

LIQUIDAZIONE TIA

La procedura di liquidazione esercitata a seguito di accertamento formale consente la diretta iscrizione a ruolo del tributo qualora le condizioni di tassabilità siano rimaste invariate

La **Suprema Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 3184/2018** ha approfondito il tema relativo alla facoltà per il Comune di procedere alla mera liquidazione e alla diretta iscrizione a ruolo del tributo, ogni qualvolta non intervengano modificazioni o variazioni delle norme regolative di un rapporto tributario periodico a dichiarazione tributaria solo iniziale da parte del contribuente.

La vicenda trae origine dal ricorso di una società contro la notifica della cartella di pagamento, nella quale veniva eccepita la decadenza dell'iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 72, co. 1, D.Lgs. n. 507 del 1993. Secondo il contribuente, la cartella di pagamento relativo alla TIA per l'anno 2009, non era stata preceduta da alcun prodromico atto di accertamento, nonostante il tributo non riproducesse quello dell'annualità precedente e la contribuente avesse evidenziato di non aver ricevuto alcuna fattura riguardante la TIA 2009.

I giudici di merito rigettavano il ricorso. A loro avviso, la cartella di pagamento impugnata era, in primo luogo, idonea a far conoscere al contribuente la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, nonché legittima in quanto non si era verificata alcuna decadenza dalla potestà impositiva (avendo il Comune proceduto alla tempestiva iscrizione a ruolo del tributo e non essendo necessaria la notifica di un prodromico avviso di accertamento). In particolare la CTR, a supporto delle proprie argomentazioni, richiamava in sentenza una fattura che, in seguito, è risultata essere errata, tanto che la società contribuente presentava impugnazione per revocazione. La CTR adita come giudice per revocazione, si pronunciava sulla fattura, ritenendo che la stessa non costituisse atto prodromico alla cartella impugnata.

Ebbene, la Suprema Corte è giunta alle medesime conclusioni dei giudici di merito. I Giudici di legittimità hanno rilevato che non sussiste alcun difetto di notifica di un motivato avviso che avrebbe dovuto precedere l'iscrizione a ruolo del tributo non versato, in quanto il Comune aveva legittimamente agito in conformità a quanto disposto dall'art. 72. co. 1 del D.lgs.n. 507/1993. Infatti, il predetto articolo consente agli enti impositori di procedere direttamente alla liquidazione della tassa e alla conseguente iscrizione a ruolo, senza necessità di adottare e notificare un avviso di accertamento, ove la liquidazione avvenga sulla base dei ruoli dell'anno precedente che non siano stati oggetto di alcuna modificazione o variazione, e dunque sulla base di dati ed elementi già acquisiti.

Preliminarmente, si osserva che il tema della tassa per lo smaltimento dei rifiuti, risulta essere una materia assai complessa, poichè è stata più volte oggetto di elaborazioni ed analisi. Ed invero, benché non siano state apportate recenti modifiche normative e la Suprema Corte si sia pronunciata più volte sulla corretta interpretazione del Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 72, comma 1, ad oggi la questione continua a far sorgere spesso controversie che devono essere risolte in sede giurisdizionale.

Appare, pertanto, opportuno fare chiarezza sul dato normativo inerente la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, con particolare riguardo agli adempimenti procedurali che l'ente impositore del tributo deve o può adottare nella richiesta dell'omesso pagamento.

L'articolo 70 del **Decreto Legislativo n. 507 del 1993** — recante norme sulla riscossione della tassa sui rifiuti solidi urbani — stabilisce che la quantificazione della tassa è resa possibile dalla denuncia che i contribuenti sono tenuti a presentare entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione o detenzione relativamente a tutti i locali ed aree tassabili, siti nel territorio del Comune stesso. La denuncia ha effetto anche per gli anni successivi – e dunque non occorre ripresentarla – se non intervengono variazioni nelle

condizioni di tassabilità. In quest'ultima ipotesi, il contribuente è tenuto a presentare, entro il 20 gennaio successivo a quello in cui la variazione è intervenuta, una denuncia di variazione con la quale viene liquidato il tributo.

