



Diritto Tributario" class="voce">

L'accertamento e la riscossione dei tributi locali alla luce delle recenti riforme

di [Paola Coppola](#)

20 dicembre 2024

L'accertamento e la riscossione dei tributi locali alla luce delle recenti riforme: un ginepraio di norme “in cerca” di riscrittura e, allo stato, di più letture adeguatrici alle regole e principi generali dell'ordinamento.

di Paola Coppola

Sommario: 1. L'oggetto dell'indagine - 2. Le regole, nel tempo, per liquidare, accertare e riscuotere la TARSU/TARES/TARI in caso di denuncia regolare, infedele o omessa - 3. Segue: le diverse regole per accettare e riscuotere l'ICI e, di poi, l'IMU - 4. L'esegesi delle norme applicabili dal 1.1.2007 ad oggi a fini TARI ed IMU (*e precedenti tributi*): le abrogazioni *espresse* e quelle *implicite* - 5. Le questioni interpretative aperte sia prima, che dopo la l. n.160/2019: quattro *vulnus* che chiedono risposta - 6. L'accertamento di tipo sostanziale e quello di ri-liquidazione o di controllo formale dei tributi locali: le regole vigenti “non scritte” - 7. L'inapplicabilità della riscossione frazionata *ante e post decisum* per gli avvisi di accertamento dei tributi locali: *una scelta*, dopo la l. n. 160/2019, incoerente ed inattuale (il *quinto vulnus*).

1. L'oggetto dell'indagine.

Affrontare oggi la questione dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali richiede un notevole impegno dovendo l'interprete confrontarsi con il succedersi nel tempo di norme di non facile lettura, di una serie nutrita di abrogazioni e di successiva reviviscenza delle norme abrogate, ed un'ondivaga interpretazione delle stesse in sede di legittimità condizionata, malauguratamente, dall'assenza di interventi di sistema, coordinati e coerenti a livello legislativo.

Lo scenario si complica alla luce del fatto che con la l. n. 160/2019 è stata prevista l'emanazione dell'accertamento esecutivo per i tributi locali per gli avvisi emessi dal 1° gennaio 2020 e, quindi, con la formazione di un atto conclusivo, ed adozione di un procedimento analogo a quello che riguarda, ormai da tempo, il comparto delle IIDD e dell'IVA regolato dall'art. 29 del d.l. n. 78/2010; attività da coordinarsi con le norme che, più di recente, sono state emanate in attuazione della legge delega n. 111/2023 e che hanno effetti riflessi sull'agire degli enti locali sia con riguardo ai principi generali, consacrati nella l. n. 212/2000 revisionata ad opera del d.lgs. n. 219/2023, che con riguardo al sistema generale della riscossione dei tributi erariali, anch'esso riformato dal d.lgs. n. 110/2024 con l'ulteriore estensione dell'accertamento esecutivo di cui all'art. 29, d.l. n. 78/2010 alle altre *“entrate riscuotibili mediante ruolo, ivi comprese le somme dovute a seguito di una serie di atti e avvisi emessi dall'Agenzia delle entrate”* (ex art. 14, cit. d.lgs. n. 110/2024). Nulla ad oggi è stato attuato rispetto al principio specifico della legge delega indicato all'art. 14 della cit. l. n. 111/2023 della *“revisione del sistema della riscossione delle entrate degli enti locali anche attraverso forme di cooperazione tra lo Stato e gli enti locali”*.

Scopo di questo lavoro è quello di offrire una lettura ragionata delle norme ad oggi ancora vigenti, anche perché, come si vedrà, non abrogate *in via expressa*, per verificare quali sono i procedimenti che attualmente l'Ente è tenuto ad adottare, secondo il modello conforme al paradigma legale e analogo in altri comparti impositivi, per accettare e (*congiuntamente*) riscuotere i tributi o maggiori tributi in caso di denunce infedeli o omesse, oppure (solo) per riscuotere i tributi non versati o versati parzialmente su denunce regolari, con particolare riferimento ai casi in cui l'Ente riliquida o effettua un controllo del dichiarato formale (in modo *automatizzato o sostanzialmente automatizzato*) avvalendosi, quindi, dei soli dati ed elementi in suo possesso o reperiti in anagrafe, e rimasti invariati (non regolato, compiutamente, *ex lege*).

Deve farsi una ulteriore precisazione. Nel presente lavoro si affronteranno le varie questioni con riferimento alla TARSU, regolata dal d.lgs. n. 507/93 diventata, in seguito TARES (per il 2013) e poi TARI dal 2014, ex l. n. 147/2013 che già e solo per effetto della revisione del comparto operata dalla l. n. 296/2006 vede talune norme sulla riscossione coattiva (art. 72, comma 1, d.lgs. n.

507/93), pur se vigenti, “*implicitamente abrogate*” per quanto, di recente, ha stabilito la Suprema Corte.

Di seguito, le questioni verranno accennate per l'ICI regolata dal d.lgs. n. 504/92 diventata IMU a decorrere dal 2012 ad opera del d.l. n. 201/2011, convertito dalla l. n. 214/2011, e sostituita dalla disciplina contenuta nella l. n. 147/2013 (per l'IMU) dove, al contrario, per l'espressa abrogazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 504/93, i termini di decadenza per accettare e riscuotere i casi di dichiarazioni infedeli, incomplete o omesse ed i mancati/parziali versamenti restano quelli previsti dall'art. 1, commi 161 e 163, l. n. 296/2006, anche se con diversi *dies a quo*.

Nel prosieguo dello scritto si verificheranno le regole applicabili agli accertamenti “esecutivi” ad opera della cit. l. n. 160/2019 in coordinamento con le regole vigenti sui termini di decadenza tenendo conto, al contempo, degli impatti dovuti alla generalizzazione dell'obbligo del contraddittorio “*informato ed effettivo*” di cui all'art. 6-bis, l. n. 212/2000 sugli atti diversi da quelli “*automatizzati o sostanzialmente automatizzati e di pronta liquidazione*” emessi dagli enti locali.

Ultimo aspetto che sarà affrontato, anch'esso complesso ed involuto, concerne le implicazioni che vengono a determinarsi sulla riscossione dei tributi locali una volta notificati gli avvisi di accertamento e, di seguito, impugnati, per l'assenza di regole sulla riscossione frazionata *ante decum* e, per l'effetto, per la sostenuta inapplicabilità dell'art. 68, d.lgs. n. 546/92 e, quindi delle regole della riscossione frazionata in caso di processo sia prima, che dopo l'emanazione della l. n. 160/2019, e questa volta, per scelta *esplicita* del legislatore da ritenersi, tuttavia, incoerente ed inattuale sotto più profili.

2. Le regole, nel tempo, per liquidare, accettare e riscuotere la TARSU/TARES/TARI in caso di denuncia regolare, infedele o omessa.

