizioni di incertezza;

⌚ la terza è prevista dal comma 3, articolo io, dello **Statuto del contribuente** (legge n. 212/2000) a mente della quale le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende dalle obiettive condizioni di incertezza, anche se tale disposizione chiarisce che in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria



Corte di Cassazione ordinanze nn. 15452/2018 e 21307/2018

per la Cassazione, l'unico soggetto legittimato a rilevare l'incertezza normativa e l'applicazione dell'esimente è il giudice.

...giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione...

La dottrina è dell'avviso, però, che nell'ambito delle procedure deflative e in particolare in quella del reclamo-mediazione previsto dall'articolo 17 bis del Dlgs 546/1992, il potere di disapplicare le sanzioni previa acquisizione dello stato di incertezza, possa essere legittimamente esperito dall'ente impositore.



ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO

Responsabilità del funzionario

In caso di reclamo/mediazione, conciliazione, accertamento con adesione e definizione agevolata delle sanzioni, i funzionari che abbiano definito la controversia beneficiano di un'importante limitazione di responsabilità:

le **valutazioni di diritto e di fatto**, operate ai fini della definizione della controversia, **possono dar luogo a responsabilità per danno erariale solo in caso di dolo** (art. 29, comma 7, D.L. 31/5/2010 n° 78).

L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Regolamento locale. Ai sensi dell'art. 50, l. 449/1997, *“Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed 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. 19 giugno 1997, n. 218”*.

Nei tributi locali l'accertamento con adesione, dunque, **non opera automaticamente**, ma solo in forza di un'esplicita opzione regolamentare da parte dell'ente (Ris. 8.4.1998 n. 25), che può:

- limitarsi ad attivare l'istituto, rinviando alla normazione statale;
- attivare l'istituto modificando la normativa statale, in particolare: a) limitando i tributi e le tipologie di controversie; b) modificando la disciplina procedimentale.

Se manca il regolamento sull'accertamento con adesione:

- l'eventuale accordo è invalido;
- le somme versate in esecuzione dell'accordo vanno restituito e il rifiuto è impugnabile;
- le eventuali rate ancora versate non sono dovute;



IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE

L'istituto è operativo ex lege e **non richiede alcuna regolamentazione locale**.
L'ente locale non può ridurre, né ampliare le questioni "mediabili", trattandosi di profili processuali, riservati alla legge statale (art. 117 Cost.).

LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

La conciliazione giudiziale rappresenta una definizione concordata della controversia tributaria attuata in sede giudiziale, con riduzione premiale delle sanzioni. La conciliazione giudiziale opera ex lege, non restando spazi per la regolamentazione locale, se non con rilevanza meramente interna, trattandosi di materia processuale, riservata alla legislazione statale (art. 117 Cost.).



Gli obblighi di denuncia del revisore

Codice della giustizia contabile-art. 52 D.lgs. 174/2016

2. Gli organi di controllo e di revisione delle pubbliche amministrazioni, nonché i dipendenti incaricati di funzioni ispettive, ciascuno secondo le singole leggi di settore, sono tenuti a fare immediata denuncia di danno direttamente al procuratore regionale competente, informandone i responsabili delle strutture di vertice delle amministrazioni interessate.

3. L'obbligo di denuncia riguarda anche i fatti dai quali, a norma di legge, può derivare l'applicazione, da parte delle sezioni giurisdizionali territoriali, di sanzioni pecuniarie.



Gli obblighi di denuncia del revisore

L'articolo 52, comma 1, del Decreto Legislativo n. 174 del 2016 ha confermato, infatti, che l'obbligo di denuncia rimane in capo alle strutture burocratiche di vertice delle amministrazioni, ma ha, al contempo, riconosciuto, al comma 2, **un autonomo obbligo in capo agli "organi di controllo e di revisione"** delle pubbliche amministrazioni, nonché gli incaricati di funzioni ispettive.

Da segnalare il terzo comma dell'articolo 52 nel quale il legislatore ha ritenuto di evidenziare un obbligo di denuncia, per "i fatti dai quali, a norma di legge, può derivare l'applicazione, da parte delle sezioni giurisdizionali territoriali, **di sanzioni pecuniarie**".



Circolare Vademecum per la revisione amministrativo-contabile negli Enti Pubblici 2017

Nelle ipotesi nelle quali sia stato il Collegio dei revisori ad effettuare la denuncia, rimane ferma la necessità che lo stesso Collegio **aggiorni periodicamente la Procura contabile** circa le iniziative ed i risultati ottenuti dall'amministrazione per il **recupero del danno**, tanto più alla luce del comma 6 dell'articolo 52 del Decreto Legislativo n. 174 del 2016 che evidenzia "l'obbligo per la pubblica amministrazione denunciante di porre in essere tutte le iniziative necessarie a **evitare l'aggravamento del danno**, intervenendo ove possibile in via di autotutela o comunque adottando gli atti amministrativi necessari a **evitare la continuazione dell'illecito e a determinarne la cessazione**"





Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona

COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE
COMMISSIONE DI STUDIO ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

TEST DI APPRENDIMENTO



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona