

Tributi locali

## Il Regolamento per il contrasto all'evasione dei tributi comunali: sì, ma cum grano salis

di Antonio Chiarello - Avvocato tributarista patrocinato in Cassazione

L'art. 15-ter del Decreto Crescita facoltizza gli Enti locali di condizionare il rilascio, il rinnovo e la permanenza di licenze e autorizzazioni ai soggetti esercenti attività commerciali o produttive alla verifica (ed alla regolarizzazione) del corretto versamento dei tributi locali. Il regolamento comunale di adozione deve prevedere e disciplinare puntualmente la procedura tenendo in debito conto sia delle effettive capacità organizzative dell'ente che dell'utilità dello strumento considerando il trend delle irregolarità in merito al pagamento dei tributi comunali.

### La ratio della norma

L'art. 15-ter, D.L. 30 aprile 2019, n. 34 convertito nella Legge 28 giugno 2019, n. 58, intitolato "Misure

preventive per sostenere il contrasto dell'evasione dei tributi locali" così recita:

"Gli Enti locali competenti al rilascio di licenze, autorizzazioni e dei relativi rinnovi, alla ricezione di segnalazioni certificate di inizio attività, uniche o condizionate, concernenti attività commerciali o produttive possono disporre, con norma regolamentare, che il rilascio o il rinnovo e la permanenza in esercizio siano subordinati alla verifica della regolarità del pagamento dei tributi locali da parte dei soggetti richiedenti".

La disposizione sottende ad un duplice obiettivo: il primo, concreto e finalizzato al "convincimento del 'riottoso'" contribuente al versamento del dovuto, ed il secondo, eventuale, di rendere edotto il soggetto passivo delle conseguenze ulteriori, rispetto alle mere misure sanzionatorie tributarie, che potrà patire qualora non sia regolare nel versamento dei tributi locali. L'applicabilità della misura è facoltativa ed è subordinata all'adozione di un preciso regolamento ad opera del Consiglio comunale che, però, non può essere annoverato fra quelli tributari in quanto del tutto estraneo alla regolamentazione secondaria del rapporto di imposta. Pertanto in caso di sua adozione, gli uffici comunali che dovranno applicarlo sono solo quelli competenti al rilascio/rinnovo di licenze, autorizzazioni, concessioni e relativi rinnovi, alla ricezione o alla segnalazione di certificati di inizio attività, le SCIA, uniche o condizionate; mentre il compito degli uffici tributi, sarà solo quello di previa verifica della regolarità dei pagamenti ed, in base alla

puntuale disciplina regolamentare, alla segnalazione delle irregolarità (di propria iniziativa o a seguito di richiesta dell'ufficio comunale competente al rilascio dei provvedimenti amministrativi) ovvero all'attestazione dell'avvenuto adempimento al predetto ufficio preposto. Da qui l'ovvia necessità che il regolamento disciplini in dettaglio la interlocuzione tra i differenti uffici comunali, specie con riferimento alla tempistica e le modalità, così da evitare discrezionalità applicative, dovendo lo strumento, qualora adottato, trovare automatico avvio in presenza delle definite (nel regolamento) fattispecie di irregolarità. È doveroso, quindi, che gli amministratori siano responsabili e consapevoli delle capacità organizzative dei propri uffici ed eventualmente modulare le prescrizioni del regolamento attuativo, in base alle concrete ed effettive possibilità applicative, evitando prescrizioni che la struttura organizzativa (da intendersi nella sua più ampia accezione e quindi non solo del personale, ma anche delle efficienze dei sistemi

informatici, delle modalità gestorie e delle capacità operative) dell'ente non sia in condizioni di assolvere compiutamente alle prescrizioni regolamentari.