Il successivo art. 71 del decreto cit. stabilisce inoltre che, in caso di omessa denuncia, l'Ufficio impositore provvede a comminare le sanzioni, mediante notifica di avviso d'accertamento d'ufficio, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la denuncia doveva essere presentata, pena la decadenza dell'azione del Fisco

Ciò che rileva ai fini del commento in oggetto è, in particolare, l'art. 72 cit a norma del quale « *L'importo del tributo ed addizionali, degli accessori e delle sanzioni, liquidato sulla base dei ruoli dell'anno precedente, delle denunce presentate e degli accertamenti notificati nei termini di cui all'art. 71, comma 1, è iscritto a cura del funzionario responsabile di cui all'articolo 74 in ruoli principali ovvero, con scadenze successive, nei ruoli suppletivi, da formare e consegnare al concessionario della riscossione, a pena di decadenza, entro l'anno successivo a quello per il quale è dovuto il tributo e, in caso di liquidazione in base a denuncia tardiva o ad accertamento, entro l'anno successivo a quello nel corso del quale è prodotta la predetta denuncia ovvero l'avviso di accertamento è notificato (...)*».

Il predetto articolo attribuisce, dunque, ai Comuni la **facoltà eccezionale, non suscettibile di applicazioni estensive, di procedere direttamente alla liquidazione della tassa e alla conseguente iscrizione a ruolo sulla base dei ruoli dell'anno precedente (c.d. accertamento formale)**, purchè sulla base di dati ed elementi già acquisiti e non soggetti ad alcuna modificazione o variazione; pertanto, salvo il caso di omessa denuncia o incompleta dichiarazione da parte del contribuente, non occorre la preventiva notifica di un atto di accertamento¹.

¹ In tal senso, Cass., Sez. Trib. civile, 30 ottobre 2015, n. 22248.

Più nel dettaglio, si osserva che il potere di **liquidazione diretta**, esercitato solo a seguito di **accertamento formale**, prevede che l'ente impositore del tributo controlli le denunce presentate, verifichi i versamenti eseguiti e, sulla base dei dati ed elementi direttamente desumibili dalle denunce stesse, liquidi l'imposta; mentre, in base all'art. 71 cit, nei casi di omessa denuncia o infedele o incompleta dichiarazione da parte del contribuente, il Comune deve emettere apposito avviso di accertamento.

Sul punto si osserva che poteri di liquidazione (e accertamento formale) sono previsti anche per altre leggi speciali d'imposta, come ad esempio per le imposte sui redditi, l'art. 36 bis. 2 e l'art. 36 ter. 2 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ; per l'IVA, l'art. 54 bis D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; per l'imposta di registro, l'art. 42, co. 1, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 sia nel suo testo originario, sia in quello risultante dall'art. 3 quater D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 463, aggiunto dall'art. 1 D.Lgs. 18 gennaio 2000, n. 9; per l'imposta comunale sulla pubblicità l'art. 8 D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

La liquidazione diretta trova fondamento nell'articolo 70 del medesimo decreto, a norma del quale *“la denuncia ha effetto anche per gli anni successivi, qualora le condizioni di tassabilità siano rimaste invariate. In caso contrario l'utente è tenuto a denunciare, nelle medesime forme, ogni variazione relativa ai locali ed aree, alla loro superficie e destinazione che comporti un maggior ammontare della tassa o comunque influisca sull'applicazione e riscossione del tributo in relazione ai dati da indicare nella denuncia.”*

Dalla lettura della citata norma, si desume che **il rapporto tributario relativo alla TARSU è comunque connesso (salvi gli accertamenti dell'ente impositore) ad una dichiarazione ultrattiva** (perchè con *"effetto anche per gli anni successivi, qualora le condizioni di tassabilità siano rimaste invariate"*) **del contribuente, efficace fino a che non intervengono variazioni degli elementi dichiarati ovvero ad accertamento dell'ente.**

In tali casi, l'esercizio del potere di liquidazione, previo accertamento formale, è legittimo a condizione che esso sia conforme al principio dell'imputazione diretta al contribuente degli effetti della sua dichiarazione².