2.1 È inevitabile tracciare, in prima battuta, il lungo *excursus* normativo che, via via, ha disciplinato la fase della liquidazione (*d'ufficio*) e, di poi, in ragione del sistema dell'autoliquidazione (dal 2014), le fasi dell'accertamento e della riscossione della TARSU/TARES, fino alla sua abrogazione e sostituzione con la TARI a partire dal 1.1.2014 ex l. n. 147/2013, per verificare quali norme sono da considerarsi vigenti dopo la l. n. 296/2006 di primo riordino del sistema, al netto di alcune *implicite abrogazioni*, già rilevate in sede di legittimità e quali sono quelle applicabili, invece, anche dopo la seconda riforma avvenuta con la l. n. 160/2019 per gli atti emessi dal 1.1.2020.

Per cominciare, occorre partire dall'art. 70 del d.lgs. n. 507/1993 integrato dalla l. n. 311/2004 (a decorrere dal 2005) che, ancora oggi, pone in capo al contribuente l'obbligo di denuncia a fini TARI delle superfici tassabili (denuncia originaria, *cd. ultrattiva*) e quella per eventuali variazioni (denuncia di variazione, anch'essa, una volta presentata, *ultrattiva*).

L'art. 71, d.lgs. n. 507/93 ha regolato, fino alla sua abrogazione ad opera dell'art. 1, comma 172, l. n. 296/2006 (dall'1.1.2007), al **comma 1** i casi di accertamento *in rettifica* della denuncia (originaria o di variazione) infedele o incompleta, oppure di accertamento *d'ufficio* per il (solo) caso di omessa denuncia con differenti termini di decadenza, in specie, rispettivamente, entro il *31 dicembre del terzo anno successivo, a quello di presentazione della denuncia stessa*, ovvero *entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la denuncia doveva essere presentata; al comma 2*, l'obbligo di motivazione, anche per *relationem* degli accertamenti emanati.

L'art. 72, d.lgs. n. 507/93 ha regolato, invece, i casi di riscossione *ordinaria* sul liquidato *d'ufficio* su denunce regolari e ruoli preesistenti (fino all'autoliquidazione della TARI dal 2014) e di seguito, sulle denunce presentate, ed i casi di *riscossione coattiva* (dopo la notifica dell'avviso di accertamento) e, per ciò che qui rileva, **non è stato abrogato** dalla l. n. 296/2006, né successivamente.

In specie, al cit. art. 72 resta, quindi, indicato:

- **al comma 1** che: “*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. La formazione e l'apposizione del visto dei ruoli principali e suppletivi relativi agli anni 1995, 1996 e 1997 sono eseguite entro il 31 dicembre 1999*”;
- **al comma 2** che: “*Nei ruoli suppletivi sono, di regola, iscritti gli importi o i maggiori importi derivanti dagli accertamenti, nonché quelli delle partite comunque non iscritte nei ruoli principali*”.

Da notare che ai sensi del comma 5 del cit. art. 72, quanto alla procedura di riscossione (all'epoca, quindi, sia ordinaria che coattiva) e, quindi, anche per la successiva esecuzione forzata: “*Si applicano, in quanto compatibili, le altre disposizioni contenute nel d.p.r. n. 602 e nel d.p.r. 28*

gennaio 1988, n. 43”.

2.2 Ciò chiarito, è solo con la l. n. 296/2006, e quindi, a partire dagli atti emessi dal 1.1.2007, che il legislatore ha uniformato i termini per accettare i tributi locali nei casi di controllo di denunce regolari o di rettifica di quelle infedeli ed ha previsto l'adozione, come mezzo, dell'avviso di accertamento per riscuotere, quindi, gli omessi o parziali versamenti da denunce *regolari*, oltre che da denunce infedeli, incomplete o omesse ed ha unificato il termine di decadenza per la riscossione coattiva, dopo la notifica degli accertamenti, una volta che gli stessi fossero diventati definitivi.

In specie, con l'**art. 1 della cit. l. n. 296/2006** è stato previsto:

- **al comma 161** che: “*Gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli “o” dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni “o” degli omessi versamenti notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, 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, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni*”.
- **al comma 163** 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*”.

Al **comma 162** dell'art. 1 della cit. l. n. 296/2006 (in sostituzione dell'art. 71, comma 2, abrogato) è stato indicato l'obbligo di motivazione, anche per *relationem* degli avvisi di accertamento emanati[1].

2.3 Quanto alla serie di riforme e modifiche del sistema di riscossione dei tributi locali, valga indicare tra quelle di maggiore interesse in questo scritto, che dopo la prima riforma della riscossione (d.p.r. n. 43/1988) che aveva previsto la generalizzazione dell'applicazione del sistema di riscossione a mezzo ruolo e l'abrogazione di tutte le norme di rinvio che richiamavano il risalente r.d n. 639/1910 e, quindi, anche dell'ingiunzione, come mezzo per riscuotere “le tasse e

pene pecuniarie” (art. 31), si sono avvicendate una serie di disposizioni dal 1997 al 2011 che hanno fatto rivivere il mezzo e, ad oggi, lasciano agli enti locali la facoltà di avvalersi, se agiscono in proprio, ovvero attraverso i soggetti abilitati di cui all’art. 52, c. 5, d.lgs. n. 446/1997, dell’**ingiunzione cd. “rafforzata”** (ex art. 7, comma 2, lett. gg-quater, d.l. n. 70/2011) “secondo la procedura del ruolo prevista dal titolo II del d.p.r. n. 602/1973”, oppure di affidarsi all’agente della riscossione nazionale di cui all’art. 3 del d.l. n. 203/2005[2] (*Equitalia S.p.A., e, di poi, a partire dal 1° luglio 2017, Agenzia Entrate Riscossione ex d.l. n. 193/2016, convertito in l. 225/2026*)[3], a mezzo del **ruolo**, secondo la procedura di cui al d.p.r. n. 602/1973. Ciò che conta evidenziare, ai fini delle considerazioni che verranno riprese nel prosieguo è che, dopo lungo tempo, e le alterne vicende che hanno riguardato la natura (amministrativa o giudiziale) dell’ingiunzione fiscale non v’è dubbio sul fatto che, una volta formata l’ingiunzione, essa costituisca titolo esecutivo, come il ruolo, ed esplichi, al pari della cartella, anche la funzione di preceppo, motivo per il quale è definita “rafforzata”.

2.4 Dall’esegesi di siffatte norme deve allora concludersi che:

a) per gli atti emessi dal 1993 al 31.12.2006 (e, quindi, prima della l. n. 296/2006), l’ente locale per “accertare” la TARSU ha potuto agire, ai sensi dell’art. 71, d.lgs. n. 507/93 con due tipologie di accertamento: uno *in rettifica* per i casi di dichiarazione *incomplete o infedeli* per recuperare i (conseguenti) parziali versamenti a mezzo ruoli da “*formare e consegnare*” al concessionario “*entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla presentazione della denuncia*”; l’altro, *d’ufficio*, per il caso di *dichiarazione omessa* per riscuotere gli omessi versamenti nel maggior termine del (*entro il*) “*31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la denuncia doveva essere presentata*”.