### I soggetti destinatari

Quanto ai soggetti destinatari, la norma statale fa esplicito riferimento a quelli svolgenti attività commerciali o produttive. Ne consegue un collegamento diretto tra i tributi e le loro irregolarità con le predette attività, sicché a titolo di esempio un titolare di licenza commerciale che sia inadempiente ai versamenti con riferimento alla TARI della propria abitazione non potrà essere assoggettato alla procedura per detto suo debito di imposta, parimenti per un omesso versamento dei tributi patrimoniali (IMU e TASI) riferiti ad un immobile non utilizzato o destinato all'attività commerciale o di servizi. Un'applicazione piana della norma, facendo esclusivo riferimento al soggetto passivo e quindi alla sua capacità contributiva piena potrebbe determinare delle ingiustificate discriminazioni rispetto a quei soggetti (basti pensare, ad esempio, alle situazioni di comproprietà di immobili) che non svolgenti attività commerciali e di servizi, dovessero trovarsi nella medesima fattispecie di irregolarità nei versamenti. Di contro, non si sottrae alla procedura quel soggetto inadempiente ai versamenti pregressi che richieda un permesso, riferibile ad altro immobile, rispetto a quello a cui la irregolarità tributaria si riferisca, indipendentemente dal fatto che ne conservi o ne abbia perso la soggettività passiva, all'atto della richiesta.

La norma fa riferimento alle attività commerciali o produttive, dovendosi intendere non solo quelle produttive di beni, ma anche di produzione di servizi e quindi anche alle libere professioni.

### La irregolarità nel pagamento dei tributi locali

La definizione dell'irregolarità tributaria deve essere puntualmente ed inequivocabilmente esposta nel regolamento comunale sia con riferimento ai tributi, sia con riferimento alla tempistica e la sua manifestazione, sia, non meno importante, alla misura economica della irregolarità.

L'ovvia premessa è che l'irregolarità sia contestata e cioè sia stato emesso l'atto impositivo e/o di riscossione non rilevando l'irregolarità potenziale intendendosi come tale quella verificata ma che non è stata ancora formalmente contestata al contribuente con la notifica del dovuto atto impositivo. Tale esigenza è insopprimibile per i tributi in autoliquidazione,

mentre per quelli a liquidazione d'ufficio, come ad esempio la TARI, è sufficiente l'emissione dell'atto tipico liquidatorio, che non è l'invito bonario di pagamento ma l'avviso di pagamento debitamente notificato.

Pretendere che si possa dare avvio alla procedura di blocco del rilascio, del rinnovo e della permanenza, solo sul presupposto di un rilevato, ma non ancora formalmente contestato inadempimento tributario, sarebbe fortemente lesivo dei diritti di difesa del soggetto privato contribuente.

Posto che la norma statale fa riferimento oggettivo ampio "alla regolarità del pagamento dei tributi locali" si è dell'avviso che rientrino tutte le pretese tributarie non assolte e quindi non solo all'imposta pura ma anche agli interessi maturati ed alle sanzioni irrogate e quindi per le pretese relative ad avvisi meramente accertativi e non solo per atti impositivi meramente liquidatori. Nulla vieta, però, che l'ente possa limitare la "rilevanza" dell'irregolarità alle sole pretese definitive che trovano fonte in atti impositivi non più impugnabili per decorso del termine o se impugnati decisi con sentenza passata in giudicato. È del tutto ovvio che se la pretesa fosse in contestazione l'eventuale sospensione della sua esecutorietà giudiziale ovvero amministrativa, costituisce un arresto alla procedura.

Quanto ai tributi, si è dell'avviso che l'ente comunale possa considerare l'irregolarità relativa anche ad un solo o ad alcuni dei prelievi comunali di natura tributaria ovvero a tutti. Qualora, si intenda limitare l'applicazione a determinati prelievi, detta opzione deve essere inequivocabilmente esposta nel regolamento comunale. Irrilevante è sul punto l'eventuale affidamento in gestione dell'accertamento e/o della riscossione del tributo a soggetti terzi; in tal caso il soggetto gestore si sostituirà ai compiti dell'ufficio tributi, in tutto o in parte in ragione dell'affidamento, salvo che l'ufficio tributi non sia in grado di poter esso stesso rilevare le irregolarità (basti pensare ai tributi iscritti a ruolo ove la verifica può essere effettuata direttamente dall'ufficio tributi nell'apposito applicativo web dell'Agenzia entrate-riscossione).