La giurisprudenza di legittimità, sebbene in relazione ad altri tributi, ha più volte chiarito che non è necessario un previo accertamento sostanziale quando <<*il rapporto tributario sussista con soggetti e con oggetto tendenzialmente stabili o a dichiarazione meramente iniziale del contribuente o, com'anche si dice, a dichiarazione ultrattiva, cioè di una dichiarazione, o denuncia, del contribuente che, a causa della tendenziale stabilità degli elementi strutturali, soggettivo od oggettivo, del rapporto giuridico tributario, non dev'essere riformulata quando, in assenza di variazione di uno di essi, sarebbe identica a quella precedente e, quindi, inutile*>>³.

Tuttavia, la liquidazione diretta, proprio per il suo carattere di eccezionalità, non tollera applicazioni estensive, pertanto il Comune non può procedere direttamente alla formazione del ruolo se intende accertare, ad esempio, una maggiore superficie imponibile rispetto a

² Il potere di liquidazione segue il principio dell'imputazione diretta al contribuente degli effetti della sua dichiarazione. Sul punto la giurisprudenza di legittimità ha più volte ribadito che dalle disposizioni speciali d'imposta sul ricorso alla coppia di decisione "accertamento sostanziale tributario liquidazione (accertamento formale) del tributo" si desumono due regole comuni:

1) la prima è la limitazione dell'oggetto del provvedimento di liquidazione (accertamento formale) alla struttura della dichiarazione del contribuente, cioè d'atto di iniziativa amministrativa procedimentale del privato, e, quindi, ai dati denunciati relativi alla qualità e alla quantità dell'oggetto del tributo, ferma restando l'incontestata qualità del contenuto del tributo, cioè la specie d'imposta denunciata e variandosi, da parte dell'ufficio liquidatore, solo la quantità del contenuto del tributo a seguito della sola correzione di errori materiali o di calcolo compiuti dallo stesso contribuente;

2) la seconda regola è il principio dell'imputazione diretta dei dati contabili risultanti dalla liquidazione al contribuente dichiarante (Corte di Cassazione: 30 luglio 2001, n. 10349; 7 settembre 2001, n. 11511; 16 maggio 2002, n. 7164; 16 maggio 2002, n. 7156; 20 agosto 2004, n. 16486; 27 agosto 2004, n. 17159; 6 dicembre 2004, n. 22863; 6 dicembre 2004, n. 22867), com'è espressamente enunciato solo per l'IRPEF dall'art. 36 bis. 4 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e per l'IVA dall'art. 54 bis. 4 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ma che si deve considerare regola comune del genere del tributo, perché l'ufficio che eserciti il potere di liquidazione tributaria, previo accertamento formale ma senza previo accertamento sostanziale, la cui adozione resta comunque riservata, si limita a modificare la quantità del contenuto dell'imposta solo in base a quelle variazioni che hanno la natura della correzione della dichiarazione del contribuente e che il contribuente stesso apporterebbe in quanto vi sia costretto dalla natura delle cose e dalla logica che la governa; tale regola, costituendo un caso di norma che ha la natura sia di principio giuridico sia di regola speciale, può applicarsi sia per analogia le sia per analogia iuris ai tributi per i quali l'imputazione degli effetti della liquidazione dell'ufficio tributario non sia espressamente regolata, come si verifica per la TARSU, che è in questa sede oggetto di controversia (in tal senso ex multis : Corte di Cassazione 6 dicembre 2004, n. 22863).

³ Da ultimo Cass., Sez. Trib., 28 settembre 2016, n. 19120.

quanto dichiarato dal contribuente ovvero disconoscere agevolazioni tributarie illegittimamente fruite. Ed invero, nel caso di denuncia infedele (o omessa), il comune è obbligato a notificare avviso di accertamento motivato ai sensi dell'articolo 71 del Dlgs 507/93 e poi a procedere alla riscossione con iscrizione a ruolo.

