

Accertamento e riscossione dei tributi: il ruolo degli enti locali

Rovigo, 22 settembre 2011

Marco Greggi, Università di Ferrara

I profili di attualità

- Le entrate locali dal 1 gennaio 2012: l'ingiunzione fiscale;
- L'attuazione dei tributi locali e gli strumenti deflattivi del contenzioso con i contribuenti;
- La “riforma” del processo tributario e le conseguenze sugli enti locali.

Le “tappe” della nuova riscossione dei tributi locali

- Diversi interventi normativi, fra “*competitività*” e misure “*anticrisi*”;
- D.l. 70/11 (decreto di sostegno all’economia) - l. 106/11, art. 7, co. 2 lett. *gg-ter* e *ss.*;
- D.l. 98/11 (decreto cd. “*anticrisi*”) - l. 111/11, art. 39;
 - Il co. 13 incide anche sulla riscossione nazionale.

Il senso della riforma

- Scissione del sistema della riscossione:
 - Tributi erariali;
 - Tributi (ed entrate patrimoniali) locali (comunali);
- Riscossione spontanea dei comuni per le loro entrate.

Il “contesto” della riforma

- Nuova concezione del rapporto fra accertamento e riscossione tributaria;
- Accertamento esecutivo (concentrazione della riscossione nell'accertamento) art. 29, co. 1 l. 122/10;
- Successivo differimento a Ottobre 2011 (art. 23, co. 3 l. 111/11, cfr. Circ. 41/E 5 agosto 2011).

Il “contenuto” della riforma

- Comma *gg-ter*: Dal 1 gennaio 2012 il “sistema Equitalia” cessa di occuparsi della riscossione delle entrate comunali (e delle società partecipate);
- Delega ai comuni delle riscossioni:
 - Spontanea;
 - Coattiva.

Una breve digressione ...

- L. 111/11, art. 39, co. 13:
- Con D.M. è previsto il graduale trasferimento dell'attività di accertamento / riscossione di entrate erariali dal "Sistema Equitalia" ad *altri enti pubblici* dotati di idonee risorse;
- Anche in questo caso lo strumento di riscossione attribuito all'ente sarà esclusivamente l'ingiunzione fiscale ex r.d. 639/10.

Fine della digressione

- Dalla 106/11 alla 111/11 si amplifica:
 - La **tendenza** alla rimozione di un sistema di riscossione che era in via di consolidamento (quello di Equitalia);
 - L'**adozione** di strumenti altri rispetto al ruolo e alla cartella di pagamento;
 - Scelta coerente con la necessità di concentrare l'attività di riscossione nell'accertamento ?

Il “metodo” della riforma

- Analisi già vista con il Prof. Maltoni;
- Gestione:
 1. Diretta, da parte dei comuni;
 2. Associata ex art. 52, co. 5 lett. b, n° 3, D.lgs 446/97;
 - Società a capitale interamente pubblico.
 3. Associata ex art. 52, co. 5, D.lgs 446/97 (tutte le altre ipotesi);

Le conseguenze della scelta

- *Non si tratta di scelta gestionale neutrale per l'ente territoriale:*
- **Ipotesi 1 e 2:**
 - Riscossione mediante ingiunzione fiscale r.d. 639/1910;
 - Esecuzione esattoriale per il recupero del credito Dpr 602/73, art. 45 e ss.;
- **Ipotesi 3:**
 - Riscossione mediante ingiunzione fiscale r.d. 639/1910.

L'ingiunzione fiscale

- Ordine, emesso dal competente ufficio dell'ente creditore, di pagare entro trenta giorni, sotto pena degli atti esecutivi, la somma dovuta (art. 2, co. I R.d. 639/1910);
- Espressione del potere di autoaccertamento dell'amministrazione, atto amministrativo che *cumula* in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto (Cass. 2894/07);
- Espressione del potere di autotutela.

I requisiti dell'ingiunzione

- Come atto funzionalmente analogo (anche) al precetto, ne ricalca il contenuto:
 - Intimazione a pagare una somma indicata;
 - Termine per provvedere al pagamento;
 - Avvertenza che in difetto si provvederà mediante esecuzione;
 - Motivazione;
 - ...

L'obbligo di motivazione del provvedimento

- Cass. 20513/06:
 - Nell'ingiunzione fiscale il requisito della motivazione deve ritenersi osservato anche tramite la *sola indicazione della causale e dell'ammontare del pagamento richiesto*, in quanto idonea ad evidenziare la pretesa fatta valere dalla amministrazione e, quindi, a porre il contribuente in grado di svolgere le opportune contestazioni.