Anche la scelta dei periodi di imposta rilevanti, ai fini dell'evidenziazione della "irregolarità" per l'avvio della procedura dovrà essere definita nel regolamento. Si potrà decidere se l'applicazione del regolamento sia riferibile ai periodi imposta a partire dall'anno in cui sia stato adottato e quindi per il futuro così valorizzando la funzione preventiva e dissuasiva della procedura, ovvero anche per i periodi, o per meglio dire per crediti di imposta,

pregressi e non ancora riscossi, così perseguendo anche la finalità di realizzo. Nella definizione di irregolarità “rilevante” per il pregresso rientreranno, quindi, tutte le pretese portate sia dagli atti già emessi sia le pretese relative ad atti oggetto di contestazione giudiziale ovvero definiti con sentenza inoppugnabile e ciò a prescindere dalla annualità di imposta di riferimento. Se fosse in contestazione la prescrizione del credito, la pendenza del giudizio non vi è di ostacolo, salvo sospensione giudiziale (e/o amministrativa) dell’atto riscossivo.

Ma l’esigenza più importante da stabilire nel regolamento è il limite di importo al di sopra del quale si concretizza la “irregolarità rilevante” che non può essere di valore risibile. La procedura è fortemente impattante negli interessi legittimi dei soggetti richiedenti/destinatari del provvedimento amministrativo, potendo influire in alcuni casi anche sull’esercizio della propria attività e quindi anche sulla capacità di produzione di ricavi e reddito. Si è dell’avviso che il limite di importo non possa essere inferiore ad almeno € 1.000,00/2.000,00 per tributo e/o per annualità, quale soglia di ragionevolezza e certamente non potrà essere quello minimale previsto dalla Legge n. 296/2006. Non solo ma è possibile stabilire una soglia differente a seconda che la pretesa sia esternata in atti impositivi ovvero in atti di riscossione coattiva che si fondano su titoli definitivi. Si potrà considerare “non rilevante” o “non più rilevante”, quella irregolarità oggetto di regolarizzazione in base agli strumenti previsti dal regolamento delle entrate comunali o dello specifico tributo, cosicché una rateazione in corso d’opera non realizza la “irregolarità rilevante” in costanza di tempestività e regolarità dei versamenti alle relative scadenze, così come la possibilità di aderire al ravvedimento operoso non essendo ancora perenti i termini (di legge o per regolamento se più favorevoli) per la regolarizzazione.

Non si ritiene che in questo regolamento possano essere introdotte delle misure ed incombenze più gravose di quelle già previste nei precisi regolamenti comunali, ovvero dal concessionario nazionale in caso di iscrizione a ruolo, per l’accesso alla rateazione, come ad esempio la produzione di fidejussione bancaria o assicurativa, ovvero di introdurle se mancanti. Semmai dovranno essere gli altri regolamenti comunali (delle entrate o del prelievo) ad essere eventualmente aggiornati. Giova sul punto, infatti, rammentare che l’applicabilità del regolamento sul “blocco delle licenze” è soggettivamente limitato alle attività commerciali e di produzione,

escludendo quindi i comuni cittadini non esercenti le predette attività, sicché non si comprende perché questi ultimi soggetti in caso di rateazione debbano osservare degli *incumbenti* e oneri diversi o meno gravosi, rispetto ai soggetti le attività commerciali e di produzione, così ingenerando delle discriminazioni, perché il regolamento *ex art. 15-ter* del Decreto Crescita non è un regolamento sul rapporto di imposta.

### La disciplina della procedura

Lo scopo della procedura oltre che dissuasivo della condotta di irregolarità è anche quello di determinare il soggetto inadempiente all’assolvimento del pagamento del dovuto, al fine di evitare l’ostacolo al rilascio della licenza, autorizzazione, concessione e dei relativi rinnovi ed anche la permanenza del titolo già rilasciato. Le situazioni che possono verificarsi sono quindi quelle della richiesta iniziale, del rinnovo e della permanenza in esercizio.

