

MOSCATELLI

RASSEGNA DI REGOLAMENTI COMUNALI IN TEMA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE, AUTOTUTELA E DIRITTO DI INTERPELLO *

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. I regolamenti in tema di accertamento con adesione - 2.1. Ambito di applicazione dell'istituto - 2.2 Il procedimento di definizione concordata - 2.2.1 Il procedimento ad iniziativa dell'ufficio - 2.2.2. Il procedimento ad iniziativa del contribuente - 2.3. Perfezionamento ed effetti dell'adesione - 3. I regolamenti in tema di autotutela - 4. I regolamenti in tema di interpello

1. Premessa. - L'art. 52, d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ha riconosciuto a Province e Comuni una generale potestà regolamentare in materia tributaria, fatta eccezione per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, potestà da esercitarsi nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

A distanza di due anni dall'emanazione del predetto testo normativo ci sembra interessante esaminare come i principali Comuni hanno esercitato i poteri loro conferiti, per verificare quali ambiti di disciplina sono stati regolamentati dagli enti locali e quali sono state le scelte normative effettuate meritevoli di segnalazione.

L'Osservatorio Fiscale del Ceradi sta conducendo una ricerca sui regolamenti emanati dalle principali città capoluogo di Regione, con particolare riferimento a quelli relativi all'imposta comunale sugli immobili, al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, al procedimento di attuazione del prelievo.

* Il presente lavoro costituisce un primo contributo nell'ambito di una più ampia ricerca che l'Osservatorio Fiscale del Ceradi sta svolgendo sul tema "La finanza locale alla luce del D. Lgs. 446/97". Tale ricerca, guidata dal prof. Fabio Marchetti, è condotta dal dott. Luca Cardola e dalla dott. Maria Teresa Moscatelli, con la collaborazione della dott. Maria Scocca.

In tale sede si vuole fornire una prima disamina della disciplina introdotta a livello comunale in tema di accertamento con adesione, autotutela e diritto di interpello attraverso l'esame dei regolamenti emanati dalle città di Roma, Napoli, Venezia, Firenze, Torino, Bologna, Cagliari.

Nell'indagine qui svolta si è ritenuto inopportuno ripetere i tratti di disciplina già presenti a livello statale, reputando più interessante segnalare gli aspetti di differenza assunti dagli istituti in esame nel contesto locale di applicazione.

In termini generali possiamo dire che in alcuni casi le scelte effettuate dai Comuni offrono interessanti spunti per la soluzione di dubbi posti nell'applicazione della disciplina statale introducendo statuizioni che riprendono posizioni della dottrina o che addirittura anticipano disposizioni contenute nell'emanando Statuto del contribuente, del quale possono pertanto costituire un efficace banco di prova.

In altri casi sono le norme regolamentari a sollevare forti perplessità, in particolare quando l'intento definitivo dell'ambito di operatività degli istituti oggetto di disciplina finisce con il ridurre, in modo forse eccessivamente drastico, la sfera di applicazione, rischiando di tradire i principi informatori della normativa statale di riferimento, oltre che l'esigenza di semplificazione a base dell'autonomia normativa locale.

2. I regolamenti in tema di accertamento con adesione.

2.1. Ambito di applicazione dell'istituto.- Con riferimento all'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione, il d. lgs. 218/97 ha innovato profondamente rispetto alla precedente disciplina.

Se infatti l'art. 2 bis della L. 654 /94 individuava specificamente le questioni risolubili attraverso l'accordo tra fisco e contribuente in quelle aventi per oggetto l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo degli elementi positivi e negativi del reddito di impresa e di lavoro autonomo, nelle quali, si diceva, si trattava di definire esclusivamente o almeno prevalentemente gli aspetti inerenti

al fatto, il testo del d. lgs. 218/97 tace sul punto, consentendo dunque di configurare una operatività pressoché illimitata dell'istituto.

Ed è stato questo dell'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione uno dei punti principali di riforma dell'istituto, volto a consentirne un più vasto ed efficace utilizzo e ad uniformarlo con il similare istituto della conciliazione giudiziale, così da evitare che per determinate questioni la definizione concordata fosse possibile in sede giurisdizionale ed invece preclusa nella fase amministrativa.