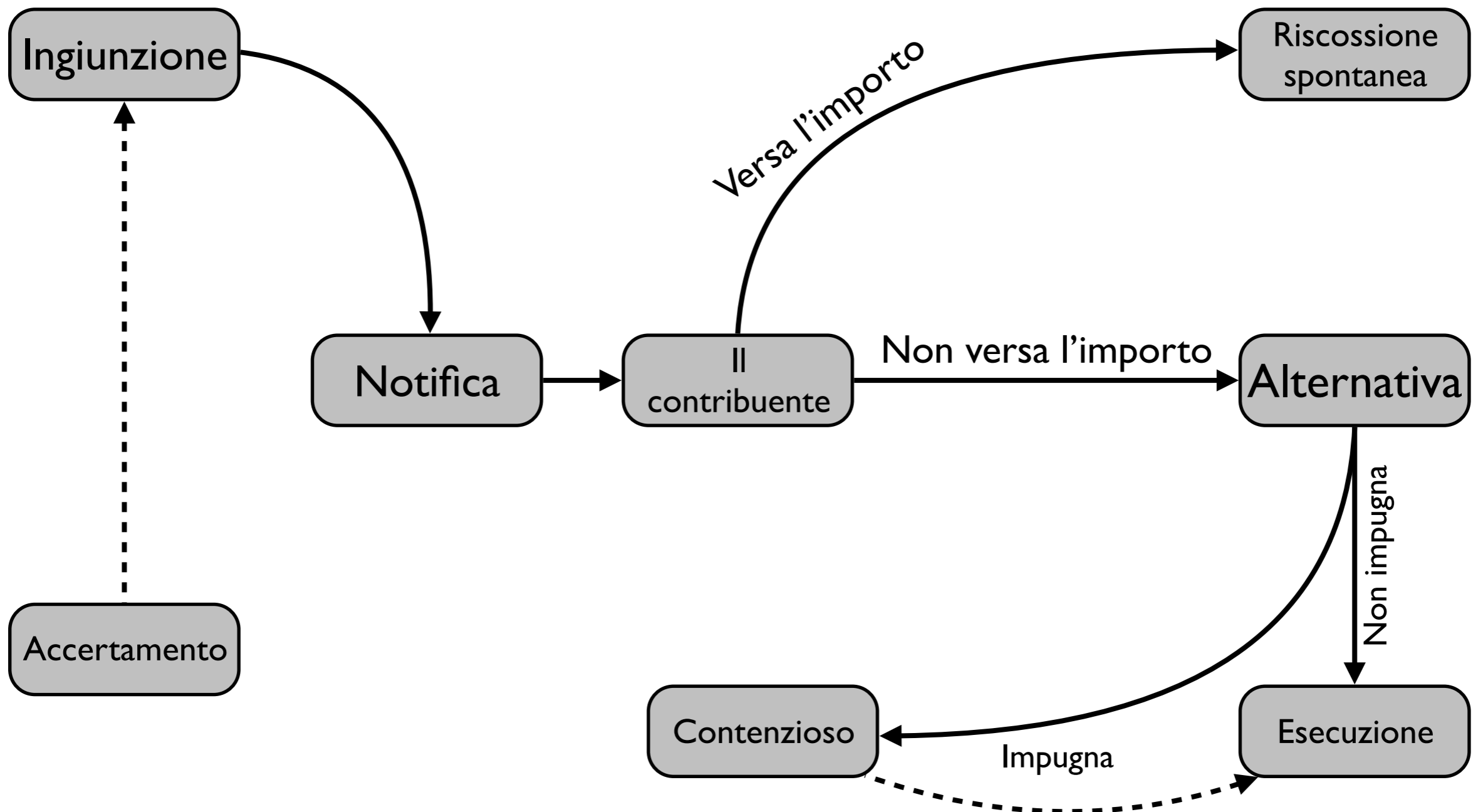
Segue: l'obbligo di motivazione

- Approccio tendenzialmente tollerante della giurisprudenza di merito a forma di motivazione *per relationem* (fin qui nulla di nuovo ...)
- ... anche con riferimento ad atti propedeutici atipici (CTP Taranto 105/11);
- Forte tutela della pretesa dell'ente locale.