Per la riscossione *ordinaria*, l’ente locale, invece, operando la liquidazione *d’ufficio* della TARSU (modificatasi in autoliquidazione solo nel 2014), ha potuto procedere alla *riscossione ordinaria* a mezzo ruolo *principale* (fino al 1999) e poi con *ruoli ordinari (o straordinari)*, per il caso del fondato pericolo) attraverso i ruoli già formati dell’anno precedente a fronte di regolari denunce presentate (cd. liste di carico) “*da formare e consegnare*” al concessionario e notificare al contribuente (con la cartella o ingiunzione) “*entro l’anno successivo a quello per il quale era dovuto il tributo*”.

Nel caso di *accertamento* (in *rettifica* o *d'ufficio*) su denunce tardive, incomplete/infedeli o omesse e parziale o mancato pagamento, l'ente ha potuto procedere, invece, alla *riscossione coattiva* della TARSU a mezzo *ruolo suppletivo* (sino al 1999) e poi con *ruolo ordinario* (o *straordinario*, in caso di fondato pericolo) da *formare e consegnare* al concessionario (con la cartella, o ingiunzione), ma nei più brevi termini di cui al comma 1 dell'art. 72 (*non abrogato*) ovvero, “***entro l'anno successivo a quello nel corso del quale è prodotta la predetta denuncia, ovvero l'avviso di accertamento è notificato***”.

b) per gli atti emessi dal 1.1.2007 fino al 31.12.2019 (e, quindi, *prima della l. n. 160/2019*) l'ente locale, e tenuto conto che nelle more è entrato in vigore il sistema dell'autoliquidazione della TARI (dal 2014), ha potuto procedere con le medesime due tipologie di accertamento a fini TARSU, TARES (per il 2013) e TARI: uno *in rettifica* (per dichiarazioni incomplete o infedeli), l'altro *d'ufficio* per le dichiarazioni omesse, ed *anche* - visto l'uso della disgiuntiva “o” nell'art. 1, **comma 161**, della l. n. 296/2006 - per riscuotere gli omessi/parziali versamenti da denunce regolari e, quindi, rilevabili anche dai dati ed elementi *invariati* in suo possesso, con l’ “avviso di accertamento” da notificare “***entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati***”. Lo stesso termine di decadenza *quinquennale* è stato disposto per irrogare le sanzioni.

Ove il contribuente, una volta ricevuto l'avviso di accertamento, in *rettifica* o *d'ufficio* - debitamente *motivato*, anche per *relationem* - non avesse pagato il dovuto, l'ente ha potuto formare il titolo esecutivo e, quindi, il *ruolo ordinario* (o *straordinario*) da consegnare al concessionario - oppure, in alternativa - nel caso di riscossione diretta, o affidata ai concessionari abilitati iscritti all'albo di cui all'art. 52, comma 5, lett. b), d.lgs. n. 446/97, l'ingiunzione fiscale ex r.d. del 1910 “rafforzata” (dal 2011) equivalente, come si diceva, ai fini dell'esecuzione, alla cartella di pagamento, da notificare, ai sensi dell'art. 1, **comma 163**: “***entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento (in rettifica o d'ufficio) è divenuto definitivo***”[4].

2.5 Ed arriviamo, ai tempi più recenti, quando il legislatore, con la l. n. 160/2019, ha concentrato la funzione di riscossione negli avvisi di accertamento emessi a partire dal 1° gennaio 2020 “*da province, città metropolitane, comuni, comunità montane, unioni di comuni e consorzi tra gli enti locali*” (si noti, *non dalle regioni*), oltre che dai soggetti affidatari di cui all'art. 52, comma 5,

lettera b), del d.lgs. n. n. 446/1997 e all'art. 1, comma 691, della l. n. 147/2013 con l'assegnazione agli stessi della natura di “*accertamenti esecutivi*” analoga a quella degli accertamenti in materia di IIDD ed IVA ex art. 29, d.l. n. 78/2010.

L'art. 1, comma 792, lett. a) della cit. l. n. 160/2019 prevede, in sintesi, che gli avvisi di accertamento e i relativi provvedimenti di applicazione delle sanzioni contengano anche “*l'intimazione ad adempiere*” entro il termine di presentazione del ricorso nel caso di entrate tributarie, oppure entro i 60 giorni dalla notifica nel caso di entrate patrimoniali, e dispone che gli avvisi così emanati “devono” recare espressamente l'indicazione che gli stessi “*costituiscono titolo esecutivo idoneo ad attivare le procedure esecutive e cautelari, nonché l'indicazione del soggetto che, decorsi sessanta giorni dal termine ultimo per il pagamento, procederà alla riscossione delle somme richieste, anche ai fini dell'esecuzione forzata*”.

La cit. lett. a) del comma 792 prevede, altresì, che vadano emessi avvisi di accertamento “rideterminativi” (cd *secondari*) nei casi in cui, dopo l'emanazione dell'avviso esecutivo originario (cd. primario), vadano ricalcolati gli importi dovuti in base: (i) agli esiti *dell'accertamento con adesione*, ex d.lgs. n. 218/97, se adottato dall'ente, oppure (ii) alle regole “*dell'art. 19 del d.lgs. n. 472/97*” e, quindi, dell'esecuzione delle sanzioni, nonché (iii) “*in caso di definitività dell'atto impugnato*” e, quindi - si noti, senza fare rinvio - “*all'art. 68, d.lgs. n. 546/92*” sulle regole della riscossione frazionata in pendenza di processo, come invece espressamente previsto dall'art. 29, d.l. n. 78/2010 per le IIDD ed IVA a mezzo del rinvio ivi contenuto al cit. art. 68, d.lgs. n. 546/92 (su cui, *infra*, par. 7).

Il successivo **comma 792, alla lett. b)** indica poi che “*decorso il predetto termine utile per il pagamento, l'avviso acquista efficacia esecutiva*”, *senza la preventiva notifica di un ulteriore titolo esecutivo* e, quindi, né del ruolo (e cartella) né dell'ingiunzione di pagamento. Decorso l'ulteriore termine di *trenta giorni* dal termine ultimo per il pagamento (*mobile*), la riscossione delle somme richieste “*è affidata in carico*” al soggetto legittimato alla riscossione forzata (ADER, oppure l'ente stesso o i concessionari abilitati) che, rispettivamente potranno agire, se si tratta di ADER, ai sensi della successiva lett. e) del comma 792 “*con i poteri, le facoltà e le modalità previsti dalle disposizioni che disciplinano l'attività di riscossione coattiva*”, mentre, se chi agisce è l'ente, o i concessionari abilitati, ai sensi della lett. f), comma 792, “*secondo le regole del titolo II del d.p.r. n. 602/73*”[5].