Si tratta di un punto che tuttavia non manca di sollevare dubbi e perplessità, poiché resta da verificare se, pur nel silenzio del testo normativo, limiti all'applicazione dell'istituto derivano dalla sua natura e funzione e dalla compatibilità con i principi generali in materia tributaria.

E' allora di estremo interesse esaminare come alcuni regolamenti, in sede di definizione dell'ambito di applicazione dell'istituto, hanno provveduto ad individuare in termini puntuali le fattispecie in cui è possibile raggiungere l'accordo con il contribuente; a prevedere ipotesi in cui non è consentito l'utilizzo della procedura in esame ulteriori rispetto a quelle disciplinate dal d. lgs. 218/97; a delinearne i confini con istituti similari, in particolare quello dell'autotutela, pervenendo così a configurare per i tributi locali una sfera di operatività dell'accertamento con adesione che, almeno dal confronto testuale delle rispettive normative, risulta più ristretta rispetto a quella relativa ai tributi statali.

Così l'art. 13 del regolamento Comune di Bologna precisa che il valido esperimento del procedimento di accertamento con adesione presuppone l'esistenza di materia concordabile e, riprendendo tradizionali posizioni della dottrina sul punto¹, esclude espressamente dal campo applicativo le questioni di

¹ In dottrina il requisito dell'incertezza della questione oggetto di accertamento con adesione è evidenziato in particolare da COCIVERA, *Concordato tributario*, in "Enc. dir.", Milano, 1961; GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in "Rass. trib.", 1994, pag. 1483; LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in "Rass. trib.", 1994, pag. 1859; IDEM, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in "Rass. trib.", 1997, pag. 793; STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 1996, pag. 208.

diritto, restringendo dunque l'accordo alle questioni di fatto, o meglio, tra queste, a quelle che sono suscettibili di apprezzamento valutativo e dunque non determinabili sulla base di elementi certi.

E' curioso poi notare come la possibilità per il contribuente di attivare la procedura di accertamento con adesione sia subordinata alla preventiva indicazione nell'avviso di accertamento dell'esistenza di materia concordabile. Questo, si legge all'art. 16, al fine di evitare i costi di avvio di un procedimento che non potrebbe mai concludersi con l'accordo con il contribuente, così da eliminare dunque incertezze in capo ai contribuenti e precludere la proposizione di istanze di definizione pretestuose volte soltanto a sospendere i termini per ricorrere.

Il tutto, però, creando una procedura oltremodo singolare, che porta gli uffici ad emanare avvisi di accertamento già sapendo, ed anzi "dichiarando" che essi contengono materia concordabile; ed i contribuenti a vedersi preclusa la possibilità di accordo o anche soltanto di contraddittorio con l'ufficio sulla base di una valutazione unilaterale ed insindacabile dello stesso, procedura che pone forti dubbi di compatibilità con i principi di trasparenza e di partecipazione democratica all'azione amministrativa alla base dell'istituto dell'accertamento con adesione.

Analoga previsione nel regolamento del Comune di Venezia che, dopo aver affermato all'art. 2 che "l'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione, adeguato a quello della conciliazione giudiziale, non prevede, in via di principio, cause di inammissibilità e di esclusione", tuttavia precisa al successivo art. 4 che esulano dal campo di applicazione dell'istituto le "fattispecie nelle quali l'esistenza dell'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi" dovendosi invece privilegiare il procedimento in esame nella definizione delle posizioni suscettibili di apprezzamento valutativo, dove più utile può risultare l'apporto collaborativo del privato ai fini di una corretta "misurazione" del presupposto impositivo.

Così anche il regolamento del Comune di Roma, che esclude la definizione concordata nei casi in cui l'accertamento è basato su elementi oggettivi fissati dalla legge per la determinazione dell'entrata.

Limitazioni specifiche, non desumibili dalla normativa statale, sono poi previste nei vari regolamenti. Abbastanza comune, e consequenziale alle preclusioni sopra esaminate, risulta la esclusione dell'accertamento con adesione per gli atti di mero controllo formale, finalizzati alla liquidazione e riscossione del tributo (in tal senso il regolamento Comune di Roma, comune di Bologna).

