Formazione IFEL per i Comuni

Ciclo formativo 2017

Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali
ANUTEL
Equità Fiscale per il Cittadino

# Tributi comunali: l'attività accertativa e la riscossione

Luigi Giordano

San Marco Evangelista (CE)

28 giugno 2017

IFEL
Fondazione ANCI

Tributi comunali: l’attività accertativa e la riscossione

di Luigi Giordano

*La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a San Marco Evangelista (CE) il 28 giugno 2017.*

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di: ANUTEL.

# Tributi comunali: l’attività accertativa e la riscossione

Luigi Giordano

San Marco Evangelista (CE)

28 giugno 2017

INDICE

**L’attività accertativa ed il sistema sanzionatorio / 5**

**La notifica dell’atto di accertamento/ 14**

**La riscossione volontaria e coattiva/ 16**

# L’attività accertativa ed il sistema sanzionatorio

## Le fonti

L’attività accertativa ed il sistema sanzionatorio trovano le fonti nei seguenti provvedimenti:

- la Costituzione;
- lo statuto dei diritti del contribuente;
- il “mini testo unico” disciplinato dalla legge n. 296 del 2006;
- il sistema sanzionatorio come disciplinato dal decreto legislativo n. 472 del 1997;
- l’autotutela
- la potestà regolamentare.

## La Costituzione

Le norme della costituzione che interessano il sistema sanzionatorio sono contenute negli artt. 3, 23, 24, 53 e 97.

In particolare, l’articolo 3 diciplina il principio di uguaglianza e dispone che tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge.

Il successivo art. 23 disciplina la riserva di legge e prevede che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

L’art. 24 disciplina il diritto alla difesa e dispone che tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi e che la difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.

L’art. 53 disciplina la capacità contributiva e prevede che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva e che il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

Infine, l’art. 97 disciplina il buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione e dispone che i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l’imparzialità dell’amministrazione.

In applicazione dei predetti principi costituzionali la lotta all’evasione ed all’elusione deve tendere all’allargamento della base imponibile e alla riduzione della pressione fiscale procapite

## Lo statuto dei diritti del contribuente

Lo statuto dei diritti del contribuente (approvato con la legge 27 luglio 2000, n. 212) contiene numerose disposioni alle quali l’attività di accertamento deve soggiacere.

In particolare, l’art. 1 dispone che le disposizioni dello statuto, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali. Inoltre lo stesso art. 1 prevede anche che l’adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

Il successivo art. 2, invece, stabilisce che le leggi tributarie devono menzionare l’oggetto nel titolo e che le leggi che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario; infine, la norma stabilisce che le disposizioni modificative di leggi tributarie devono riportare il testo conseguentemente modificato.

Il successivo art. 3, invece, stabilisce che le disposizioni tributarie non possono essere retroattive ad eccezione delle norme di interpretazione autentica e che per i tributi periodici, le modifiche si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle modifiche. Inoltre, la norma prevede che le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti con scadenza anteriore al 60°giorno della loro entrata in vigore e che i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti non possono essere prorogati.

Il successivo art. 4 stabilisce che non si può disporre con decreto legge l’istituzione di nuovi tributi né prevedere l’applicazione di tributi esistenti ad altri soggetti.

Il successivo art. 5 stabisce che l’amministrazione finanziaria deve portare a conoscenza tutte le circolari e le risoluzioni emanate e deve assumere idonee iniziative per consentire la conoscenza della disposizioni legislative ed amministrative in materia tributaria.

Il successivo art. 6 stabilisce che l’amministrazione finanziaria deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l’irrogazione di una sanzione e deve assicurare l’effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. Lo stesso art. 6 prevede che i modelli di dichiarazione, le istruzioni ed ogni altra comunicazione devono essere messi a disposizione dei contribuenti in tempi utili, devono essere comprensibili anche ai contribuenti privi di conoscenze in materia tributaria e devono permettere ai

contribuenti di adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli. Infine, la norma dispone che al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente.
Il successivo art. 7 stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria devono essere motivati, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Sul punto si ricorda che l'atto impositivo ha la duplice funzione di constatare in concreto l'esistenza dell'obbligazione tributaria e di determinarne la misura e, pertanto, non può essere considerato una *provocatio ad opponendum*. La motivazione dell'atto impositivo, infatti, deve avere la duplice finalità di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nella eventuale fase contenziosa successiva e di consentire al contribuente l'esercizio giudiziale del diritto di difesa di fronte alla maggior pretesa fiscale. Occorre quindi evitare il vizio di motivazione generica o solo apparente.
Lo stesso art. 7 stabilisce anche che se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. Sul punto si ricorda che la Suprema Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 30 giugno 2010, n. 15470) ha affermato che devono essere allegati solo gli atti non conosciuti e non altrimenti conoscibili dal contribuente, inoltre (Corte di Cassazione, sez. trib., 24.11.2004, n. 22197) mon è necessario allegare le delibere tariffarie e regolamentari in quanto, essendo atti a contenuto normativo, se ne presuppone la conoscenza legale da parte del contribuente; inoltre le delibere non costituiscono la motivazione dell'accertamento ma ne rappresentano il presupposto giuridico, ne consegue che, anche sotto il profilo letterale, ad esse non risulta applicabile l'art. 7 della legge n. 212 del 2000 che attiene per l'appunto alla motivazione degli atti impositivi. Sempre la Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4683) ha anche affermato che nell'avviso di accertamento non è necessario menzionare la delibera di designazione del funzionario responsabile. Deve presumersi, invero, che l'esercizio della potestà impositiva avvenga nel rispetto dei presupposti di legge, incombendo sul contribuente, che intende muovere contestazioni al riguardo, l'onero di dedurre e provare l'eventuale assenza o illegittimità della delibera medesima e che (Corte di Cassazione, sez. trib., 10 febbraio 2012, n. 1944) non comporta il difetto di motivazione la mancata allegazione all'avviso di accertamento dell'ICI della delibera di fissazione dei valori di riferimento delle aree edificabili. Infine, si ricorda che la Corte (Corte di Cassazione, 28 febbraio 2014, n. 4826) ha anche affermato che la cartella di pagamento successiva alla notifica degli avvisi di accertamento è valida anche se contenente una motivazione sintetica, in quanto il diritto alla difesa del contribuente è comunque tutelato dalla motivazione dettagliata degli avvisi di accertamento.
Sempre l'art. 7 della legge n. 212 del 2000 stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato; il responsabile del procedimento; l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela e le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili. Sul punto la Suprema Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 26 giugno 2009, n. 15143) ha affermato che la cartella di pagamento senza l'indicazione del termine entro il quale il contribuente può opporsi e dell'organo al quale presentare il ricorso è comunque valida. Infatti, «*La mancata indicazione nell'atto amministrativo del termine di impugnazione e dell'organo dinanzi al quale può essere proposto ricorso, non inficia la validità dell'atto ma comporta sul piano processuale il riconoscimento della scusabilità dell'errore in cui sia eventualmente incorso il ricorrente, con conseguente riammissione in termini per l'impugnativa, ove questa sia stata proposta tardivamente*» e ancora (Corte di Cassazione, sez. trib., 04 febbraio 2010, n. 2583) che il riferimento generico al decreto legislativo n. 546 del 1992 "per il contenzioso si applicano le disposizioni del titolo secondo del decreto legislativo n. 546 del 1992" non è legittimo, in quanto il Comune deve trasmettere specifiche conoscenze da condensare nella clausola d'impugnazione.
Infine, l'art. 7 stabisce anche che sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.
Il successivo art. 8 stabilisce che l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione, che è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario, che le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile, che l'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata e che l'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.
Il successivo art. 9 stabilisce che il Ministro delle finanze, con decreto da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rimette in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore e che con proprio decreto il Ministro delle