L'esecuzione forzata è, tuttavia, **sospesa** di diritto (ex lett. b), comma 792 cit.), come accade per l'omologo avviso esecutivo di cui all'art. 29, d.l. n. 78/2010 (IIDD ed IVA) “*per un periodo di*

centottanta giorni dall'affidamento in carico degli atti al soggetto legittimato alla riscossione forzata; il periodo di sospensione è, tuttavia, ridotto a centoventi giorni ove la riscossione delle somme richieste sia effettuata dal medesimo soggetto che ha notificato l'avviso di accertamento”^[6]. Per il recupero di importi fino a 10 mila euro, l'art. 1, comma 795, della cit. l. n. 160/2019 stabilisce che dopo che l'avviso è divenuto esecutivo, prima di attivare una procedura esecutiva e cautelare, gli enti impositori (o i concessionari della funzione di accertamento) devono inviare al contribuente, “*un sollecito di pagamento*” con cui si avvisa il debitore che il termine indicato nell'atto è scaduto e che, se non si provvede al pagamento entro i *trenta giorni* successivi, saranno attivate le procedure cautelari ed esecutive^[7]. Le regioni, escluse dai soggetti interessati dalla riforma del 2019, dovranno continuare invece ad agire per la riscossione dei tributi di propria competenza, avvalendosi dell'ingiunzione (rafforzata), se agiscono in proprio, o a mezzo dei concessionari abilitati, ovvero del ruolo, se si affidano ad ADER.

2.6 In virtù della emanazione della l. n. 160/2019, e quindi:

c) **per gli atti emessi dal 1.1.2020**, anche se riferiti ad annualità precedenti , e tenuto conto della vigenza di norme precedenti (non abrogate), l'ente locale è tenuto a notificare a fini TARSU/TARES/TARI, l'avviso di accertamento esecutivo “ai sensi del comma 792, lett. a), l. n. 160/2019” nel rispetto del termine di decadenza indicato all'art. 1, comma 161, l. n. 296/2006, ovvero “*entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui si sarebbe dovuta presentare la dichiarazione o effettuare il versamento delle imposte*”. In caso di mancata impugnazione dell'atto, e del mancato pagamento da parte del contribuente entro il termine di 60 giorni dalla notifica dello stesso, non seguirà più, come si diceva, l'emissione della cartella di pagamento o dell'ingiunzione fiscale, e potrà darsi avvio all'esecuzione forzata che, a partire dai 30 giorni successivi (*in totale 90 dalla notifica*) vede *l'affidamento in carico* del dovuto all'ente medesimo, o ai concessionari abilitati o all'Agenzia entrate Riscossione.

Dopo la l. n. 160/2019 si è venuto a determinare, quindi “**il superamento implicito**” dell'art. 1, comma 163, l. n. 296/2006 e l'applicazione del solo termine di **prescrizione del credito** dell'ente locale che, in materia è quinquennale ex art. 2948, comma 1, n. 4 c.c., visto che l'avviso di accertamento emanato ai sensi del cit. art. 1, comma 792, è idoneo a diventare esecutivo e per di più, per l'intero carico del tributo ed interessi accertati (*fermo il diritto all'affidamento in carico delle sanzioni dopo la sentenza di I grado, se l'atto è impugnato ex art. 19, d.lgs. n. 472/97*), per la mancanza di regole *ad hoc* che prevedano la riscossione parziale *ante decimum* nei singoli

comprati impositivi dei tributi locali.

Il contribuente potrà richiedere, al più, la sospensione amministrativa all'ente locale ex art. 39, d.p.r. n. 602/1973 o se impugna l'avviso di accertamento, la sospensione giudiziale (ex art. 47, d.lgs. n. 546/92), ricorrendone i presupposti ma, nelle more o in mancanza dei presupposti per ricorrere alla tutela cautelare amministrativa o giudiziale, le somme richieste con l'accertamento esecutivo, non pagate entro il termine per la proposizione del ricorso, potranno essere riscosse coattivamente per l'intero (di tributo ed interessi) dopo l'affidamento del carico al concessionario o all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, dopo i 30 gg. successivi allo scadere del termine del pagamento, oppure anche prima se l'affidamento avviene a titolo straordinario (per fondato pericolo della riscossione)[\[8\]](#).

La “presa in carico del debito” che va comunicata al contribuente con lettera raccomandata o con posta elettronica, sostanzialmente “sostituisce” il ruolo, nel senso che con l’“affidamento del carico” si raggiunge il medesimo risultato di far pervenire al concessionario le indicazioni necessarie alla riscossione attraverso un flusso di trasmissione dei dati che, per di più, è giornaliero (e non più periodico).

Si ritornerà nel prosieguo sul titolo (provvisorio, definitivo o straordinario) dell'affidamento in carico e sulle implicazioni che derivano dal predetto affidamento sul processo, allorquando l'atto da emettere a conclusione del procedimento *effettivamente attivato* dall'ente, venga impugnato (*infra*, par. 7).

3. Segue: le diverse regole per accettare e riscuotere l'ICI, e di poi l'IMU.

3.1 E veniamo alla questione dei termini di decadenza per l'accertamento e la riscossione dell'ICI, e di poi dell'IMU che è diversa da quella affrontata per la TARSU/TARES e TARI in ragione del fatto che, diversamente da quanto è accaduto con il cit. art. 72, d.lgs. n. 50/793, il legislatore ha abrogato l'art. 11 del d.lgs. n. 504/1992 con l'art. 1, comma 173, lett. d), della l. n. 296/2006 a decorrere, quindi dagli atti emessi dal 1° gennaio 2007.

Fino al 2006, il cit. art. 11 del d.lgs. n. 504/92 ha regolato per l'ICI, come avveniva per la TARSU con l'art. 72, d.lgs. n. 507/93, i casi di “controllo di tipo formale” delle dichiarazioni e denunce presentate (ai sensi dell'art. 10), per verificare i versamenti eseguiti *“sulla base dei dati ed elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e dalle denunce stesse, o dalle informazioni fornite dal sistema informativo dell'anagrafe”* in ordine all'ammontare delle rendite risultanti in

catasto e dei redditi dominicali; oppure a *correggere gli errori materiali* e di calcolo e liquidava l'imposta. In tali casi il Comune ha dovuto emettere “un avviso di liquidazione” con l'indicazione dei criteri adottati, dell'imposta o maggiore imposta dovuta e delle sanzioni ed interessi dovuti da notificare al contribuente “*entro il termine di decadenza del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o la denuncia ovvero, per gli anni in cui queste non dovevano essere presentate, a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta*”[\[9\]](#).