Da ricordare però ...

- In controtendenza:
- C. cost. Ord. 377 del 9 novembre 2007 (riferita alla cartella ma applicabile analogicamente anche all'ingiunzione);
- Art. 7 Statuto dei diritti del contribuente (l. 212/00), che regola e limita l'istituto della motivazione *per relationem*.

Il flusso dell'ingiunzione



Ingiunzione ed accertamento

- L'ingiunzione fiscale resta atto della riscossione;
- Necessità di un **previo atto di accertamento** da parte dell'ente locale (rinvio alle disposizioni locali in tema di accertamento);
- *Però Cass. 8764/96*: l'ingiunzione fiscale (se *non* derivante da previa attività di accertamento) **può cumulare la duplice funzione** di titolo esecutivo e di atto prodromico allo stesso ...
- Conforme CTR Piemonte 15 marzo 2011, n.19 (ingiunzione come atto amministrativo complesso).

Segue: ingiunzione e accertamento ...

- Evoluzione del sistema: verso una concentrazione ... dell'*accertamento nella riscossione* ?
- Esigenze di garanzia del contribuente lo impediscono allo stato dell'arte;
- Interesse fiscale e autotutela dell'ente impositore.

La notifica

- Art. 2, co. 2 r.d. 639/1910: l'ingiunzione deve essere notificata da ufficiale giudiziario;
- Evoluzione normativa (e dottrinale) successiva ha esteso la legittimazione anche a:
 - Mezzo postale (comune ed ente concessionario ex art 52, co. 5 lett. b);
 - Funzionario responsabile per la riscossione ex art. 4 co.2 *septies* l.265/02;
 - Messo comunale;
 - Messo notificatore (art. 1 co. 158 e ss. l.296/06).

Segue: la notifica

- L. 265/02, art. 4, co. 2 *sexies* e *septies*:
- I comuni e in concessionari ex art. 53 procedono alla riscossione delle somme mediante ingiunzione attraverso la procedura di cui al Dpr 602/73, Titolo II se compatibile;
- Artt. 49 e 50 Dpr 602/73 rimandano all'art. 26 dello stesso Dpr per le modalità di notifica ...

Segue ancora, la notifica ...

- L'art. 26 prevede appunto la **modalità postale** di notifica;
- ... utilizzabile anche ex l. 890/82 che disciplina in generale le notifiche a mezzo posta per atti giudiziari e atti delle pubbliche amministrazioni ...
- ... inclusi gli atti adottati dai comuni.

La reiterabilità dell'ingiunzione

- Cass. 2894/97 affronta il problema dell'inattività dell'ente oltre il termine ex 48 l cpc;
- L'ingiunzione perde efficacia come precetto, ma *non* come titolo esecutivo;
- Si rende necessaria una seconda notificazione che *non* costituisce per rimessione in termini per l'impugnazione dell'ingiunzione.

Il problema degli atti atipici precedenti

- Conosciuti nella prassi (alcuni poi formalizzati più recentemente all'art. 7, co. 2 lett. gg-quinquies l. 106/11);
- Preavviso (di fermo); solleciti (di pagamento); ...
 - Ipotesi innominate ma da giurisprudenza di merito ritenuti atti autonomamente impugnabili (*cfr.* CTP Taranto 105/11).

L'ingiunzione e il contenzioso

- Individuazione dell'autorità giurisdizionale competente;
- Raccordo fra i termini previsti dal r.d. 639/1910 e quelli eventualmente previsti da altra legge *speciale* (ex art. 21, co. 1 d.lgs. 546/92);
- Strumenti di tutela cautelare.

La giurisdizione

- Apparentemente un problema superato, con il riconoscimento della **giurisdizione tributaria** per le ingiunzioni che si fondano su una pretesa di questo tipo (cfr. art. 2 D.lgs. 546/92);
- Ultimamente in questo senso Cass. 10958/05.

Segue: la giurisdizione

- Nella visuale della Suprema Corte:
 - É vero che l'art. 19, D.lgs. 546/92 non indica l'ingiunzione fiscale fra gli atti impugnabili in CTP ...
 - ... ma è anche vero che “... *[l'ingiunzione fiscale] ha la stessa funzione di una cartella e deve poter essere impugnata come una cartella ...*”.