finanze può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili.
Il successivo art. 10 stabilisce che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede, non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa e che le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria.

## Il mini testo unico del 2006

La legge 27 dicembre 2006, n. 296 ha introdotto un mini testo unico delle disposioni relative all'attività accertativa con norme contenuti nei commi da 161 a 168 dell'art. 1.
In particolare, il comma 161 disciplina la tipologia degli atti impositivi prevedendo l'avviso di accertamento per omesso o parziale versamento, l'avviso di accertamento per infedele dichiarazione e l'avviso di accertamento per omessa dichiarazione.
Circa la tipologia di atto da utilizzare, si ricorda che in ipotesi di omissione della presentazione della dichiarazione per più annualità la Suprema Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 16 gennaio 2009, n. 932) ha affermato che il Comune può irrogare la sanzione per omessa denuncia anche per tutte le annualità successive alla prima e non applicare detta sanzione alla prima annualità e la sanzione per omesso versamento alle annualità successive. L'omissione della dichiarazione (per le diverse annualità), infatti, è una violazione "persistente" fino a quando non si pone fine alla stessa con la presentazione, seppur tardiva, della dichiarazione. La "presunzione della ripresentazione" della dichiarazione per le annualità successive, trova applicazione limitatamente ai casi in cui la dichiarazione sia stata presentata.
Sempre la Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 14 aprile 2010, n. 8849) ha anche affermato che l'obbligo di denuncia "non cessa allo scadere del termine fissato dal legislatore con riferimento all'inizio del possesso (omissis) ma permane finché la dichiarazione (o denuncia) non sia presentata e determina, per ciascun anno di imposta, una autonoma violazione. È infatti errato ritenere che la violazione dell'obbligo di denuncia abbia natura istantanea, ovvero si esaurisca con la mera violazione del primo termine dettato a tal fine dal legislatore, in forza della considerazione che la disposizione in esame produce effetto (in mancanza di variazioni) anche per gli anni successivi, in quanto è ovvio che tale effetto (cosiddetta ultrattività della dichiarazione) possa solamente verificarsi in presenza di una dichiarazione, e non in assenza della stessa. Per cui, ove detta dichiarazione (o denuncia) sia stata omessa in relazione ad una annualità di imposta, detto obbligo non viene meno in relazione alla annualità successiva, sicché la sanzione può essere evitata solo con la presentazione di una denuncia valida anche ai fini della annualità considerata. Ne consegue che in assenza dichiarazione ogni annualità di imposta deve essere gravata della sanzione per omessa dichiarazione.
In ipotesi di mancata indicazione di un solo immobile, invece, la stessa Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 16 gennaio 2009, n. 932) ha affermato che la mancata indicazione di un immobile in dichiarazione ICI è sanzionata come omessa dichiarazione (sanzione dal 100 al 200% dell'imposta dovuta) e non come infedele dichiarazione (dal 50 al 100%). L'omissione, infatti, non attiene all'assenza del documento (dichiarazione) bensì delle singole unità immobiliari da dichiarare. Ogni immobile deve essere singolarmente dichiarato.
Circa la notifica degli atti impositivi, il ricordato comma 161 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 dispone che la notifica può essere eseguita anche (in forma semplificata) a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento.
L'atto impositivo deve essere motivato e notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati; entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie.
Circa la possibilità di rettifica dell'avviso di accertamento oltre il termine decadenziale purché l'accertamento sia stato notificato entro detto termine, la Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26650) ha affermato che se un atto impositivo viene notificato entro il termine decadenziale previsto e successivamente, oltre detto termine, lo stesso viene rettificato, la rettifica non può essere impugnata per decadenza del potere impositivo, in quanto l'atto rettificato è stato notificato in tempo. "Se così non fosse, nessun ente impositore accoglierebbe mai in autotutela una legittima richiesta di riduzione del carico fiscale, per non andare incontro ad una eccezione di decadenza. Quindi, gli atti di rettifica che riducono l'originario carico fiscale, su richiesta del contribuente, ben possono essere notificati oltre il termine di decadenza".
La stessa Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26650), circa la possibilità in sede di rettifica dell'avviso di accertamento di inserire immobili non presenti nell'accertamento originario, ha

affermato che se si notifica un avviso di accertamento entro il termine decadenziale previsto e successivamente (oltre il termine decadenziale) lo si rettifica, non è possibile inserire nella rettifica nuovi immobili non presenti nell'originario avviso; il tutto anche se la rettifica, compreso i "nuovi" immobili, risulta essere di importo inferiore a quello dell'atto rettificato.
Il successivo comma 162 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 stabilisce che gli avvisi di accertamento devono riportare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche; inoltre, se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.
Gli avvisi devono contenere l'indicazione: dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato; del responsabile del procedimento; dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; delle modalità, del termine e dell'organo giurisdizionale cui è possibile ricorrere; del termine di 60 giorni entro cui effettuare il relativo pagamento.
Infine, gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo.
Il successivo comma 163 dispone che nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.
Mentre il comma 164 prevede che il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di 5 anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione; l'ente locale provvede ad effettuare il rimborso entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza.
Il successivo comma 165 stabilisce che la misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili e interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento.
Il successivo comma 166 prevede che il pagamento dei tributi locali deve essere effettuato con arrotondamento all'euro per difetto se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo.
Mentre il comma 167 stabilisce che gli enti locali disciplinano le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali.
Infine, il comma 168 prevede che gli enti locali, nel rispetto dei principi posti dall'articolo 25 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabiliscono per ciascun tributo di propria competenza gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi. In caso di inottemperanza, si applica la disciplina prevista dal medesimo articolo 25 della legge n. 289 del 2002 (€ 12,00).