Al comma 2 del cit. art. 11 è stato disciplinato, invece, il caso della “*rettifica delle dichiarazioni e delle denunce nel caso di infedeltà, incompletezza od inesattezza*” e dell'accertamento d'ufficio nel caso di omessa presentazione”. In questi casi, il Comune ha dovuto emettere “un avviso di accertamento”, motivato, con la determinazione dell'imposta o maggiore imposta dovuta e delle relative sanzioni ed interessi da notificare “*entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o la denuncia ovvero, per gli anni in cui queste non dovevano essere presentate, a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta*”. Nel caso di omessa presentazione, l'avviso di accertamento si sarebbe dovuto notificare “*entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o la denuncia avrebbero dovuto essere presentate ovvero a quello nel corso del quale è stato o doveva essere eseguito il versamento dell'imposta*”. Dagli atti emessi dal 1.1.2000, con la l. n. 296/2006 anche per l'IMU (dal 2012), il legislatore ha poi fissato l'unico *termine quinquennale* di decadenza per notificare l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 1, **comma 161** e, dopo la notifica dell'avviso, l'unico *termine triennale* per riscuotere in via coattiva il dovuto (ai sensi dell'art 1, **comma 163**).

Dopo la l. n. 160/2019, l'avviso di accertamento è esecutivo (dal 1.1.2020) e va notificato, quindi, analogamente ai casi TARI, entro il termine di cui al cit. art. 1, **comma 161** e, quindi, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello del versamento, o della presentazione della dichiarazione.

3.2 Ciò chiarito, è sorto il problema di stabilire a fini ICI (ed IMU) il *dies a quo* del primo dei 5 anni di cui all'art. 1, comma 161, l. n. 296/2006 ai fini del computo del termine di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento; questione in ordine al quale la Suprema Corte ha fornito, nel tempo, interpretazioni non sempre univoche. Con il più recente indirizzo (*ex multis*, ordinanza, 11 giugno 2024 n. 16230)[\[10\]](#), per delimitare dal punto di vista temporale l'esercizio del potere impositivo a fini ICI, e poi IMU si è stabilito che vanno individuati due diversi “*dies a quo*”

“quo” dai quali iniziare il computo del termine *quinquennale* e, pertanto, occorre distinguere:

- a) il caso in cui il contribuente presenti una dichiarazione ed ometta il versamento, in cui deve farsi riferimento al termine entro il quale il tributo si sarebbe dovuto pagare (*di norma con le due rate di acconto e saldo ex art. 9, comma 3, del d.lgs. n. 23/2011*);
- b) il caso in cui il contribuente abbia omesso la presentazione della dichiarazione, in cui deve farsi riferimento, invece, “*al termine entro il quale la dichiarazione si sarebbe dovuta presentare* (di norma entro il 30 giugno, o altro, se prorogato) o *dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta*”**[11]**.

Per la riscossione coattiva, invece, dopo la notifica dell’ “avviso di accertamento”- e fino alla l. n. 160/2019 - nessun dubbio è sorto sul termine di decadenza per tutti i procedimenti attivati (*e, quindi, per denunce infedeli, omesse ed anche e/o per gli omessi o parziali versamenti da controllo di tipo formale del dichiarato*); termine che, per gli atti emessi dal 1.1.2007 al 31.12.2019 a fini ICI, e di poi IMU, è quello stabilito dall’art. 1, comma 163, l. n. 296/2006, ovvero “*entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento (in rettifica o d'ufficio) è divenuto definitivo*” (vista l’abrogazione *esplicita* dell’art. 11, d.lgs. n. 504/92 ad opera della l. n. 296/2006).

Dopo la l. n. 160/2019, una volta che l'avviso di accertamento è diventato “esecutivo”, si applica, come si è visto per la TARI ed altri tributi locali, il solo termine di prescrizione del credito è quinquennale, sia per il tributo, che per gli sanzioni ed interessi, ex art. 2948, comma 1, n. 4 c.c. (salvo il caso del giudicato, in cui termine di prescrizione è decennale), in virtù del *supra* indicato “superamento implicito” dell’art. 1, comma 163, l. n. 296/2006.

4. L'esegesi delle norme applicabili dal 1.1.2007 ad oggi a fini TARI ed IMU (*e precedenti tributi*): le abrogazioni espresse e quelle implicite.

4.1 Tirando le fila di questo *excursus* si arriva a concludere che, dopo la riforma operata dalla l. n. 296/2006 e fino alla l. n. 160/2019 e, quindi, per gli atti emessi dal 1.1.2007 al 31.12.2019 per TARI (TARES/TARSU) ed IMU/ICI (ed altri tributi locali), si applica il termine di decadenza (*quinquennale*) dell’art. 1, comma 161, l. n. 296/2006 per la notifica dell'avviso nei procedimenti di accertamento “*in rettifica*” per le dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti”, nonché per i procedimenti “*d'ufficio*” nel caso di dichiarazioni omesse (come era stato sino ad allora) *ed anche* per gli “*omessi o parziali versamenti*” - visto l’uso della disgiuntiva “

o” nel cit. comma 161 - compresi, quindi, quelli derivanti da un procedimento di mera “*ri-liquidazione e/o controllo formale*” di denunce regolari/tardive fondata, cioè, su dati ed elementi già in possesso dell’ente o in anagrafe, rimasti invariati. Per tutti gli avvisi emessi dal 1.1.2007 al 31.12.2019, si applica, del pari, il termine di decadenza per la riscossione coattiva stabilito dall’art. 1, comma 163, l. n. 296/2006 da attivare, quindi, (*entro il*) “31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l’accertamento è diventato definitivo”, volendosi riferire, evidentemente, al caso dell’avvenuta previa notifica degli “avvisi di accertamento” (*in rettifica o d’ufficio*) e della loro mancata impugnazione e/o loro definitività in giudizio.

Dopo la l. n. 160/2019, e quindi, per gli avvisi emessi dal 1.1.2020 “ai sensi dell’art. 1, comma 792, l. n. 160/2019” per TARI (TARES/TARSU) ed IMU/ICI (*ed altri tributi locali*), leggendo le norme vigenti, si potrebbe concludere che in tutti i casi in cui è effettuato il controllo delle denunce presentate o dei versamenti in anagrafe, il termine di decadenza dei “procedimenti” attivati - sia di natura sostanziale, che di tipo liquidatorio/formale - debba corrispondere, ai fini dell’emanazione dell’atto conclusivo del procedimento, a quello *quinquennale* stabilito dall’art. 1, **comma 161** e che, una volta notificato l’unico termine da rispettare è solo quello di prescrizione *quinquennale* (*vista l’abrogazione implicita del cit. art. 1, comma 163, l. n. 296/2006*). Ma, a ben vedere, così non è, né può esserlo, in ragione di una serie di riflessioni che portano a verificare che si applicano termini di decadenza diversi, sia ai fini della “notifica” che della relativa “riscossione” dei crediti per tributi locali a seconda dei procedimenti attivati che mutano a seconda del tributo di riferimento e, soprattutto, dalla modalità di controllo operato dall’ente impositore.