I termini per il ricorso / opposizione

- Art. 3, co. 1 r.d. 639/1910 prevede un termine di trenta giorni per proporre ricorso;
- Il processo tributario riconosce un termine generale di 60 giorni per ricorrere alla CTP;
- Dottrina e giurisprudenza: il termine di 30 giorni considerato **ordinatorio** nella prassi processuale (cfr. Cass. 6292/81).

La tutela cautelare

- La giurisprudenza ha sempre ritenuto il termine di 30 gg come essenziale per la sospensiva dell'ingiunzione;
- Conforme Cass. 12787/95; Cass. 6292/81; ...
- Art. 3, co. 2 fa riferimento all'effettiva facoltà dell'autorità adita a sospendere il provvedimento.

Segue: la tutela cautelare

- Dubbi su questa lettura giurisprudenziale;
 - Abbassamento della soglia di tutela del contribuente;
 - Irragionevolezza di un termine abbreviato rispetto a tutti gli altri atti dell'art. 19;
 - Necessità di una lettura adeguatrice e costituzionalmente orientata della previsione del 1910.
- In senso apparentemente conforme: CTP Taranto del 21 febbraio 2011, n. 105.

Oltre l'ingiunzione

- La novella della l.106/11 ha introdotto importanti modifiche anche all'esecuzione e alla tutela cautelare:
- l. 106/11 Art. 7 co. 2, lett. gg *quinquies*: l'esecuzione (o le misure cautelari) devono essere precedute da almeno **due solleciti** di pagamento ... ad almeno 6 mesi l'uno dall'altro;
- Emergono i problemi dell'autonoma impugnazione (l'invio è però mediante *posta ordinaria*) e della nullità per messa esecuzione della formalità ...

Gli ufficiali della riscossione

- *gg sexies* “semplifica” il quadro:
- E’ il sindaco (del comune) o il legale rappresentante della società a provvedere la nomina degli ufficiali (funzionari responsabili), che si surrogano anche al segretario comunale per quanto concerne la procedura che segue dall’ingiunzione);
- La selezione avviene fra soggetti di cui all’art. 42 D.lgs. 112/99.

Le altre disposizioni della l. 106/11

- *gg novies* la sospensiva dinnanzi alle CTP deve essere decisa entro 180 giorni (modifica all'art. 47 D.lgs. 546/92);
- Nessuna sanzione formale per violazione del termine;
- *gg - decies* in tema di iscrizione ipotecaria richiama *u - bis*:
 - Notifica del provvedimento 30 giorni prima della sua attuazione;
 - Credito azionato maggiore o uguale a € 8000 (€ 20.000 se si tratta di pretesa contestata in giudizio o trattasi di abitazione principale del debitore).

Le novità fiscali e il processo

- Le novità in tema di processo;
- Essenzialmente contenute nel D.l. 98/2011 e poi nella legge di conversione 111/11;
- Novità pensate per i grandi tributi erariali e per l'Agenzia delle Entrate, ma che possono in prospettiva interessare anche gli enti locali e i prelievi cd. "minori".

