



REGIONE SICILIANA
ASSESSORATO DELLE AUTONOMIE LOCALI
E DELLA FUNZIONE PUBBLICA
Dipartimento delle Autonomie Locali
Servizio 4 "Finanza Locale"

Palermo, 16 marzo 2015_____

Prot. n. 3880_____

Oggetto: Linee guida per superare talune criticità del contenzioso tributario.

**Ai Commissari straordinari dei
Liberi Consorzi Comunali
già Province Regionali
LORO SEDI**

**Ai Sindaci e ai Commissari
Straordinari dei Comuni
LORO SEDI**

**A Riscossione Sicilia
Presidente C.T.R. Sicilia
PALERMO**

**Ai Presidenti delle Commissioni Tributarie
Provinciali Siciliane
LORO SEDI**

**All'Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale
PALERMO**

**All'Agenzia delle Entrate
ROMA**

**Al Ministero dell'Economia e delle Finanze
Direzione Generale Contenzioso Tributario
ROMA**

**p.c. Al Dipartimento regionale Finanze
PALERMO**

Nell'attuale contesto di finanza pubblica la riscossione dei tributi dell'ente assume sempre maggiore rilevanza per gli equilibri finanziari degli enti locali e, conseguentemente, per l'effettiva capacità degli stessi enti di erogare efficaci servizi alla popolazione.

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene utile diramare alcune indicazioni operative in materia di procedura del contenzioso tributario, con l'auspicio di contribuire ad una migliore gestione di tali procedimenti.

Nel contenzioso avanti il giudice tributario, infatti, si sono talora manifestate delle anomalie che, potendo incidere in maniera significativa sull'esito dei giudizi, finiscono con il compromettere l'esercizio della potestà impositiva degli enti locali e l'attività di riscossione del pubblico concessionario.

Lo scopo delle presenti linee guida è quello di individuare delle concrete strategie operative, per correggere alcune distorsioni del sistema processuale tributario.

1) MANCANZA DI INTEGRITÀ DEL CONTRADDITTORIO

In qualunque processo, l'integrità del contraddittorio è un principio ineludibile, trasfuso nell'art. 111, comma 2, della Costituzione, ed è espressione del diritto di difesa e del diritto di eguaglianza, consacrati a loro volta nell'art. 24, comma 2, e nell'art. 3 della stessa Costituzione.

Tale fondamentale principio, richiamato anche dall'art. 101, comma 1, del Codice di procedura civile, viene spesso eluso nel processo tributario.

Infatti, secondo un orientamento giurisprudenziale che si allaccia alla sentenza della Suprema Corte di Cassazione - Sezioni Unite del 3 luglio 2007 n. 16412 (fatto proprio dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 51/E del 17 luglio 2008), il contribuente che intenda indirizzare le proprie censure nei confronti sia del concessionario della riscossione (Riscossione Sicilia s.p.a.) che dell'ente impositore (un Comune, nel caso di un tributo locale) può limitarsi a notificare il ricorso introduttivo del giudizio al solo concessionario, dal momento che, in applicazione dell'art. 39 del Decreto Leg.vo 13 aprile 1999, n. 112, questi è obbligato a chiamare in giudizio l'ente impositore, se non vuole rispondere delle conseguenze della lite.

La conseguenza di tale orientamento (cui gran parte delle Commissioni tributarie isolate si sono adeguate) è rappresentata dal fatto che, ove il concessionario della riscossione non abbia chiamato in causa l'ente impositore, quest'ultimo è costretto a subire le conseguenze di un giudizio del quale non è stato parte ed il cui esito avrebbe potuto essere ben diverso, ove lo stesso ente fosse messo in condizione di interloquire.

In presenza dell'omessa chiamata in giudizio da parte del concessionario della riscossione, l'ente impositore ha soltanto la possibilità di attivare un giudizio risarcitorio nei confronti del primo, con tutti i costi e le incognite di una lite dall'esito incerto ed i tempi non brevi di un processo civile.