Accanto ad esse è dato poi rinvenire altre ipotesi di esclusione, per la verità abbastanza lontane dallo spirito del d. lgs. 218/97. Così l'art. 1 del regolamento del Comune di Venezia preclude l'accordo in caso di mancata, incompleta, non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio con questionari e simili, rispetto ad atti inequivocabilmente in possesso dell'ufficio stesso; di mancato versamento diretto di un tributo o di una sua frazione o eventuale frazione nel termine previsto, anche quando tale mancanza derivi da errore materiale o di calcolo; di mancata indicazione nei documenti utilizzati per i versamenti diretti di elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue o per l'imputazione della somma versata; preclusa altresì la possibilità di accertamenti parziali.

Nel regolamento del Comune di Napoli si legge invece, in una disposizione di dubbia ragionevolezza, che il contribuente può raggiungere l'accordo solo per alcuni degli anni suscettibili di definizione e non per tutti.

E' interessante poi evidenziare come molti tra i provvedimenti in esame distinguono espressamente l'accertamento con adesione dall'autotutela.

Se l'istituto dell'accertamento con adesione mira alla migliore definizione dell'obbligazione tributaria attraverso l'accordo con il contribuente, l'autotutela è invece finalizzata a rimuovere situazioni di iniquità, il cui il privato è chiamato a

contribuire in misura non conforme alla propria capacità contributiva a causa della illegittimità o infondatezza dell'accertamento effettuato dall'Amministrazione.

Ciò determina in capo all'ufficio un potere – dovere di rivedere senz'altro il proprio operato, a differenza di quanto accade in tema di accertamento con adesione, dove sussiste la facoltà di scelta sul se addivenire o meno all'accordo con il privato sulla base di valutazioni che tengono conto, come costantemente precisato dai regolamenti, del rapporto costi - benefici relativi all'operazione, in particolare nel senso di verificare la fondatezza della pretesa e comparare oneri e vantaggi di una eventuale controversia.

2.2. Il procedimento di definizione concordata.

Quanto al procedimento di formazione dell'accordo, viene mantenuta anche per i tributi locali la duplice possibilità, prevista dal d. lgs. 218/97, di avvio su iniziativa dell'ufficio ovvero del contribuente.

Qualche differenza si rintraccia tuttavia rispetto alla normativa statale circa i presupposti e le modalità di avvio della procedura.

2.2.1. Procedimento ad iniziativa dell'ufficio

In relazione all'*iter* da seguire nei casi in cui l'iniziativa di accordo proviene dall'ufficio, va sottolineata qualche differenza rispetto alla disciplina statale in ordine alle modalità non solo di attivazione, ma anche di svolgimento del contraddittorio tra ufficio e contribuente.

Con riferimento al contenuto dell'invito a comparire, molti regolamenti (si tratta in particolare del regolamento del Comune di Roma, Napoli e Firenze) richiedono un contenuto estremamente ampio, ben più articolato rispetto a quello disciplinato dall'art. 5, d. lgs. 218/97. Se infatti qui si richiede che l'ufficio indichi i periodi di imposta suscettibili di accertamento e giorno e luogo di comparizione, ad essi si aggiunge nei regolamenti sopra menzionati la specificazione degli elementi di fatto e di diritto su cui si fonda la maggiore pretesa dell'Amministrazione, nell'intento di garantire la trasparenza dell'operato degli

uffici e consentire al contribuente una immediata cognizione delle questioni oggetto di accertamento, della loro fondatezza e della convenienza di un accordo con l'Amministrazione. Ed ancora devono essere specificati i benefici di una possibile adesione, e l'avviso che la mancata risposta all'invito determina la preclusione per il contribuente di attivare, di sua iniziativa in un momento successivo, la procedura di accertamento per gli stessi periodi di imposta per i quali è già stato formulato l'invito a comparire.

Ricordiamo inoltre che la normativa del Comune di Bologna esclude espressamente che possano costituire invito a comparire le richieste di chiarimenti, gli inviti a esibire atti e documenti, l'invio di questionari.

Il comune di Napoli ha poi stabilito, con l'evidente intento garantista proprio di ogni termine dilatorio, un arco temporale di almeno 30 gg. tra la comunicazione dell'invito e la data fissata per la comparizione del contribuente, termine peraltro suscettibile, previa richiesta motivata del contribuente, di essere prorogato fino ad altri 30 giorni.

