

### TRIBUTI LOCALI, RISCOSSIONE A RISCHIO COSTITUZIONALITÀ

C'è una questione di costituzionalità da sollevare in materia di riscossione dei tributi locali, con l'auspicio di un rapido intervento riparatore del legislatore.

Ed infatti, l'interpretazione per cui non potendosi applicare ai tributi locali, né l'art. 15, 1° comma, del d.p.r. n. 602 del 1973 (iscrizione a titolo provvisorio del terzo), né l'art. 68, d.lgs. n. 546 del 1992 (riscossione frazionata in caso di giudizio), detti tributi andrebbero iscritti a ruolo "per intero" decorsi (solo) i 60 gg. dalla notifica dell'accertamento, pur in mancanza di una norma che lo preveda, nei casi, quindi, diversi dal fondato pericolo per la riscossione (*ex art. 15-bis* d.p.r. n. 602 del 1973, che riguarda solo le II.DD. e l'iva), a ben vedere, collide con i principi costituzionali e quelli generali del sistema di riscossione dei tributi del nostro ordinamento.

Una lettura costituzionalmente orientata delle norme citate dovrebbe portare a concludere che, allo stato, l'Ente locale è legittimato a mettere in riscossione i tributi di sua spettanza solo allorquando diventano "definitivi" (con termine, quindi, mobile che può anticiparsi "ai 60 gg. dalla notifica" in caso di mancata impugnazione e che invece parte dalla scadenza del termine dell'impugnazione delle sentenze nelle more pronunciate in caso di giudizio) per evitare che, del tutto ingiustificatamente, si determini una disparità di trattamento tra i tributi locali che potrebbero essere richiesti, in via integrale, sin da subito – a prescindere ed indipendentemente dall'esito del giudizio di impugnazione – rispetto a quelli erariali che invece godono della tutela dell'iscrizione provvisoria di 1/3 (prima del processo), della riscossione frazionata in caso di giudizio e della garanzia di non potere essere riscossi per intero se non nel caso (straordinario) del fondato pericolo della riscossione, nonostante l'identità del titolo di riscossione (il ruolo) *ex art. 17* d.lgs. n. 46 del 1999 e le medesime garanzie che dovrebbero essere assicurate al contribuente dall'esercizio del diritto di difesa.

La conferma del difetto di coordinamento delle norme *supra* citate e la mancata espressa regolamentazione ad oggi del *dies a quo* della riscossione coattiva in materia di tributi locali, dovrebbe portare (almeno) all'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 1, 163° comma, l. n. 296

del 2006 da leggersi, *ratione temporis*, in combinato disposto con i citt. artt. 17, 19 e 23 del d.lgs. n. 46 del 1999, artt. 15 e 15-*bis* d.p.r. n. 602 del 1973 e 68 d.lgs. n. 546 del 1992 nel senso di dover collegare l'avvio della riscossione (integrale) a mezzo ruolo dei tributi locali dalla "definitività" dell'accertamento (per mancata impugnazione o nei limiti del deciso giudizialmente in via definitiva) che, specularmente, coincide con il *dies a quo* della decorrenza del termine di decadenza dell'Ente impositore che potrà mettere in riscossione l'accertamento a mezzo ruolo (e cartella) solo dopo che questo è diventato definitivo (per mancata impugnazione o per quanto verrà stabilito giudizialmente con autorità di giudicato).

In caso contrario, andrebbe sollevata la questione di incostituzionalità per violazione dell'art. 3, 24, Costituzione dell'art. 68, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 19 del d.lgs. n. 46 del 1999 modificato dall'art. 2, 1° comma, lett. a), d.lgs. 17 agosto 1999, n. 326, e dell'art. 23 del d.lgs. n. 46 del 1999 per il trattamento diseguale e per le differenti possibilità di tutela amministrativa (iscrizione provvisoria di 1/3 *ex* art. 15 d.p.r. n. 602 del 1973) e giudiziale (riscossione frazionata in pendenza di giudizio *ex* art. 68, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992) tra tributi erariali (II.DD. ed iva) e locali per i quali ultimi viene a determinarsi, in fatto, una *presunzione di legittimità* dell'avviso di accertamento che è da escludere in materia tributaria.

Applicare ai tributi locali la riscossione integrale a mezzo ruolo, sin dal decorso dei 60 gg. dalla notifica dell'accertamento parifica, invero, irragionevolmente ed ingiustificatamente, la situazione del contribuente che riceve l'atto di accertamento a quella di fondato pericolo della riscossione che è situazione eccezionale e speciale che richiede l'adozione del ruolo (motivato) "straordinario" (*ex* art. 15-*bis* d.p.r. n. 602 del 1973) e differenza due situazioni uguali – un debito per tributi erariali e un debito di tributi locali di pari ammontare – negando ai secondi la riscossione provvisoria di 1/3 (non applicandosi l'art. 15 del d.p.r. n. 602 del 1973) nella fase *ante decisum* in assenza di una ragionevole giustificazione del diverso trattamento ad essi riservato sul piano della riscossione. Escludere, inoltre, la tutela della riscossione frazionata in pendenza di giudizio ai tributi locali e concederla, invece, solo ai tributi erariali del pari discrimina, irragionevolmente, situazioni uguali nella fase *post decisum*, in violazione dell'art. 3 e 24 della Cost. Ed infatti, gli artt. 68, 1° comma del d.lgs. n. 546 del 1992, artt. 19 e 23 d.lgs. n. 46 del 1999 trattano ugualmente situazioni differenti (ruolo ordinario per i tributi locali e ruolo straordinario per i casi di fondato pericolo della riscossione) e trattano diversamente due ipotesi uguali (debito per tributo locale e debito per tributi erariale) in contrasto con l'art. 3 e 24 della Cost.