Tale questione è stata ripresa dalla Suprema Corte con la sentenza in commento, nella quale i Giudici di legittimità hanno ribadito che, in tema di tassa sui rifiuti, il D.Lgs. 507/1993 art. 72, co. 1, << *consente ai Comuni di procedere direttamente alla liquidazione della tassa ed alla conseguente iscrizione a ruolo, senza necessità di adottare e notificare un avviso di accertamento, soltanto nei casi in cui la liquidazione avvenga sulla base dei ruoli dell'anno precedente, cioè sulla base di dati ed elementi già acquisiti, e non soggetti ad alcuna modificazione o variazione, in forza pertanto di una operazione puramente automatica (...)*>>. Secondo i Giudici, il presupposto dell'applicazione di tale procedura << *risiede nel fatto che i dati relativi all'iscrizione a ruolo dell'anno precedente, utilizzati per la liquidazione, possono considerarsi acquisiti, cioè definitivi, risultando o dalla stessa dichiarazione del contribuente o da un accertamento dell'Ufficio divenuto inoppugnabile*>>.

In buona sostanza, alla luce del dato normativo di cui all'art. 72, co. 1 D.lgs. 507/1993 nonchè in forza dello stesso principio - altre volte affermato nell'indirizzo di legittimità sulla corretta interpretazione dell'art.72, comma 1, Decreto Legislativo n. 507 del 1993⁴- la richiesta di pagamento dell'imposta *de quo* da parte del Comune potrà consistere:

- a) **nella liquidazione della tassa rifiuti e la diretta iscrizione a ruolo** soltanto quando è determinata dall'applicazione meccanica dei ruoli dell'anno precedente, sulla base di dati ed elementi già acquisiti e non soggetti a modificazione;
- b) nell'esercizio del potere di **accertamento**, non bastando l'esercizio di quello di mera liquidazione, ogni volta che mutino le norme regolative di un rapporto tributario

⁴ Sul punto, ex multis, Cass., Sez. Trib. civile, 6 novembre 2009, n. 23582; Cass., Sez. Trib. civile, 23 settembre 2004, n. 19181.

periodico a dichiarazione tributaria del contribuente solo iniziale, la sua risoluzione, quale che sia, richiederà un ulteriore accertamento dei fatti di causa.

In conclusione, la liquidazione diretta deriva dal sistema dichiarativo della tassa rifiuti, fondato sulla denuncia iniziale da parte del contribuente dei locali e delle aree imponibili, che vale anche per gli anni successivi finché non intervengono variazioni degli elementi dichiarati.

I dati relativi all'iscrizione a ruolo dell'anno precedente, utilizzati per la liquidazione, si considerano acquisiti e, dunque, definitivi, allorquando risultino o dalla stessa dichiarazione del contribuente o da un accertamento dell'ufficio divenuto inoppugnabile.

Tale operazione puramente automatica è reputata sufficiente per mettere il debitore in condizione di conoscere le richieste del comune a titolo di tassa rifiuti annuale.

Diversamente, il tributo contestato dall'utente implica la necessaria adozione dell'avviso di accertamento che va emesso qualora il contribuente non presenti la prescritta denuncia, oppure se il Comune la ritiene infedele ossia quando il Comune intende far valere una qualche modificazione di uno degli elementi strutturali del rapporto che non si possa considerare voluta dal contribuente dichiarante, dovendo l'Amministrazione esplicitare, ai sensi dell'art. 70 cit., le ragioni per cui ha ritenuto di discostarsi dai dati ed elementi indicati nella dichiarazione.

L'individuazione della corretta procedura assume una valenza processuale determinante in quanto esplica i suoi effetti sul termine di decadenza, laddove, nei casi di liquidazione diretta, *l'iscrizione a ruolo deve avvenire entro l'anno successivo a quello per il quale è dovuto il tributo; invece, nei casi di liquidazione in base a denuncia tardiva o ad accertamento l'iscrizione deve avvenire entro l'anno successivo a quello nel corso del quale è prodotta la predetta denuncia ovvero l'avviso di accertamento è notificato.*

Lecce, 22 febbraio 2018

Avv. Maurizio Villani

Dott.ssa. Antonella Villani

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it