Va evidenziato altresì che, nella maggior parte dei casi, le censure proposte in ricorso nei confronti dell'ente impositore sono formulate in maniera criptica. In genere il contribuente sviluppa analiticamente i rilievi riguardanti la cartella di pagamento (attinenti per lo più alla sua notifica) e solo alla fine propone la censura riguardante l'inesistenza della pretesa tributaria (per intervenuta decadenza della potestà impositiva; per inesistenza dei presupposti che consentono l'applicazione dell'imposta od altro), formulandola in modo tale da non renderla immediatamente percepibile da parte di un lettore poco attento. Ciò può spiegare la ragione per cui talvolta il concessionario della riscossione omette di effettuare la chiamata in giudizio ex art. 39 del Decreto Leg.vo 13 aprile 1999, n. 112, dell'ente impositore, che nulla sa del ricorso pendente nei suoi confronti.

Alcune Commissioni tributarie hanno cercato di ovviare a tale inconveniente, ordinando al ricorrente di evocare in giudizio l'ente impositore, valorizzando la portata precettiva dell'art. 107 c.p.c. applicabile nel processo tributario in virtù dell'art. 1, comma 2, del Decreto Leg.vo 31 dicembre 1992 n. 546; trattasi tuttavia di orientamento minoritario, che in ogni caso, ha l'inconveniente di prolungare i tempi del giudizio e la conseguente situazione di incertezza in ordine all'esistenza del credito vantato dall'ente impositore.

Per ovviare tale gravissima anomalia del sistema processuale, l'unico rimedio concretamente praticabile è quello di fare obbligo al concessionario della riscossione, appena avuto notificato un ricorso, di trasmetterne comunque copia all'ente impositore, quale che sia contenuto delle censure ivi proposte.

Con questo semplice passaggio procedimentale è l'ente impositore che valuta il contenuto delle censure e che decide se costituirsi o meno in giudizio, senza che tale scelta si affidi – peraltro in maniera del tutto impropria – ad un soggetto terzo (il concessionario della riscossione).

Tale soluzione procedimentale ha degli indubbi vantaggi, in quanto:

- a) affida direttamente all'ente impositore la valutazione dei rilievi proposti dal contribuente, senza alcuna intermediazione del concessionario della riscossione, soggetto del tutto estraneo alle censure attinenti all'esistenza della pretesa tributaria;
- b) consente allo stesso ente impositore di individuare immediatamente la documentazione atta a confutare le tesi del contribuente, laddove una chiamata da parte del concessionario della riscossione effettuata a distanza di anni dalla proposizione del ricorso potrebbe rendere oltremodo difficoltoso il reperimento della documentazione stessa;
- c) consente sempre all'ente impositore di avere immediata contezza dei crediti tributari per i quali sussistono delle contestazioni attinenti non solo all'esistenza della pretesa tributaria, ma anche all'attività di riscossione vera e propria avviata dal concessionario, il che gli permette la corretta quantificazione delle poste attive da riportare in bilancio;
- d) dà corretta attuazione al principio di leale collaborazione tra soggetti pubblici e privati che partecipano alla medesima attività istituzionale.

L'individuazione di un vero e proprio "*obbligo*" per il concessionario di trasmettere copia del ricorso all'ente impositore è una misura organizzativa che l'Amministrazione regionale ben può introdurre nei confronti di Riscossione Sicilia S.p.a., trattandosi di società che, partecipata quasi interamente dalla Regione Siciliana, è concessionaria di un pubblico servizio ed è quindi sottoposta alle direttive dell'Ente concedente.

2) PRODUZIONE DOCUMENTALE TALVOLTA CARENTE E NON CORRETTA AUTENTICA DI COPIE DI ATTI

A - In sede di processo tributario, talvolta gli enti impositori e il concessionario della riscossione, nel costituirsi in giudizio, si limitano a depositare difese scritte, non supportate da adeguata produzione documentale, omettendo in tal modo di fornire la piena prova delle loro allegazioni difensive, con conseguente violazione del principio dell'onere della prova, che incombe sia sull'attore sia sul convenuto.