Interessanti puntualizzazioni si rinvencono nei testi in esame anche con riferimento alle modalità di svolgimento del contraddittorio tra ufficio e contribuente. A parte le norme in tema di rappresentanza, facoltativa o obbligatoria, va evidenziata la disciplina del Comune di Roma che, al fine di evitare sterili prosecuzioni del procedimento, prevede all'art. 8 che nel primo incontro venga fissata la data entro la quale deve improrogabilmente concludersi con la firma dell'atto di accertamento con adesione.

2.2.2. Procedimento ad iniziativa del contribuente.

In merito va esaminata la disciplina fornita a livello locale circa i presupposti in presenza dei quali il privato può attivare il contraddittorio con l'ufficio.

Se infatti alcuni regolamenti (così il regolamento del Comune di Firenze) prevedono esplicitamente, riprendendo la disposizione dell'art. 6, d. lgs. 218/97, che l'istanza del contribuente per l'avvio del procedimento possa essere formulata anche a seguito di accessi, ispezioni e verifiche ai sensi della normativa vigente in

materia di tributi locali, analoga possibilità non sembra essere prevista nelle altre discipline.

In alcuni casi tale ipotesi viene soltanto taciuta, ponendosi il dubbio del se possa applicarsi anche in tema di tributi locali la disciplina statale che invece tale possibilità espressamente prevede. In altri casi l'avvio del procedimento già a seguito di accessi, ispezioni e verifiche deve ritenersi invece escluso, visto che l'invio dell'istanza sembra subordinato alla notifica dell'avviso di accertamento da parte dell'ufficio non preceduto da invito a comparire. Così l'art. 4 del regolamento Comune di Venezia; l'art. 12 regolamento Comune di Napoli; così anche l'art. 16 regolamento Comune di Bologna che subordina la efficacia della presentazione dell'istanza da parte del contribuente non solo alla preventiva notifica dell'avviso di accertamento, ma anche, come si è detto in precedenza, ad un suo specifico contenuto, consistente nella indicazione da parte dell'ufficio della "presenza di materia concordabile".

Di segno diverso l'art. 9 regolamento Comune di Roma, dove ci si limita a stabilire che il "procedimento di definizione può essere avviato ad iniziativa del contribuente anche prima della notifica di un avviso di accertamento", facendo sorgere il dubbio che tale possibilità sia consentita al contribuente anche indipendentemente dallo svolgimento di una qualsiasi attività istruttoria da parte dell'ufficio. Una tale eventualità snaturerebbe la funzione dell'accertamento con adesione, che finirebbe con il somigliare ad una sorta di ravvedimento operoso da parte del privato, con i vantaggi però di una determinazione concordata del maggior debito d'imposta e di maggiore riduzione delle sanzioni.

Decisamente da condividere il regolamento del Comune di Roma che, all'art.9, con una disposizione innovativa rispetto alla disciplina statale ed *unicum* tra i regolamenti esaminati, prevede anche per l'istanza del contribuente l'obbligo di motivazione e la completezza di elementi probatori; questo in modo da porre gli uffici in condizione di valutare la fondatezza della proposta di adesione ed evitare l'invio di istanze aventi soltanto una finalità dilatoria dei termini per ricorrere.

2.3. Perfezionamento ed effetti della definizione.

Con riferimento al perfezionamento dell'atto di accertamento con adesione del contribuente da evidenziare che, mentre tutti i regolamenti ammettono in termini generali la possibilità del pagamento rateale, questo viene limitato dal regolamento del Comune di Bologna ai soli importi che superano la soglia dei 5 milioni di lire (art. 19). Modalità particolari di rateizzazione a seconda dell'importo da versare sono contenute nei regolamenti del Comune di Roma e Napoli.

Quanto agli effetti della definizione, posta la generale definitività dell'accordo raggiunto, viene ammesso l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice nelle stesse ipotesi previste dal d. lgs. 218/97. Il regolamento Comune di Venezia tuttavia circoscrive tale possibilità escludendo che si proceda a modifiche o integrazioni dell'atto di adesione quando si faccia riferimento a somme di importo inferiore a £. 50.000.