Il tutto perché le norme della cit. l. n. 160/2019 vanno verificate in coordinamento con le regole di interesse - abrogate e non - della l. n. 296/2006 e, quindi, per la TARI, con la perdurante “*covigenza*” dell’art. 72, comma 1, d.lgs. n. 507/93 e dell’art. 1, comma 163, l. n. 296/2006 e, per l’IMU, con la vigenza dell’art. 1, comma 163, l. n. 296/2006 (vista, nelle more, l’abrogazione dell’art. 11, d.lgs. n. 504/92) e, per di più, ora, con le regole indicate quali principi generali immanenti nello Statuto dei diritti del contribuente, revisionato ad opera del d.lgs. n. 219/2023 che si applicano, indipendentemente dalla loro adozione nei regolamenti degli enti locali, ex art. 1, commi 3-bis e 3-ter, l. n. 212/2000[12].

5. Le questioni interpretative aperte sia prima, che dopo la l. n.160/2019: quattro *vulnus* che chiedono risposta.

5.1 Dalla lettura delle norme vigenti sorgono, infatti, una serie di questioni di dubbia soluzione che aprono vulnus di tutela e che allo stato, ed in mancanza/attesa di una loro “riscrittura”, non possono che richiedere la prospettazione di *interpretazioni adeguatrici*, talune già stabilite in sede di legittimità.

A. Il primo *vulnus* riguarda **la TARI** (e TARSU/TARES *ratione temporis*) contestata dopo la l. n. 296/2006 prima dell'emanazione della l. n. 160/2019, con atti formati, quindi, dal 1.1.2007 fino al 31.12.2019, per la *diversità* di durata del termine di decadenza posto a carico dei Comuni per la riscossione *coattiva* a mezzo ruolo, cartella o ingiunzione, in caso di accertamento in rettifica o d'ufficio (di tipo sostanziale) in virtù della perdurante “*co-vigenza*” dell'art. 72, comma 1, d.lgs. n. 507/93 e dell'art. 1, comma 163, l. n. 296/2006.

B. Il secondo *vulnus* riguarda **la TARI** (e TARSU/TARES *ratione temporis*) contestata dal 1.1.2007 al 31.12.2019, e riguarda il termine di decadenza per riscuotere l'omesso o parziale pagamento del dovuto *su denuncia regolare (o tardiva)*, quando l'ente ha effettuato un controllo (a tavolino) di tipo liquidatorio o cartolare dei documenti e dati in suo possesso e/o in anagrafe rimasti invariati; credito tributario che - fino alla emanazione della l. n. 160/2019 - il Comune ha potuto/dovuto riscuotere, pacificamente, “*a mezzo ruolo* e successiva cartella, o *ingiunzione rafforzata*”, a seconda del sistema di riscossione prescelto, senza obbligo di notifica di un previo “*avviso di accertamento*”.

Controllo che, in questa sede, ed anche in vista delle prossime riflessioni che involgono i principi dello Statuto applicabili agli atti degli enti locali dal 18 gennaio 2024 (entrata in vigore delle nuove regole), deve intendersi quello che si sostanzia nella “(ri)liquidazione/controllo formale” del dichiarato “**in modo automatizzato o sostanzialmente automatizzato**”, ovvero quando l'ente si avvale di **prove certe** documentali (**e non presunzioni**), vista la sua similitudine a quello analogo effettuabile nell'ambito della liquidazione e controllo della dichiarazione ai fini delle IIDD (ex artt. 36-bis, e 36-ter d.p.r. n. 600/73) o IVA (art. 54-bis, d.p.r. n. 633/72).

C. Il terzo *vulnus*, collegato al secondo, riguarda invece **l'ICI e l'IMU** contestata, sempre con atti emessi dal 1.1.2007 al 31.12.2019, e si riferisce al termine di decadenza per la riscossione coattiva sia per gli accertamenti in senso sostanziale che per i casi di controllo “**di tipo automatizzato o**

sostanzialmente automatizzato", non distinti e regolati compiutamente dalla legge, con l'aggravarsi del fatto che l'art. 11, d.lgs. n. 504/92 è stato *esplicitamente abrogato* dall'art. 1, comma 173, l. n. 296/2006 per cui l'ente ha avuto a disposizione, come unico atto per procedere, "l'avviso di accertamento" e non ha potuto agire, quindi, *direttamente con un titolo esecutivo (ruolo, cartella o ingiunzione)*, nonostante che il controllo eseguito è stato di tipo liquidatorio o formale.

D. Il quarto *vulnus* riguarda, questa volta, sia **la TARI che l'IMU**, che gli altri tributi locali, dopo l'entrata in vigore della l. n. 160/2019 e quindi, per gli atti emessi dal 1.1.2020 che, sebbene possa ritenersi risolto dall'applicabilità del termine di decadenza (quinquennale) di cui al cit. art. 1, comma 161, l. 296/2006 per la notifica dell'atto conclusivo del procedimento emesso "ai sensi e per gli effetti dell' "art. 1, comma 792, l. n. 160/2019", in virtù dell'idoneità dell'avviso di accertamento a diventare "esecutivo", impone di verificare, invece, come l'ente ha agito nel procedimento di controllo, e quindi, di quali mezzi istruttori e prove si è avvalso, per stabilire, di conseguenza, quali devono ritenersi gli atti tipici (mezzi) che l'ente è tenuto ad utilizzare - secondo il modello legale e la sequenza procedimentale appropriata - per "accettare" e/o per "riscuotere" il dovuto a seconda della modalità di riscossione prescelta (diretta o a mezzo concessionari) e, per l'effetto, entro quale termine di decadenza 'ente deve poi agire ai fini della riscossione coattiva. Ciò perchè, anche dopo la l. n. 160/2019, nell'effettuare il controllo dei versamenti dovuti, l'ente locale si è potuto limitare a ri-liquidare/controllare solo in via formale il dichiarato "*in modo automatizzato o sostanzialmente automatizzato*" su denuncia *regolare o tardiva*, nel qual caso le norme applicabili sui rapporti ancora pendenti vedono, a fini TARI la perdurante "*co-vigenza*" (dal 2007 ad oggi) sia dell'art. 72, comma 1, d.lgs. n. 507/93 che dell'art. 1, comma 163, l. n. 296/2006, mentre, per l'IMU e per gli altri tributi locali, la vigenza (dal 2007 ad oggi) del (solo) art. 1, comma 163, l. n. 296/2006 **[13]**.