A seguito dell'abrogazione dell'art. 7, comma 3, del Decreto Leg.vo 31 dicembre 1992 n. 546, disposta dall'art. 3 bis, comma 5, del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005 n. 248, il giudice tributario è stato privato della facoltà di "*ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione*

della controversia", per cui eventuali lacune della produzione documentale non possono essere colmate *iussu judicis*.

Da ciò l'assoluta necessità che, per resistere in giudizio in maniera proficua, sia gli enti impositori sia il concessionario della riscossione devono sorreggere i loro scritti difensivi producendo tutta la necessaria documentazione.

B - Si segnala altresì il fatto che spesso le copie degli atti che si trovano nella disponibilità del concessionario della riscossione (cartelle di pagamento e loro relate di notifica), allorché sono prodotte in giudizio, sono dichiarate conformi all'originale da un funzionario dello stesso concessionario.

In qualche decisione del giudice tributario (cfr. CTP Siracusa, Sez. I, 13 giugno 2013 n. 367-1-13), con la quale sono state richiamate pronunce di altri giudici (Cfr. Corte conti, Emilia Romagna, giurisdiz. 16 febbraio 2004, n. 235; Corte Conti sez. I, 8 maggio 2007 n. 116; Cassazione Penale, VI, 17 marzo 2008, n. 17616; Tribunale Reggio Calabria, Sezione Lavoro, 15 ottobre 2009; Cassazione Penale, VI, 2 luglio 2010 n. 28125; Cassazione Penale, VI, 9 luglio 2010 n. 41307; Cassazione civile, Sezione I, 5 dicembre 2011 n. 25962), è stato ritenuto che un funzionario del concessionario della riscossione deve essere qualificato come pubblico ufficiale ai fini dell'autenticazione delle copie degli atti in suo possesso, atteso che, in base al Decreto Leg.vo 13 aprile 1999 n. 112, il servizio di riscossione mediante ruoli è affidato a concessionari di pubbliche funzioni (art. 2, comma 1), i quali esercitano poteri di natura coattiva di tipo pubblicistico, in virtù dei quali, tra l'altro, possono accedere a dati detenuti da uffici pubblici, hanno potere di rilasciare quietanza dei pagamenti ai contribuenti, sono tenuti alla presentazione del conto giudiziale, sono obbligati al segreto d'ufficio, sono, in estrema sintesi, chiamati ad esercitare tipiche funzioni pubbliche, con tutto ciò che ne consegue, anche ai fini della qualificazione di cui all'art. 357 c.p. e della responsabilità contabile (Cfr. ai fini della responsabilità penale, art. 74 dell'abrogato T.U. 17 ottobre 1922 n. 1401). Trattasi tuttavia di orientamento non univoco, dal quale alcune Commissioni tributarie si sono talvolta discostate.

In presenza di una giurisprudenza non consolidata sul punto e per evitare un'eventuale soccombenza in giudizio per questioni meramente formali, con conseguenti danni per gli enti impositori, è opportuno che il concessionario della riscossione produca in giudizio le copie degli atti in proprio possesso, autenticate nei modi di cui agli art. 18 e seguenti del D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445.

C - Si evidenzia ancora che spesso il concessionario della riscossione, nel costituirsi in giudizio, deposita, unitamente alla relata di notifica dell'impugnata cartella di pagamento, l'estratto del ruolo riguardante l'imposta contestata. Tale produzione documentale è considerata insufficiente sia dal giudice della legittimità che dal giudice di merito (cfr. Cassazione, ord. 30 luglio 2013 n. 18252; C.T.R. Milano 21 giugno 2013 n. 463/14/13), atteso che il contribuente ha il diritto di conoscere il contenuto integrale degli atti che si assumono essergli stati notificati.

Pertanto, per evitare potenziali contestazioni in sede processuale, si rammenta che per fornire la piena prova dell'avvenuta notifica di una cartella di pagamento, è necessaria la produzione in giudizio da parte del concessionario della riscossione non soltanto della copia autenticata della relata di notifica, ma anche della copia autenticata della cartella di pagamento.