3. I regolamenti in tema di autotutela

Pochissime le città capoluogo di Regione ad aver adottato una apposita disciplina sull'esercizio dell'autotutela in tema di tributi ed altre entrate comunali.

Laddove tali regolamenti sono stati emanati, si è inteso innanzitutto affermare, ed in modo decisamente incisivo, la funzione dell'istituto, volto ad assicurare una tassazione conforme alle regole dell'ordinamento, definendone l'esercizio tempestivo e corretto "doveroso canone di comportamento per l'ufficio" (così il regolamento del Comune di Bologna).

Con riferimento all'ambito di applicazione dell'istituto, non sono state introdotte limitazioni quanto agli atti che possono essere oggetto di annullamento; anzi il regolamento del Comune di Bologna specifica che suscettibili di autotutela possono essere non solo gli atti di imposizione tipici, ossia avvisi di accertamento e di liquidazione, o di irrogazione di sanzioni, ma in genere tutti gli atti che comunque incidono negativamente sulla sfera giuridica del contribuente, quali il ruolo, gli atti di diniego di agevolazioni tributarie, di diniego di rimborsi, ecc.

Preclusioni all'esercizio dell'autotutela possono poi derivare dal decorso del tempo o da pronunce dell'autorità giudiziaria. Sul punto le disposizioni dei regolamenti esaminati si differenziano tra loro ed introducono limitazioni non contemplate dal legislatore statale.

Se infatti l'art. 68, dpr 27 marzo 1992, n. 287 esclude che gli uffici possano procedere all'annullamento dei propri atti illegittimi o infondati nell'ipotesi in cui sia intervenuto giudicato, il regolamento del Comune di Roma preclude il ricorso all'autotutela qualora sia maturato il termine di prescrizione per il rimborso dell'imposta, mentre ne ammette l'esercizio anche sugli atti divenuti definitivi per mancata impugnazione o in forza di una sentenza meramente processuale passata in giudicato.

Piuttosto generica la disposizione del Comune di Bologna che, dopo aver escluso l'autotutela laddove esiste una sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione, individua una ulteriore causa ostativa nella "circostanza che un atto, per quanto illegittimo, abbia esplicato senza contestazioni i propri effetti per un periodo di tempo adeguatamente lungo e si sia quindi in presenza di situazioni irrevocabili ed esauritesi nel tempo". A rendere più difficile la interpretazione della disposizione è la precisazione che non si incorre nella situazione sopra descritta nei casi in cui l'atto è divenuto definitivo per decorso del termine per ricorrere; in caso di giudicato formale; in pendenza di giudizio; in mancanza di presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

4. I regolamenti in tema di interpello

Ancora più limitata la produzione normativa dei Comuni in materia di interpello.

L'unico testo significativo risulta quello del Comune di Bologna, recante una innovativa disciplina che per molti versi anticipa la formulazione dell'istituto contenuta nell'emanando Statuto del contribuente.

Nessuna limitazione è prevista quanto alle questioni suscettibili di istanza da parte del contribuente; l'interpello, si configura così, almeno per i tributi locali,

non circoscritto alle richieste di parere relative a specifiche e predeterminate questioni, dunque istituto di generale applicazione, così come previsto dall'art. 11 del progetto di legge sullo Statuto del contribuente.

Circa le modalità di svolgimento dell'interpello, il regolamento impone agli uffici di dare risposta scritta e motivata all'istanza del contribuente, non contemplando, in caso di inerzia, la formazione del silenzio – assenso.

Quanto agli effetti della richiesta, si stabilisce che gli atti di imposizione emanati in difformità dalle risposte fornite devono essere rettificati o annullati di ufficio o su istanza del contribuente. Anche sul punto il regolamento in esame innova rispetto alla disciplina statale ed anticipa quanto contenuto nello Statuto del contribuente. Se infatti l'effetto principale dell'interpello disciplinato dalla L. 413/91 è quello dell'inversione della prova in un eventuale giudizio sulla questione oggetto dell'istanza, il disegno di legge sullo Statuto del contribuente prevede la sanzione della nullità per gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanati in difformità della risposta.