5.2 La risposta a questi interrogativi, già complessi nella formulazione, non è semplice e va formulata avvalendosi dell'interpretazione adeguatrice (*la prima*) che, in epoca recente, ha fornito la Suprema Corte di Cassazione affrontando e risolvendo il primo *vulnus supra* indicato, ovvero indicando le regole applicabili ai casi TARI (o TARES/TARSU) ancora pendenti per gli atti emessi dal 1.1.2007 fino al 31.12.2019 e prospettando, per gli altri *vulnus* segnalati, *ulteriori interpretazioni adeguatrici* alle regole imposte, ora a sistema, dai principi generali

dell'ordinamento.

A. Il primo *vulnus*: il termine di decadenza a fini TARI della riscossione coattiva nel caso di accertamenti di tipo sostanziale per gli atti emessi dal 1.1.2007 al 31.12.2019.

1. Come si diceva, all'epoca in cui è mancata l'autoliquidazione della TARSU (*dal 1993 fino alla riforma di cui alla l. n. 296/2006, e quindi fino agli atti emessi dal 1.1.2017*) l'ente ha potuto procedere, pacificamente, ad un controllo “di tipo formale” del dichiarato, ex comma 1 dell'art. 71 d.lgs. n. 507/93, per “liquidare” il tributo e di poi per riscuotere il dovuto ex art. 72, **comma 1**, attraverso *i ruoli principali*, poi, *ordinari* formati (dal 1999) dell'anno precedente, il tributo o maggiore tributo non versato o versato parzialmente “*entro l'anno successivo a quello per il quale è dovuto il tributo*”. Termine *annuale* analogo, a quell'epoca, entro cui l'ente, decidendo di avvalersi del sistema di riscossione tramite ruolo, ha potuto agire per “accettare” il maggior dovuto con *i ruoli suppletivi* (dal 1993 fino al 1999) e poi con ruolo *ordinario* (o *straordinario*) o, di poi, con *l'ingiunzione rafforzata* (dal 2011) se gli omessi o parziali versamenti fossero emersi “da denuncia tardiva” o da “accertamento (di tipo sostanziale)” da riscuotere, infatti “*entro l'anno successivo a quello nel corso del quale è prodotta la predetta denuncia ovvero l'avviso di accertamento è notificato*”.

Una volta emanata la l. n. 296/2006, per gli atti emessi dal 1.1.2007 (e fino al 31.12.2019), il termine da rispettare, dopo la notifica di “un avviso di accertamento” (in rettifica o d'ufficio) per la riscossione coattiva della TARSU/TARES e poi TARI - che l'ente ha potuto attivare con il *ruolo ordinario* (o straordinario, in caso di fondato pericolo) e successiva cartella se si è affidato ad Equitalia S.p.A. e poi ad ADER, oppure con *l'ingiunzione rafforzata* in caso di riscossione diretta o concessionari abilitati - è invece quello *triennale* ex art. 1, comma 163, l. n. 296/2006, ovvero (*entro il*) “*31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento (per denunce infedeli, incomplete o omesse) è divenuto definitivo*”.

Già e solo per questa diversità di durata del termine di decadenza, annuale o triennale *ratione temporis* per la riscossione coattiva della TARSU/TARES/TARI (*ex art. 72, comma 1, d.lgs. n. 507/93 ed art. 1, comma 163, l. n. 296/2006*), si sono alternate, nel tempo, una serie di interpretazioni di legittimità che il più delle volte hanno dato pregio e rilevanza in passato, nel caso di affidamento del *ruolo* al concessionario nazionale (Equitalia S.p.A. e poi ADER) al *termine annuale* di cui all'art. 72, comma 1, d.lgs. n. 507/93, e non a quello triennale di cui all'art. 1, comma 163, l. n. 296/2006 applicabile nel caso dell'ingiunzione rafforzata (*ex multis*, sent. n. 1503/2016; ord. n.

14043 del 23 maggio 2019, sent. n. 27805 del 31 ottobre 2018) [\[14\]](#).

2. L'orientamento è cambiato (dal 2019), quando la Suprema Corte, come si legge, ad es., nella **sentenza n. 17491 del 25.06.2024** ha stabilito che: ***“Deve ritenersi che l'art. 72, comma 1, sia stato in parte implicitamente abrogato all'indomani dell'entrata in vigore dell'art. 1, comma 163, in applicazione del principio, di cui all'art. 15 disposizioni sulla legge in generale, secondo cui le leggi sono abrogate da leggi posteriori allorquando la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore. Invero, disciplinando il comma 161 dell'art. 1 espressamente i termini per la notifica dell'avviso di accertamento ed il successivo comma 163 il termine da osservare per la notifica della cartella di pagamento (da avvenire entro tre anni dalla definitività dell'avviso di accertamento), deve ritenersi venuta meno, per incompatibilità, la previsione normativa (contenuta nel primo comma dell'art. 72) che prescriveva, ai fini della iscrizione a ruolo, il rispetto del termine di un anno dalla notifica dell'avviso di accertamento”.***

Ed ancora, nella cit. sentenza n. 17491/2024 la Suprema Corte ha indicato, per quello che qui maggiormente rileva: ***“Resta, invece, tuttora disciplinata dall'art. 72 (comma 1) la fattispecie che si realizza allorquando, in presenza di una denuncia del contribuente, l'iscrizione a ruolo non deve essere preceduta dalla notifica dell'avviso di accertamento (qualora, infatti, la denuncia sia stata presentata, sia pure tardivamente, e l'ente ritenga di non contestarla, il primo comma dell'art. 72 del medesimo D.lgs. consente al Comune di “procedere direttamente alla liquidazione della TARSU, sulla base degli elementi dichiarati dallo stesso contribuente originariamente, ed alla conseguente iscrizione a ruolo, attraverso la meccanica applicazione dei ruoli dell'anno precedente e dei dati in esso contenuti, procedendo alla notificazione di una cartella esattoriale, senza previa emissione di alcun avviso di accertamento; sicché, salvo il caso di omessa denuncia o incompleta dichiarazione da parte del contribuente, non occorre la preventiva notifica di un atto di accertamento”.*** (cfr. anche Cass. n. 22248 del 2015 e n. 19120 del 2016).

La Suprema Corte, ha ulteriormente precisato al riguardo: ***“Si tratta di una facoltà del tutto eccezionale, non suscettibile di applicazioni estensive, concessa al Comune, quando la riscossione si fonda su dati ed elementi già acquisiti e rimasti invariati (v. Cass., Sez. 5, n. 14043 del 23/05/2019). In definitiva, deve pervenirsi alla conclusione che, quando, in assenza di una denuncia, va notificato il previo avviso di accertamento (l'ente impositore può procedere all'emissione di un avviso di accertamento quando il contribuente non abbia presentato la denuncia***

prescritta dal precedente art. 70, oppure nel caso in cui ritenga che la denuncia presentata sia infedele o incompleta; v. Cass. n. 19255 del 2003, Cass. n. 19181 del 2004 e Cass. n. 20646 del 2007), **devono seguirsi le modalità ed i termini indicati dall'art. 1, comma 163** (cfr. Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 14043 del 2019), **anziché quelli prescritti dall'art. 72, comma 1**".