## Il sistema sanzionatorio

Il sistema sanzionatorio è disciplinato, per quanto qui interessa, dalle disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.
In particolare, l'art. 2 dispone che la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione e che la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi.
Il successivo art. 3 prevede che nessuno può essere assoggettato a sanzione se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione, che nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto che secondo una legge posteriore non costituisce violazione punibile, che se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue ma non è ammessa la ripetizione di quanto già pagato e che se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.
Il successivo art. 4 prevede che non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere.
Il successivo art. 5 stabilisce che per colpevolezza deve intendersi volontà colpevole quindi elemento soggettivo della violazione tributaria e che per il legislatore tributario è sufficiente la sola esistenza della volontà colpevole per riferire la violazione al soggetto che ha posto in essere la condotta: azione od omissione, a prescindere che detta volontà colpevole si sia manifestata nelle forma di dolo (volontarietà dell'azione o della omissione) o colpa grave (l'imperizia o negligenza del comportamento indiscutibili).
In caso di autore materiale diverso dal contribuente, il soggetto che ha commesso la violazione risponde nei limiti di € 51.645 se la violazione è stata commessa senza dolo o colpa grave e l'autore non ne ha tratto un vantaggio personale.
Il successivo art. 6 dispone che non è punibile chi commette la violazione per errore non determinato da colpa, per obiettive condizioni di incertezza, per l'indeterminazione delle richieste o dei modelli, per ignoranza inevitabile, per pagamento non effettuato per fatto denunciato all'autorità giudiziaria ed

addebitabile esclusivamente a terzi, per forza maggiore o per violazioni che non arrecano pregiudizio all'attività di accertamento e non incidono sulla base imponibile, sull'imposta e sul versamento.
Circa i criteri di determinazione della sanzione, l'art. 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997 dispone che bisogna avere riguardo: alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente; all'opera da lui svolta per eliminazione o attenuazione le conseguenze; alla sua personalità (desunta anche dai suoi precedenti fiscali) e alle condizioni economiche e sociali.
La norma stabilisce anche che salvo i casi di sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione, la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole (violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità) non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17 del decreto legislativo n. 472 del 1997 o in dipendenza di adesione all'accertamento, di mediazione e di conciliazione.
Il successivo art. 8 prevede che la sanzione non è trasmissibile agli eredi.
Mentre l'art. 9 dispone che quando la violazione è commessa da più persone ognuno risponde della sanzione e che in caso di coobligazione è irrogata una sola sanzione ed il pagamento eseguito da uno dei soggetti libera tutti gli altri, salvo il diritto al regresso.
Il successivo art. 10 dispone che risponde direttamente della violazione chi si avvale di persone incapace di intendere e di volare anche transitoriamente, chi induce altri in errore incolpevole e chi costringe altri a commettere la violazioni con violenza o minaccia.
Il successivo art. 12 disciplina il cumulo giuridico stabilendo che in ipotesi di concorso materiale (con una sola azione o omissione si violano più disposizioni anche relative a tributi diversi - es.: omessa annotazione dei ricavi ai fini Ire, Ires o Irap), di concorso formale (con più azioni o omissione si commettono più violazioni formali (es.: omessa indicazione del codice fiscale) e di continuazione (con più azioni o omissioni si pregiudica o si tende a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo) si irroga la sola sanzione prevista per la violazione più grave aumentata da un quarto al doppio. Quando le violazioni rilevano ai fini di più tributi , la sanzione più grave si aumenta di un quinto e sul risultato ottenuto si applica l'aumento da un quarto al doppio .
Il comma 5 dello stesso art. 12 dispone che quando si commettono violazioni della stessa indole in periodi di imposta diversi, la sanzione base è aumentata dalla metà al triplo; se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento e che se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.
Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla contestazione della violazione.
In ogni caso la sanzione non può essere superiore a quella risultante dal cumulo materiale.
Il successivo art. 14 prevede che in ipotesi di cessione di azienda la responsabilità solidale fra cessionario e cedente per le violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti e quelle già irrogate e contestate. L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.
Il successivo art. 15 dispone che in ipotesi di trasformazione, fusione e scissione di società, la società o l'ente risultante dalla trasformazione o dalla fusione, anche per incorporazione, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse relativi al pagamento delle sanzioni. Nei casi di scissione anche parziale di società od enti, ciascuna società od ente è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute per violazioni commesse anteriormente alla data dalla quale la scissione produce effetto.
Il procedimento di irrogazione delle sanzioni, per sanzioni non collegate al tributo, è disciplinato dal successivo art. 16. La norma prevede che l'atto di contestazione deve indicare, a pena di nullità, i seguenti elementi: i fatti attribuiti al trasgressore; gli elementi probatori; le norme applicate; i criteri che l'ente ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e la loro entità e le possibili scelte per il trasgressore e l'organo competente per la impugnazione immediata.
Entro il termine per proporre ricorso il trasgressore e gli obbligati possono: impugnare l'atto di contestazione; definire l'atto di contestazione (la sanzione irrogata è ridotta ad 1/3) ovvero presentare deduzioni difensive entro un anno l'ente emette, a pena di decadenza, l'atto di irrogazione della sanzione motivato, a pena di nullità, anche in ordine alle deduzioni presentate. L'atto di irrogazione della sanzione può essere definito con la riduzione ad 1/3.
Il successivo art. 17, invece, disciplina il caso di irrogazione di sanzioni collegate al tributo prevedendo che la sanzione è irrogata contestualmente all'avviso di accertamento. Il trasgressore può: impugnare l'atto ovvero definire l'atto con il pagamento della sanzione ridotta ad 1/3 (eccetto i casi di omesso, parziale o tardivo versamento).
Il successivo art. 19 dispone che in pendenza del processo di primo grado l'ente può riscuotere coattivamente il tributo e gli interessi per intero, ma non le sanzioni. Ai sensi dell'art. 68 del decreto legislativo n. 546 del 1992:

- dopo la sentenza di primo grado :
    - se il ricorso è respinto: l'ente può riscuotere i 2/3 delle sanzioni ma la Commissione regionale può sospendere l'esecuzione delle sanzioni;
    - se il ricorso è parzialmente accolto: l'ente può riscuotere le sanzioni per l'intero ammontare indicato in sentenza, nel limite dei 2/3 dell'irrogato;
    - se il ricorso è totalmente accolto: l'ente non può riscuotere le sanzioni;
- dopo la sentenza di secondo grado :
    - se il ricorso è respinto: l'ente può riscuotere interamente le sanzioni;
    - se il ricorso è parzialmente accolto: l'ente può riscuotere le sanzioni per ammontare indicato in sentenza;
    - se il ricorso è totalmente accolto: l'ente non può riscuotere le sanzioni e deve restituire quanto indebitamente riscosso.

Il successivo art. 21 stabilisce che costituiscono sanzioni amministrative accessorie: l'interdizione, per una durata massima di sei mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati; l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, per la durata massima di sei mesi; l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione, per la durata massima di sei mesi e la sospensione, per la durata massima di sei mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c).
Il successivo art. 22 disciplina ipoteca e sequestro conservativo. Il presupposto è aver notificato l'atto di irrogazione della sanzione o contestazione della violazione e vi sia fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito. Il procedimento prevede: l'istanza motivata al presidente della CTP; la richiesta di iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei suoi obbligati in solido; la richiesta di autorizzazione a procedere, a mezzo ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei beni; le parti interessate, entro 20 giorni, possono depositare memorie e documenti difensivi e la CTP decide con sentenza.
Il successivo art. 23 stabilisce che il rimborso vantato dal trasgressore o da i soggetti obbligati può essere sospeso se è stato notificato l'atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo; la sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria; in presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito; il provvedimento di sospensione del rimborso deve essere notificato alla parte. E' possibile l'impugnazione innanzi alla CTP .

## Gli istituti premiali

Gli istituti premiali possono così riassumersi:

- il ravvedimento operoso;
- la definizione agevolata;
- l'accertamento con adesione;
- la conciliazione giudiziale.

Il ravvedimento operoso è disciplinato dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.
Si applica in ipotesi di mancata contestazione della violazione e nel caso in cui non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidamente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.
Con il ravvedimento operoso bisogna regolarizzazione la violazione attraverso il pagamento del tributo, il pagamento degli interessi ed il pagamento della sanzione (ancorché in misura ridotta).
Il ravvedimento operoso si perfeziona con il pagamento sia del tributo sia degli interessi sia della sanzione; sul punto la Suprema Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 09 giugno 2011, n. 12661) ha affermato che il pagamento parziale non perfeziona il ravvedimento e, quindi, è applicabile la sanzione "intera" e che (Corte di Cassazione, sez. VI, ordinanza 8 agosto 2012, n. 14298) l'errato calcolo e versamento degli interessi non perfeziona il ravvedimento e, quindi, è applicabile la sanzione "intera" ed il recupero degli interessi non versati. A nulla rileva l'entità dell'importo non versato ed il richiamo ai principi di tutela ed affidamento della buona fede, previsti dall'art. 10 della legge n. 212 del 2000, dimostrando che si è trattato di un mero errore di calcolo e che era palese la volontà di ricorrere al ravvedimento operoso.
Il "premio" previsto dal ravvedimento operoso è rappresentabile con la seguente tabella:

| | **Entro 30 gg.** | **Entro il 90° giorno successivo al termine per la dichiarazione ovvero entro 90 giorni** | **Entro il termine per la dichiarazione ovvero entro un anno se non è prevista la dichiarazione periodica** | **Entro 90 gg.** |
|---|---|---|---|---|
| Omesso/parziale versamento | 1/10 del minimo (1/10 del 15% pari al 1,5%) | 1/9 del minimo (1/9 del 15% pari al 1,67%) | 1/8 del minimo (1/8 del 30% pari al 3,75%) | |
| Omessa dichiarazione | | | | 1/10 del minimo (1/10 del 100% pari al 10%) |

La definizione agevolata, invece, è disciplinata dagli artt. 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.
L'istituto s i applica in ipotesi di definizione entro il termine per la proposizione del ricorso e di rinuncia alla proposizione del ricorso.
Il contribuente deve pagare entro il termine previsto per la proposizione del ricorso il tributo richiesto, gli interessi richiesti e la sanzione irrogata ridotta; non è necessaria la sottoscrizione di un atto di adesione ma rileva il comportamento concludente ossia il pagamento.
L'istituto si perfeziona pagamento sia del tributo sia degli interessi sia della sanzione.
La definizione agevolata non si applica in ipotesi di omesso o parziale versamento.
Il "premio" previsto dalla definizione agevolata consiste nella riduzione ad un terzo della sanzione irrogata.
L'accertamento con adesione è disciplinato dagli artt. 2, 3 e 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 e si applica ai tributi comunali esclusivamente se l'Ente ha recepito (con proprio regolamento) l'istituto.
L'accertamento con adesione si applica in presenza di "materia concordabile" e di rinuncia alla proposizione del ricorso.
L'istituto prevede la sospensione per 90 giorni del termine per la proposizione del ricorso; se non si raggiunge l'accordo nei novanta giorni, il termine ricomincia a decorrere non dalla data del mancato accordo bensì dalla scadenza dei novanta giorni. Ad esempio se l'atto impositivo è notificato il 2 gennaio e il contribuente presenta l'istanza di accertamento con adesione il 5 febbraio, il termine per proporre il ricorso è il 1° giugno (60 + 90 giorni) e ciò anche se il verbale di mancato accordo viene stipulato il 3 marzo (cioè prima della scadenza dei 90 giorni). I 60 giorni, cioè, ricominciano a decorrere dal compimento del novantesimo giorno dalla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione e non dal mancato accordo (Corte di Cassazione, sez. trib., 12 luglio 2006, n. 15812).
L'accertamento con adesione non è impugnabile né intrigabile o modificabile. L'accertamento con adesione è «intoccabile». Una volta fissato l'importo da pagare, infatti, non possono essere impugnati dal contribuente né l'atto impositivo iniziale né l'accordo con il fisco né l'ufficio che integrarlo o modificarlo (Corte di cassazione, sez. trib., 30 aprile 2009, n. 10086).
Non si ha diritto alla ripetizione. L'accertamento con adesione una volta definito (con il pagamento) non è più ritrattabile ed il contribuente non può presentare istanza di rimborso (Corte di cassazione, sez. trib., 06 ottobre 2010, n. 20732)
Il procedimento può essere avviato d'ufficio ovvero ad iniziativa di parte, prima ovvero dopo la notifica dell'avviso di accertamento.
Il contribuente deve sottoscrivere l'accordoe pagare, entro 20 giorni dalla stipula dell'atto di accertamento con adesione il tributo rideterminato, gli interessi rideterminati e il minimo edittale della sanzione ridotto.
L'istituto è valido solo in presenza di accordo. L'accertamento con adesione è valido soltanto se sottoscritto dal funzionario e dal contribuente, a nulla rileva l'avvenuto pagamento. Ne consegue che il pagamento di quanto pattuito tra l'ufficio e il contribuente senza che, però, sia stato sottoscritto l'accordo non perfeziona l'accertamento con adesione (Corte di Cassazione, 28 giugno 2006, n. 14945).
L'istituto si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo e pagamento sia del tributo sia degli interessi sia della sanzione.
L'istituto non si applica in ipotesi di omesso o parziale versamento e di presenza di elementi certi/incontrovertibili.
Il "premio" previsto dall'accertamento con adesione consiste nella riduzione ad un terzo del minimo edittale previsto per la violazione.
La conciliazione giudiziale, infine, è disciplinata dagli artt. 48 e seguenti del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