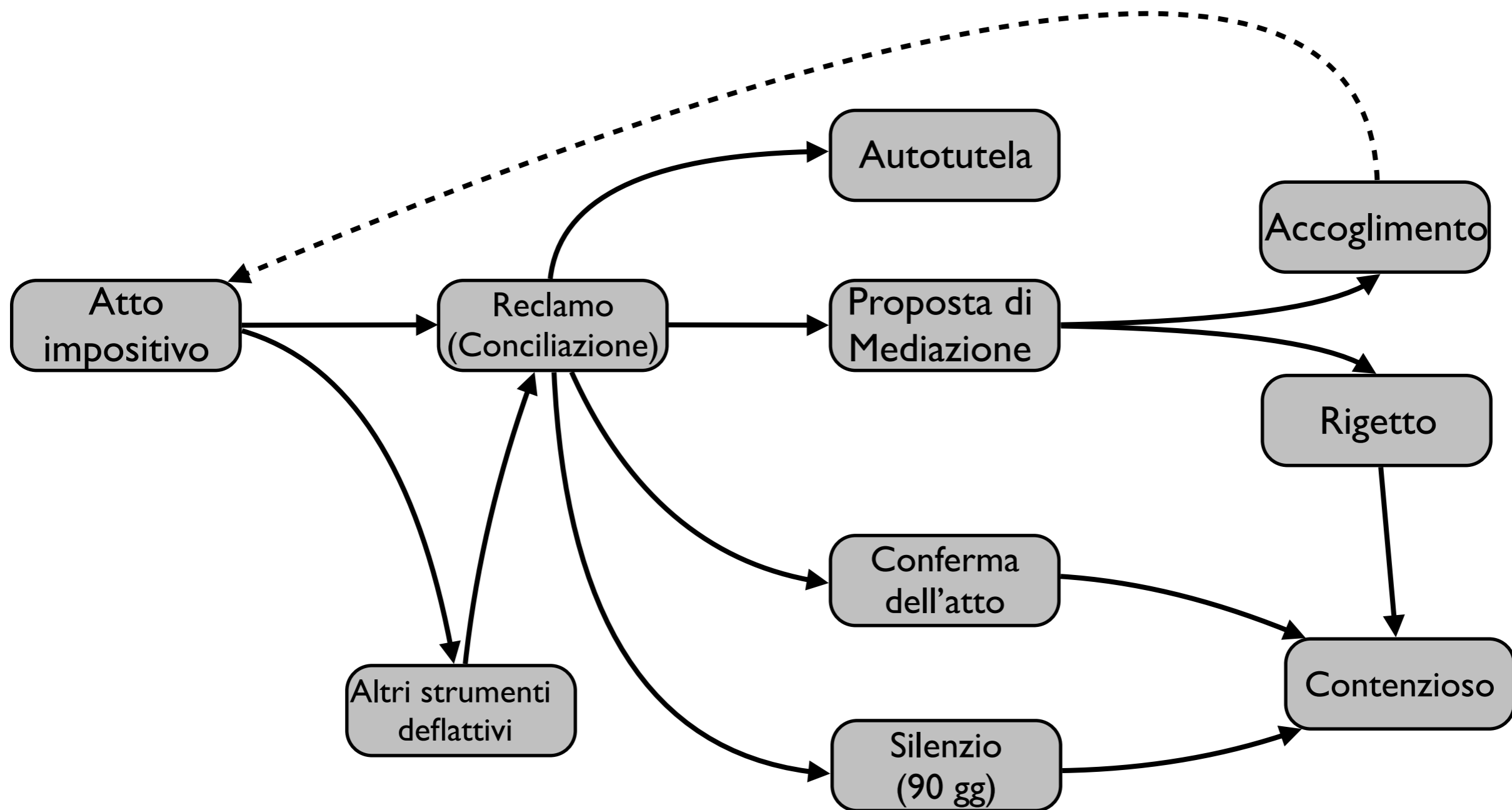
Il contesto della riforma (... o delle riforme)

- Modifiche al processo civile, introduzione della conciliazione obbligatoria D.lgs. 28/10;
- Applicazione di principi analoghi al processo tributario;
- ... opportunamente modulato in ragione della natura di una delle parti e dell'obbligazione oggetto di contenzioso.

Una riforma ad ampio spettro

- La novità più importante, l'art. 17 bis D.lgs. 546/92: disciplina del processo tributario e il nuovo istituto del reclamo;
- Si applica solo ai processi in cui è parte l'Agenzia delle entrate (e per controversie di valore non superiore a € 20.000);
- La collocazione dell'istituto nell'ambito della disciplina processuale rende allo stato impossibile la sua applicazione anche ad ipotesi diverse mediante strumenti regolamentari.

Il reclamo nel contenzioso tributario



I limiti dello strumento

- Nessuna terzietà dell'organo giudicante il reclamo;
- Direzione provinciale dell'Agenzia;
- Aderenza completa alla disciplina del ricorso (artt. 12, 18, 19, 20, 21, 22 co. 4 D.lgs. 546/92);
- Inclusa la necessità della difesa tecnica.

... e la sua disciplina sostanziale

- Di fatto allineata a quella della conciliazione giudiziale (che viene meno);
 - Abbattimento delle sanzioni al 40%;
 - Richiamo dell'art. 48, D.lgs. 546/92 in quanto compatibile;
- Ratio della riforma: accelerazione ed anticipazione degli strumenti deflattivi.

Reclamo, conciliazione ed effetti sul processo

- Mancata conciliazione determina effetti sul processo e sul regime delle spese (parallelismo con le *sanzioni* previste nel cpc);
- Maggiorazione del 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso spese (art. 17 *bis*, co. 10).

Fine

Marco Greggi - grgmrc@unife.it

Si ringrazia la Dott.ssa Stefania Martinengo per il supporto nella ricerca giurisprudenziale