3) MOTIVAZIONE DEGLI ATTI IMPOSITIVI

Con l'occasione, si richiama l'attenzione degli enti impositori sulla necessità di motivare adeguatamente gli atti impositivi, indicando in ogni caso:

- le norme applicate;
- i presupposti di fatto e di diritto per l'applicazione dell'imposta, il periodo temporale cui essa si riferisce e l'aliquota di riferimento;
- per le imposte il cui presupposto di applicazione sia la proprietà, il possesso, la detenzione o il semplice utilizzo di un immobile, gli estremi catastali del bene oggetto dell'imposizione.

L'elencazione di cui sopra individua gli elementi essenziali e, ovviamente, non ha carattere esaustivo, per cui il contenuto della motivazione deve essere determinato di volta in volta, in relazione al caso concreto.

La motivazione dell'atto impositivo – la cui necessità è sancita dall'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, al quale si rinvia – pone il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva, in modo tale da metterlo in condizione sia di valutare l'opportunità di agire in giudizio, sia di contestarla adeguatamente, ove la ritenga non legittimamente posta in essere (Cfr. Cassazione Trib. 20 settembre 2013, n. 21564; idem, 7 Maggio 2014, n. 9810).

Una motivazione insufficiente espone l'ente impositore ad una soccombenza in giudizio quasi certa, con conseguente perdita di risorse.

4) RICHIESTA DI TRATTAZIONE CONGIUNTA DEI RICORSI CONNESSI

La proposizione di un ricorso tributario può legittimare la richiesta da parte del ricorrente della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, in applicazione dell'art. 49 del Decreto Leg.vo 31 dicembre 1992 n. 546. Gli effetti della sospensione permangono fino alla data di pubblicazione della sentenza.

In ogni caso, prescindendo dalla domanda cautelare ex art. 44 citato, l'art. 68 dello stesso Decreto Leg.vo n. 546/1992 prevede una riscossione frazionata delle imposte in pendenza del giudizio.

Da ciò consegue che gli enti impositori ed il concessionario della riscossione hanno interesse a definire il giudizio nel minor tempo possibile, al fine di:

- a) avere contezza delle entrate tributarie certe;
- b) riscuotere per intero le somme dovute dal contribuente, ove l'esito del giudizio sia a questi sfavorevole.

Per accelerare la definizione del maggior numero di ricorsi avanti il giudice tributario, è opportuno che gli enti impositori ed il concessionario della riscossione.

- effettuino una ricognizione del contenzioso pendente avanti la stessa Commissione, individuando i ricorsi connessi oggettivamente (ad esempio TARSU garage di più contribuenti dello stesso comune) ovvero soggettivamente (ad esempio TARSU relativa allo stesso contribuente ed allo stesso immobile per anni diversi);
- producano, ai sensi dell'art. 29 del Decreto Leg.vo n. 546/1992, apposite istanze di riunione e di trattazione congiunta dei ricorsi connessi al Presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale; ciò anche in considerazione del fatto che, in base ai vigenti criteri di assegnazione informatica dei fascicoli di causa, i

ricorsi riguardanti lo stesso oggetto spesso risultano assegnati a differenti sezioni interne di una C.T.P. e che la trattazione congiunta dei ricorsi connessi si può concretamente realizzare solo su impulso di parte.

Si segnala l'opportunità che le istanze di prelievo, prodotte in numero pari a quello dei ricorsi dei quali si chiede la trattazione congiunta (per ovvie esigenze organizzative degli uffici giudiziari), siano periodicamente reiterate, fino al loro accoglimento.

Le presenti linee guida non pretendono di essere esaustive delle varie casistiche presenti nel contenzioso tributario; esse vogliono fornire alcune concrete indicazioni operative, per evitare l'ingiusta soccombenza del concessionario della riscossione e degli enti impositori, a causa di un'attività difensiva non sempre efficace.

Si confida nella fattiva collaborazione del concessionario della riscossione e degli enti impositori, per gli evidenti concreti vantaggi che possono derivarne alla finanza pubblica locale.

L'Assessore regionale
per l'Economia
(Dott. Alessandro Baccei)

L'Assessore regionale
per le Autonomie locali e la Funzione pubblica
(Dott. Ettore Leotta)