L'istituto si applica in presenza di un giudizio e prevede la rideterminazione del tributo, degli interessi e della sanzione.
Il procedimento può essere avviato da ognuna delle parti e prevede il pagamento, entro 20 giorni dalla data di comunicazione del decreto di conciliazione giudiziale del tributo rideterminato, degli interessi rideterminati e della sanzione rideterminata ridotta.
L'istituto è valido solo in presenza di accordo e si perfeziona con pagamento sia del tributo sia degli interessi sia della sanzione.
Il "premio" consiste nella riduzione al 40% della sanzione minima prevista dalla legge.
Per i ricorsi presentati dal 1° gennaio 2016, la conciliazione giudiziale è possibile anche in sede di appello (prima poteva avvenire soltanto in primo grado ed entro la prima udienza) con riduzione al 50% della sanzione minima prevista dalla legge.

## L'autotutela

L'autotutela è disciplinata dall'art. 21nonies della legge n. 241 del 1990, dall'art. 2quater del decreto legge n. 564 del 1994 e dal decreto ministeriale n. 37 del 1997.
L'istituto opera anche senza uno specifico regolamento locale e rappresenta il potere della pubblica amministrazione di riesaminare criticamente, su istanza o d'ufficio, i propri atti e di disporne la caducazione totale o parziale se risultano illegittimi o infondati e sussiste l'interesse pubblico alla loro eliminazione, tenendo conto degli interessi dei destinatari.
Gli enti locali indicano gli organi competenti per autotutela ed in mancanza di indicazione, il soggetto competente è il funzionario responsabile.
L'autotutela può essere ad istanza del contribuente ovvero su iniziativa d'ufficio, con comunicazione all'interessato.
L'autotutela può avere ad oggetto l'atto non ancora impugnato, l'atto già impugnato, l'atto con richiesta di accertamento con adesione ovvero l'atto definitivo.
Non è possibile procedere ad autotutela in ipotesi di sentenza favorevole all'amministrazione passata in giudicato; l'annullamento resta però possibile per i vizi non esaminati dalla sentenza e se il ricorso è stato respinto per motivi processuali.
L'autotutela è soggetta a limiti temporali introdotti dall'art. 6 della legge 7 agosto 2015, n. 124; in particolare, il provvedimento di attribuzione di vantaggi economici può essere annullato d'ufficio soltanto entro 18 mesi dalla sua adozione, inoltre se il provvedimento è stato ottenuto sulla base di falsa rappresentazione dei fatti ovvero di falsa o mendace dichiarazione sostitutiva di certificazione o atto di notorietà, accertate con sentenza passata in giudicato, può essere annullato anche oltre il predetto termine di 18 mesi.
L'autotutela può essere di diverso tipo.
L'autotutela demolitoria, totale o parziale si ha nell'ipotesi di atto illegittimo nel procedimento di formazione, di atto illegittimo nella forma o di atto infondato nei presupposti di imposizione (le ipotesi sono esemplificative e non tassative). L'autotutela demolitoria può intervenire anche oltre i termini decadenziali di emissione.
L'autotutela sostitutiva, invece, si ha quando l'atto viziato è rimosso e rinnovato, emendato da vizi formali.
È necessario annullare l'atto viziato nella forma, contestualmente o a breve emettere l'atto rinnovato, che l'ente sia ancora in termini per emettere l'atto; la rinnovazione non è impedita da un giudicato sui vizi formali.
Come chiarito dalla Suprema Corte (Corte di Cassazione, 28 febbraio 2014, n. 4823) un avviso di accertamento può essere annullato in autotutela e riemesso, corretto, entro il termine decadenziale; il tutto anche se è pendente il giudizio avverso il primo atto.
L'atto può essere revocato in ipotesi di antieconomicità dell'azione ovvero di indirizzo giurisprudenziale contrario alle pretese avanzate.
Si può anche procedere alla sospensione, totale o parziale, degli effetti atto. L'atto sospeso riprende i suoi effetti se la sospensione è revocata dall'ente, se è notificato un nuovo atto confermativo o modificativo dell'atto sospeso o dal deposito della sentenza che decide la controversia.
L'esercizio dell'autotutela deve avvenire con atto motivato da comunicare al contribuente e alla Commissione Tributaria se pende ricorso
Si ricorda che l'art. 11 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 ha previsto che nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. Inoltre, in tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute. Le predette disposizioni non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.
L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente.
Circa gli effetti, si osserva che l'atto annullato è privato di effetti sin da origine (*ex tunc)*; si caducano gli atti consequenziali e le somme indebitamente riscosse vanno restituite.