In via di prima richiesta ovvero di rinnovo, la sussistenza della “irregolarità rilevante” non consente il rilascio della licenza, autorizzazione, concessione ecc. Trattasi di condizione ostativa al il rilascio del titolo richiesto fino a quando “l’irregolarità” rilevante, non verrà meno. Per questa fattispecie il regolamento comunale dovrà prevedere i tempi e le modalità della richiesta dell’ufficio preposto al rilascio al competente ufficio tributi (o al concessionario per i tributi affidati se non direttamente rilevabile dall’ufficio tributi) dell’attestazione di regolarità. I tempi di interlocuzione devono essere molto ridotti per non arrecare pregiudizio al soggetto richiedente in regola con i versamenti dei tributi comunali. Il regolamento comunale potrà anche prevedere che il soggetto istante e legittimato, possa previamente richiede al competente ufficio tributi l’attestazione di regolarità, così restringendo i tempi per il rilascio del provvedimento autorizzatorio. È comunque obbligo dell’ufficio preposto prima del formale rilascio del titolo avere conferma dall’ufficio tributi dell’insussistenza di “irregolarità” sopravvenute rispetto alla data di rilascio dell’attestazione di regolarità.

Ben più complessa è la fattispecie riferita alla permanenza in quanto, in tal caso, non vi è alcuna domanda del soggetto che dia avvio alla verifica di regolarità. Ci troviamo di fronte ad una morosità sopravvenuta rispetto alla data del rilascio o del rinnovo, per cui l’avvio del procedimento deve essere a cura dell’ente locale. Il regolamento dovrà quindi stabilire le tempistiche e le modalità di interlocuzione tra gli uffici comunali interessati, stabilendo delle comunicazioni

periodiche di modo che siano in tempi ristretti evidenziate le situazioni di “irregolarità”. Il regolamento dovrà prevedere anche i tempi e modi per la comunicazione formale dell’avvio del procedimento al contribuente “moroso”, assegnandogli un termine congruo (non meno di gg. 30) per regolarizzare la propria posizione. Decorso il termine infruttuosamente, entro i termini previsti nel regolamento si potrà sia prevedere la revoca della licenza, autorizzazione o concessione, ovvero emettere ad ulteriore stimolo per il contribuente, un provvedimento di sospensione del titolo per un periodo prefissato nel regolamento, termine entro il quale il contribuente moroso potrà provvedere alla regolarizzazione interrompendo, così, la sospensione e scongiurando la revoca del provvedimento autorizzatorio.

È altresì opportuno, a seconda della scelta effettuata sulla rilevanza della irregolarità (futura o pregressa), che il regolamento disciplini il periodo di prima applicazione specie per le situazioni pregresse prevedendo che entro un termine prefissato dall’entrata in vigore del regolamento comunale, vi sia quella interlocuzione tra gli uffici comunali, specie per le fattispecie di iniziativa di ufficio per morosità sopravvenute al rilascio del provvedimento autorizzatorio.

## Conclusioni

Le sopra esposte brevi note di commento non sono esaustive delle varie problematiche che con l’adozione del “regolamento sul blocco” si potrebbero presentare, specie sotto il profilo della ragionevolezza

della definizione di “irregolarità rilevante” e dell’eventuale azione risarcitoria che in caso di errori o abusi, il soggetto privato potrebbe avanzare nei confronti dell’ente.

In un’ottica di sempre più spinta *compliance* fiscale, l’adozione del regolamento appare come un distinguere tra buoni e cattivi contribuenti, prevedendo sostanzialmente un’ulteriore misura sanzionatoria (per i “cattivi” contribuenti) rispetto a quelle proprie tributarie, della quale non se ne avvertiva la necessità. Ad ogni buon conto, la decisione dell’Organo politico presuppone responsabilità e consapevolezza, non solo per l’impatto sui soggetti privati eventuali destinatari della “procedura di blocco” ma principalmente sulle capacità strutturali per rendere efficace lo strumento, perché una volta adottato deve essere rettammente e prontamente applicato. Limitarsi alla sola adozione del regolamento per poi non applicarlo per inadeguatezze strutturali non è certo quella che si può definire *best practice*.

Particolare attenzione dovrà essere rivolta alle pretese *sub iudice* atteso che la semplice adozione del regolamento rafforzerà le istanze di sospensione giudiziale, specie nel grado di appello ove è sufficiente la sussistenza del danno grave ed irreparabile e non anche del *fumus boni iuris* come per il giudizio di prime cure. Non solo ma ancor maggiore attenzione dovrà essere rivolta anche alle notifiche degli atti impostivi/riscossivi in quanto la prognosi di irregolarità dell’ufficio tributi non può non previamente verificare la loro avvenuta regolare ed efficace notifica.