ANCOR più irragionevole appare la (eventuale) “salvaguardia” a tutela del ricorrente (o appellante) della “sospensione giudiziale” nelle more concessa dalla Commissione tributaria adita non già e solo per i rigidi presupposti per richiederla (art. 47, 52 o 62-*bis* d.lgs. n. 546 del 1992) ma, soprattutto, per i tempi della fissazione delle udienze di sospensiva dinanzi le commissioni tributarie che non sono standardizzati e variano a seconda del luogo delle commissioni e che, pur se veloci, non sarebbero mai tanto veloci da evitare il pregiudizio incombente sul contribuente/istante decorsi soli “60 gg. dalla notifica” dell’accertamento.

Si aggiunga che il *vulnus* di tutela in materia di tributi locali sussiste ed anzi, si amplifica, anche dopo la recente riforma in materia di accertamento e riscossione delle entrate locali di cui all’art. 1, commi 784-815, l. n. 160 del 2019 (legge di bilancio 2020) che ha esteso, com’è noto, per gli atti notificati a far data dal 1° gennaio 2020 l’istituto dell’“accertamento imposablesativo” di cui all’art. 29 del d.l. n. 78 del 2010. Ed infatti, anche per siffatti accertamenti (imposablesativi) il 792° comma dell’art. 1 della l. n. 160 del 2019 fa salvo, *solo* quanto disposto dall’art. 19, d.lgs. n. 472 del 1997 *per la riscossione delle sanzioni* in caso di impugnazione per cui, come è stato già sostenuto, non essendo applicabile “la riscossione frazionata in pendenza di giudizio” – che l’art. 68, 1° comma del d.lgs. n. 546 del 1992 continua a riservare ai soli tributi erariali – decorso il termine utile per la proposizione del ricorso (ovvero decorsi 60 giorni dalla notifica), gli atti acquistano subito efficacia di titolo esecutivo, senza che sia necessario notificare la cartella di pagamento (o l’ingiunzione fiscale). Dopo 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, potrà essere, quindi, avviata la riscossione coattiva: l’ente impositore vi provvederà in proprio (con l’ingiunzione rafforzata), oppure affidandola al concessionario locale o a quello nazionale (Agenzia delle entrate – riscossione). Il che dimostra, ancor più, il *vulnus* di tutela del contribuente e l’irragionevolezza del sistema e contrasto con gli artt. 3 e 24 della Cost. se si considera che il contribuente una volta che riceve l’atto imposablesativo – nonostante l’unitarietà dei metodi di accertamento esecutivo tra i tributi erariali e locali e la necessaria uniformità di regole ad essi applicabili – dovrebbe continuare a “pagare” per intero il tributo locale accertato – non potendosi avvalere della riscossione provvisoria *ex* art. 15 d.p.r. n. 602 del 1973 e 19 d.lgs. n. 46 del 1999 né di quella frazionata in caso di giudizio *ex* art. 68, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 che non prevedono l’applicazione delle predette regole anche ai tributi locali, decorso (almeno,) per gli atti notificati dal 1 gennaio 2020 il termine di sospensione legale di 120 gg. (se l’Ente riscuote in proprio) o di 180 gg. (se l’Ente riscuote a mezzo concessionario) ma pur sempre in

manca di una norma espressa che giustifichi la riscossione integrale dei tributi locali nei casi diversi da quelli che, nel nostro ordinamento, legittimano l'iscrizione dei tributi in ruoli straordinari, ovvero di fondato pericolo per la riscossione (*ex art. 15-bis d.p.r. n. 602 del 1973*), e ciò, peraltro, in violazione/contraddizione con quanto espressamente prescrive, l'art. 1, 792° comma, lett. *d*), “per i casi di fondato pericolo della riscossione” (anche per i tributi locali) – in via speculare all’art. 29, 1° comma, lett. *c*), d.l. n. 78 del 2010 (per i tributi erariali). Di fronte a questo *caos*, la soluzione (più semplice) sarebbe quello di intervenire, con una norma espressa per estendere, ragionevolmente, la riscossione provvisoria e quella frazionata in pendenza di giudizio anche al sistema dei tributi locali.

PAOLA COPPOLA (\*)

(\*) Per cortese autorizzazione pubblichiamo l'articolo già pubblicato in *Il Sole 24 Ore - Norme & Tributi Plus*, 29 giugno 2022.