Nel caso di giudizi pendenti, in primo grado cessa la materia del contendere e il giudizio si estingue (art. 46 d.lgs. 546/1992) con l'addebito spese di giudizio in base alla soccombenza virtuale (Corte Cost. 274/2005; Cass. 21380/2006); in appello ed in Cassazione l'autotutela può essere manifestata con la mancata impugnazione da parte dell'ente soccombente ovvero se l'ente ritira l'atto impugnato e il giudizio si estingue ovvero se l'ente appellante rinuncia a ricorso; di regola le spese di causa sono a suo carico (art. 44 d.lgs. 546/1992).
Si ricorda che la Suprema Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 8 ottobre 2013, n. 22827) ha affermato che quando il fisco annulla il provvedimento di autotutela con il quale ha reso invalido un atto impositivo deve procedere a un nuovo accertamento non potendo rivivere il vecchio procedimento
L'autotutela è un potere discrezionale e non un dovere dell'amministrazione finanziaria, a tutela dell'interesse generale e non del singolo contribuente (Cass. S.U. 7388/2007; SU 1547/2202).
L'istanza di autotutela non obbliga l'ente a rispondere, né a provvedere a favore del contribuente (Cass. 1710/2007; SU 7388/2007) e non incide sul termine dell'impugnazione dell'atto (non vi è alternatività tra autotutela e processo).
In ipotesi di diniego espresso o tacito di autotutela (SU 3698/2009 e 9669/2009) la giurisdizione è della Commissioni tributarie e non vi è tutela giurisdizionale contro rifiuto di autotutela su un atto ormai definitivo.

## La potestà regolamentare

La potestà regolamentare del Comune è disciplinata dall'art. 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 e trova i suoi limiti nella individuazione e definizione delle fattispecie impositive, del soggetto passivo e del prelievo massimo.
L'attività impositiva può essere svolta direttamente dall'Ente ovvero affidata ad un soggetto esterno ex art. 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

## Il privilegio

Ai sensi del comma 13 dell'art. 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, i crediti tributari dei Comuni sono assistiti da privilegio.
La disposione prevede infatti, che ai fini del quarto comma dell'articolo 2752 del codice civile il riferimento alla "legge per la finanza locale" si intende effettuato a tutte disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali.

## Il contenuto dell'atto di accertamento

Gli accertamenti degli enti locali sono caratterizzati dal principio di libertà della forma ma devono, in ogni caso, essere idonei allo scopo.
In particolare, gli atti di accertamento devono riportare:

- Ente ed Ufficio che emana l'atto;
- la tipologia dell'atto;
- i soggetti destinatari (rappresentanza legale e negoziale);
- la liquidazione del tributo:
    - i criteri e gli elementi di calcolo applicati;
    - il calcolo del tributo;
- la liquidazione degli interessi di mora:
    - i criteri e gli elementi di calcolo applicati;
    - il calcolo degli interessi;
- la irrogazione della sanzione:
    - individuazione della persona fisica ha commesso la violazione;
    - indicazione dei fatti attribuiti al trasgressore;
    - gli elementi probatori;
    - le norme applicate;
    - i criteri seguiti per la determinazione delle sanzioni;
    - la sua entità;
    - i minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni;
- l'intimazione di pagare le somme entro il termine di 60 giorni dalla data di notifica dell'atto;
- le modalità di pagamento;
- la firma dell'atto da parte del responsabile del tributo. La firma non deve essere necessariamente autografa; ai sensi del comma 87 dell'art. 1 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, infatti, la firma autografa prevista dalle norme che disciplinano i tributi regionali e locali sugli atti di liquidazione e di accertamento è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, nel caso che gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. Il nominativo del funzionario responsabile per l'emanazione degli atti in questione, nonché la fonte dei dati, devono essere indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale;

- le informazioni ed avvertenze: le modalità di assunzione di informazioni relative all'atto; il procedimento per sollecitare il procedimento per l'annullamento in via di autotutela; le modalità ed i benefici di adesione all'atto notificato e autorità e le regole per impugnare eventualmente l'atto notificato;
- la relata di notifica se avviene con messo comunale o ufficiale giudiziario.

## La notifica degli atti tributari

In materia di notifica degli atti tributari vige il c.d. principio della recezione (non quello della cognizione). In particolare, affinché l'atto sia efficace, basta che esso sia ricevuto ovvero sia entrato nella sfera giuridica del soggetto deputato a riceverlo (destinatario).
Con la notifica si porta l'atto a legale conoscenza del destinatario.
La notifica si perfeziona con il compimento delle formalità di legge e non rileva effettiva conoscenza.
In sostanza, l'efficacia della notifica non deriva dall'effettiva conoscenza che il destinatario abbia dell'atto, ma dalla consegna della copia avvenuta nelle forme di legge (prevalenza della forma).
Circa la natura dell'attestazione del pubblico ufficiale, la Corte (Corte di Cassazione, sez. trib., 9 settembre 2016, n. 17807) ha chiarito che l'attestazione del pubblico ufficiale costituisce atto pubblico ai sensi dell'art. 2699 c.c. ed ha validità di prova fino a querela di falso.
La notifica degli atti tributari può essere eseguita direttamente dal Comune con raccomandata A/R (D.M. Sviluppo economico 1° ottobre 2008 in G.U. n. 242 del 15 ottobre 2008) ovvero con atto giudiziario (art. 14 della legge n. 890 del 1982) ovvero avvalendosi di messi comunali, messi "speciali" e ufficiali giudiziari che eseguono la notifica direttamente (artt. 137 e seguenti del cpc ed artt. 58-60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600) ovvero a mezzo posta (legge n. 890 del 1982).
Se il messo comunale si rifiuta di notificare gli atti tributari (Corte di Cassazione penale, sez. VI, pronuncia n. 6412 del 2016) si configura il reato ex art. 340 c.p.
Come chiarito dalla Suprema Corte (Corte di Cassazione ordinanza 26 gennaio 2017 n. 2030) quando si richiede al Comune di notificare un accertamento tributario, il momento che rileva è la consegna dell'atto all'Ente mentre è ininfluente il momento della materiale ricezione dell'avviso da parte del messo comunale. Il Comune assume la responsabilità della notifica, non sussistendo rapporto di servizio diretto tra il richiedente la notifica (altro Comune o Amministrazione finanziaria) e i messi comunali, che operano alle esclusive dipendenze dell'ente territoriale. I messi agiscono sempre e comunque come dipendenti comunali e, pertanto, le conseguenze di un corretto adempimento ricadono unicamente sull'ente territoriale. Il messo risponde personalmente solo in caso di falso. In caso di notifica irregolare, il danno si determina presuntivamente nell'ammontare della pretesa fiscale contenuta nell'atto da notificare. Grava sul Comune dimostrare l'insussistenza dei presupposti di fatto e di diritto dell'obbligazione tributaria (e, quindi, l'insussistenza del danno) o il suo minore ammontare, ovvero la ricorrenza d'impedimenti insuperabili a riscuotere il credito nei confronti del contribuente.
Circa la possibilità di nomina dei messi "speciali" i commi da 158 a 160 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 prevedeno che sono soggetti nominabili: i dipendenti del Comune; i dipendenti del concessionario «minore»; coloro che per qualifica professionale, esperienza, capacità ed affidabilità, forniscono idonea garanzia del corretto svolgimento delle funzioni assegnate.
È necessario aver partecipato ad apposito corso di formazione e qualificazione, organizzato a cura dell'ente locale, ed aver superato un esame di idoneità.
L'atto di nomina avviene con determina dirigenziale
I messi «speciali» hanno competenza nel territorio del Comune che lo ha nominato e possono notificare gli atti di accertamento, gli atti delle procedure esecutive ex regio decreto n. 639 del 1910 e gli atti di invito al pagamento delle entrate extratributarie.
Il messo non può farsi sostituire né rappresentare da altri soggetti.
Il messo deve osservare le direttive e le istruzioni impartite dal Comune ovvero dal soggetto affidatario del servizio di accertamento e riscossione.
Relativamente alle notifiche a mezzo messi, circa l'atto da notificare, si osserva che se esso è costituito da due o più (se i destinatari sono due o più) esemplari originali o copie dichiarate conformi: la notifica si effettua consegnando uno qualsiasi degli esemplari a ciascun destinatario; se, invece, l'atto da notificare è costituito da un originale ed una o più copie conformi dello stesso in relazione al numero dei destinatari: la notifica si effettua consegnando la copia conforme e trattenendo l'atto originale, se, infine, l'atto da notificare è costituito dal solo originale e da una o più copie non dichiarate conformi dello stesso, ovvero da sole copie non dichiarate conformi: in tal caso, salvo che la copia conforme all'originale possa essere formata dallo stesso messo comunale, non è possibile procedere alla notifica .
Il messo effettua la notifica consegnando al destinatario un esemplare (se dispone di esemplari originali) od una copia conforme dell'atto (nel caso in cui abbia un solo originale)
Sia sull'atto che consegna che sull'originale che trattiene inserisce in calce la relazione o relata di notifica.
Le notificazioni non possono farsi prima delle ore 7 e dopo le ore 21.

La notifica è nulla se effettuata oltre gli orari previsti dall'art. 147 cpc nel caso di rifiuto del consegnatario.
Nella relazione di notificazione l'ufficiale giudiziario certifica l'eseguita notificazione mediante relazione da lui datata e sottoscritta, apposta in calce all'originale e alla copia dell'atto.
La relazione deve contenere: l'indicazione dell'ufficiale notificatore e del richiedente; l'indicazione del destinatario dell'atto; la dichiarazione di rifiuto; la persona alla quale è consegnata la copia e le sue qualità nonché il luogo della consegna oppure le ricerche, anche anagrafiche, fatte dall'ufficiale giudiziario, i motivi della mancata consegna e le notizie raccolte sulla reperibilità del destinatario.
Gli errori materiali commessi dall'Ufficiale notificatore nella compilazione della relata possono essere corretti mediante postille apposte prima della sottoscrizione, talché deve essere leggibile il testo corretto (art. 46 disp.att.c.c.).
La relata è l'unico atto idoneo a provare l'avvenuta notifica.
In quanto atto pubblico, le attestazioni rese ed in essa riportate fanno piena prova fino a querela di falso delle attività svolte direttamente, in quanto provenienti da pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni.
Non sono assistite da pubblica fede, ma valgono fino a prova contraria tutte quelle circostanze che non sono espressione di una diretta attività del pubblico ufficiale ma sono piuttosto indicazioni fornite da altri od informazioni assunte (es. la qualità dichiarata dal consegnatario di essere familiare convivente).
La notifica può essere viziata da inesistenza (non è sanabile) ovvero da nullità (sanabile - art. 160 cpc).
Si ha inesistenza se la notifica è eseguita da chi non ha il potere; se la notifica è effettuata a soggetto ovvero in un luogo che non ha alcun collegamento con il destinatario (Corte di Cassazione sentenze n. 18503 del 2010; nn. 22642 e 621 del 2007 e n. 3011 del 2002) e se la notifica è effettuata con modalità assolutamente difformi dalla legge, ad esempio a mezzo fax (Corte di Cassazione sentenza n. 4319 del 2003). La principali casistiche sono: manca la sottoscrizione olografa del messo (Corte di Cassazione, sentenza n. 24442 del 2008); manca la relata sia sulla copia sia sull'originale e la notifica fatta al liquidatore della società quando questa è stata cancellata dal registro delle imprese (Corte di Cassazione, sez. unite, sentenze nn. 4060 e 4061 del 2010).
La nullità, invece, si ha in ipotesi di inosservanza delle disposizioni sulla persona a cui deve consegnarsi l'atto (artt. 137, 138, 139 e 146 cpc); di incertezza assoluta sulla persona a cui è stato consegnato l'atto (art. 148 cpc) e di incertezza assoluta sulla data di notifica (art. 148 cpc). Le principali casistiche sono: difformità della relata nella copia e nell'originale; mancanza della relata sulla copia o sull'originale e mancata indicazione nella relata delle generalità del consegnatario e della sua qualità (Corte di Cassazione, sentenza n. 22879 del 2006).
Circa gli obblighi degli ufficiali notificatori si osserva che l'ufficiale notificatore:

- non può rifiutare il suo ministero, in caso di rifiuto deve indicarne i motivi per iscritto;
- deve eseguire le notifiche senza indugio e nel termine eventualmente posto dalla parte istante; in caso di impedimento deve immediatamente riferire i motivi al capo dell'Ufficio;
- deve ricorrere al servizio postale per le notificazioni da eseguirsi al di fuori del territorio comunale ;
- a richiesta, deve rilasciare la ricevuta dell'incarico avuto e dei documenti ricevuti in consegna;
- deve sottoscrivere gli atti da lui formati indicando il giorno, il mese e l'anno in cui sono stati eseguiti, nonché l'autorità o la persona richiedente la notificazione;
- non deve entrare nel merito dell'atto da notificare;
- deve tenere il registro cronologico per gli atti di notificazione e delle richieste di notificazioni che pervengono a mezzo posta.

Ogni atto notificato dal messo notificatore deve essere trascritto in ordine cronologico in un apposito registro. In detto registro, da tenere con cura, ordine e sempre aggiornato vengono annotati per ogni atto i seguenti dati: il numero cronologico in ragione di anno; il numero di protocollo generale assegnato; il codice atto e la data dell'atto (giorno-mese-anno); la provenienza (amministrazione ed ufficio richiedente); natura dell'atto (descrizione sommaria del contenuto dell'atto); il destinatario (soggetto o soggetti a cui è destinato); data della notifica (giorno-mese-anno); il nominativo della persona al quale è consegnato e annotazioni (eventuali annotazioni del messo circa irreperibilità, ecc.).
Il numero cronologico assegnato è riportato su tutti gli atti da notificare. Tale accorgimento non solo consente un immediato collegamento dell'atto alla registrazione effettuata, facilitando le ricerche, ma può risultare utile per i successivi adempimenti ad esempio in caso di consegna a persona diversa del destinatario (il numero cronologico della notificazione deve essere, infatti, trascritto sulla busta sigillata da consegnare: ved. art. 137 cpc e art. 60 Dpr n. 600 del 1973).

## La riscossione degli atti tributari

Le fasi della riscossione possono riassumersi nella: riscossione volontaria (può essere sia in autoliquidazione sia a liquidazione d'ufficio) che comprende anche il ravvedimento operoso); l'accertamento e la riscossione coattiva (può avvenire a mezzo ruolo, se affidata ad Equitalia, ovvero a mezzo ingiunzione fiscale negli altri casi).

Dopo la notifica della cartella ovvero dell'ingiunzione fiscale si possono attivare azioni cautelari (fermo amministrativo o ipoteca) ed esecutive (pignoramento presso terzi, espropriazione mobiliare o espropriazione immobiliare).

Ciascuna della fasi della riscossione, ai sensi dell'art. 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, può essere svolta, anche disgiuntamente, attraverso la gestione diretta, la gestione associata, una società in house, società miste (socio privato iscritto all'albo ed affidamento con procedura ad evidenza pubblica), "concessionari minori" ovvero operatori degli Stati membri stabiliti in un Paese UE.

In ipotesi di affidamento a terzi bisogna rispettare le procedure previste in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali e l'affidamento non deve comportare oneri aggiuntivi per i contribuenti (CDS 12/6/12, n. 3413: il divieto di maggiori oneri per il contribuente non è dato dal raffronto con gli oneri di Equitalia bensì con quelli della gestione diretta).

Fino al 30 giugno 2017, inoltre, il Comune può avvalersi (affidamento diretto) di Equitalia mentre a partire dal 1°luglio 2017 il Comune può affidare direttamente ad Agenzia delle entrate-Riscossione le attività di riscossione, spontanea e coattiva delle entrate tributarie e patrimoniali proprie e delle società da essi partecipate (per le società, previa autorizzazione del Mef e notifica dell'ingiunzione fiscale).

In ipotesi di riscossione coattiva a mezzo ingiunzione fiscale, si applicano le disposizioni contenute nel regio decreto n. 639 del 1910, nel decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 (Titolo II), nel decreto legge n. 209 del 2002 (art. 4, commi 2-sexies e 2-septies), nel decreto legge n. 248 del 2007 (art. 36, comma 2) e nel decreto legge n. 70 del 2011 (art. 7, comma 2, lettere gg-quater e gg-sexies).

In particolare, è previsto che il Comune effettua la riscossione coattiva delle proprie entrate, anche tributarie, a mezzo ruolo ex Dpr n. 602 del 1973 (se affidata ad Equitalia/Agenzia delle entrate-Riscossione) ovvero ingiunzione fiscale ex R.D. n. 639 del 1910 (in tutti gli altri casi), che costituisce titolo esecutivo, applicando, in quanto compatibili, le disposizioni del Titolo II del Dpr n. 602 del 1973. Il sindaco nomina i funzionari responsabili della riscossione che svolgono le funzioni demandate agli ufficiali della riscossione (sono nominabili le persone in possesso del "patentino").

In ipotesi di riscossione a mezzo ingiunzione fiscale, il funzionario responsabile della riscossione:

- notifica ogni atto della riscossione;
- esecuzione mobiliare ed immobiliare;
- esecuzione dei pubblici incanti;
- eventuale esecuzione del pignoramento presso terzi.

Il funzionario responsabile dell'entrata, invece:

- adotta (la vidima e la rende esecutiva) l'ingiunzione fiscale (il visto pretoriale è stato abolito dall'art. 229 della legge n. 51 del 1998);
- adotta il preavviso di fermo amministrativo ed il fermo amministrativo;
- adotta l'ipoteca;
- ordina il pignoramento.

L'ingiunzione fiscale deve contenere:

- il soggetto emittente;
- il debitore;
- il riferimento agli atti prodromici ed alle relative notifiche;
- l'oggetto della pretesa;
- la determinazione della pretesa (Consiglio di Stato n. 3413 del 2012: non può essere addebitato l'aggio al debitore);
- l'ordine di pagamento;
- le modalità ed i termini per il pagamento (30 o 60 giorni);
- l'indicazione delle procedure cautelari ed esecutive attivabili in ipotesi di mancato, parziale o tardivo pagamento;
- l'indicazione del funzionario responsabile del procedimento;
- l'indicazione dell'ufficio e delle modalità per ottenere informazioni ;
- l'indicazione dell'organo competente per il riesame in sede di autotutela;
- l'indicazione delle modalità (autorità giurisdizionale, termini e procedura) per la proposizione del ricorso (a seconda della tipologia di entrata contenuta nell'ingiunzione):
    - l'ingiunzione di pagamento è impugnabile soltanto per vizi propri (salvo la contestazione della mancata notifica degli atti prodromici);
- la sottoscrizione del funzionario responsabile dell'entrata;

- il visto di esecutorietà da parte del funzionario responsabile dell'entrata.

L'ingiunzione fiscale può essere notificata in una delle seguenti modalità:

- a mezzo ufficiale giudiziario;
- a mezzo funzionario responsabile della riscossione;
- a mezzo messo "straordinario" ex commi 158 e seg. dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006;
- a mezzo atto giudiziario ex art. 14 della legge n. 890 del 1982;
- a mezzo raccomandata A/R ex D.M. 1 ottobre 2008.