3. Alla luce di questi principi, deve allora concludersi che per gli atti emessi o formati a fini TARI, TARSU o TARES dal 1.1.2007 fino al 31.12.2019 (ancora pendenti), si rende necessario, "gioco-forza", indagare sull'effettiva natura del procedimento di controllo seguito dall'ente locale e, soprattutto, verificare in base a quali mezzi istruttori l'ente, o il concessionario assegnatario della funzione, ha agito, e verificare:

a) se l'ente, in seno al procedimento di *rettifica* di denuncia infedele, incompleta o *d'ufficio*, nei casi di dichiarazione omessa, si è avvalso dei dati ed elementi in suo possesso *ed anche* di quelli acquisiti, al di fuori del dichiarato. Il che, di norma, riguarda i casi di rettifica delle superfici dichiarate, o del disconoscimento di agevolazioni o esenzioni o di incertezza sulle superfici e quindi tariffe applicabili in cui vengono prodotti rifiuti speciali, assimilati, ecc.

In questo caso in cui l'ente ha potuto fondare la maggiore pretesa esprimendo, quindi, giudizi/valutazioni su elementi di *prova certa o presunzioni* che lo hanno portato a riscontrare casi di *diversità oggettiva o soggettiva* del dichiarato, non v'è alcun dubbio sul fatto che, a conclusione del procedimento, l'ente ha dovuto/potuto emettere "**un avviso di accertamento**" da motivare, anche per *relationem*, ex art. 1, **comma 162**, l. n. 296/2006 che ha dovuto notificare al contribuente nel termine di cui all'art. 1, **comma 161**, l. n. 296/2006, ovvero entro il "*31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati*".

Dopo la notifica dell'accertamento, il termine di decadenza ai fini della riscossione coattiva del dovuto, pur vigendo l'art. 72 del d.lgs. n. 507/93 (*non espressamente abrogato dalla l. n. 296/2006*) deve ritenersi invece, solo quello indicato dall'art. 1, **comma 163**, l. n. 296/2006 per l'"**implicita abrogazione**" di parte del comma 1 dell'art 72, d.lgs. n. 507/93 stabilita in sede di legittimità (a fronte del primo *vulnus*) con la conseguenza che l'ente ha dovuto notificare (o meglio avrebbe dovuto, visto il contrasto interpretativo) il titolo esecutivo (la cartella contenente il ruolo, oppure l'ingiunzione rafforzata) "*entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo*";

b) se l'ente, in seno al procedimento di controllo dei *parziali o omessi versamenti* ha operato, invece, una mera ri-liquidazione o controllo formale del dichiarato, *in modo automatizzato o sostanzialmente automatizzato*. Il che di norma avviene nei casi del mancato pagamento, integrale o parziale, del dichiarato e/o di maggior debito per l'applicazione di una tariffa o categoria tariffaria diversa rispetto a quella applicata dal contribuente su superfici (rimaste invariate).

In questo caso - che non è stato espressamente regolato dalla legge - devono "ricercarsi" nelle norme vigenti *ratione temporis*, "*il mezzo*", e quindi l'atto tipico da formare secondo il paradigma legale a conclusione del procedimento attivato e, per l'effetto, "*termine di decadenza*" sia per (i) la *notifica* di siffatto atto, che per (ii) la *riscossione coattiva* del carico di cui all'atto notificato (o meglio, che si sarebbe dovuto notificare). La ricerca di questi mezzi, modalità e termini è piuttosto complessa e richiede ulteriori considerazioni.

B. I casi non regolati *ex lege* a fini TARI del controllo *di tipo formale automatizzato e/o sostanzialmente automatizzato* per gli atti emessi dal 1.1.2007 al 31.12.2019 (*il secondo vulnus*).

1. La prima ricerca riguarda, come si diceva, il *mezzo tipico*, nella sequenza procedimentale conforme al modello legale, analogo rispetto ad altri tributi e compatti, ovvero l'atto che si sarebbe dovuto formare dal 1.1.2007 fino al 31.12.2019 a fini TARI/TARES/TARSU (ancora pendenti) quando l'ente, in seno al procedimento (d'ufficio), ha agito (a tavolino) sulla base dei soli dati ed elementi in suo possesso o in anagrafe, rimasti *invariati* (sulle cd. liste di carico). Caso che corrisponde a quello in cui l'ente si è limitato a ri-liquidare la denuncia e/o verificato i parziali o omessi versamenti attraverso un controllo formale dei documenti in suo possesso o in anagrafe, ovvero a quello in cui l'ente nell'effettuare il controllo, ha acquisito prove certe (*e non presuntive*) della fondatezza della pretesa ed ha quindi, potuto formalizzare il suo credito "*in modo automatizzato o sostanzialmente automatizzato*".

Ebbene, per rispondere alla domanda, se si tiene conto degli approdi cui è pervenuta la giurisprudenza di legittimità, si conclude che l'ente ha dovuto agire (o meglio *avrebbe dovuto*) *direttamente* con un titolo esecutivo - ovvero con il ruolo e cartella, oppure con l'ingiunzione rafforzata - e non ha dovuto (non *avrebbe dovuto/potuto*) formare e notificare un "avviso di accertamento" giacché, come si legge negli ultimi precedenti della Suprema Corte, *supra* riportati (in ultimo, sentenza n. 17491 del 2024): "*l'ente impositore può procedere all'emissione di un avviso*

di accertamento quando il contribuente non abbia presentato la denuncia prescritta dal precedente art. 70, oppure nel caso in cui ritenga che la denuncia presentata sia infedele o incompleta”.

La seconda domanda è quella di verificare entro quale termine l'ente ha dovuto (*avrebbe dovuto*) agire per riscuotere, dopo aver formato direttamente il titolo esecutivo, gli *omessi, parziali versamenti* riferiti agli atti che ha dovuto formare dal 1.1.2007 fino al 31.12.2019 nei predetti casi di riliquidazione/controllo (*di tipo automatizzato o sostanzialmente automatizzato*); risposta che, allo stato, non è di facile soluzione per il fatto che le norme applicabili *ratione temporis*, ai fini TARI (TARSU/TARES) su rapporti pendenti, vedono (ancora), ai fini della riscossione coattiva, come si diceva, la “*co-vigenza*” dell'art. 72, d.lgs. n. 507/1993 e dell'art 1, comma 163, l. n. 296/2006, ambigue nella loro formulazione e soprattutto non coordinate.

2. A bene vedere, la risposta alle domande *supra* indicate (la *seconda interpretazione adeguatrice*) può ricavarsi dall'*incipit* del ragionamento più recente della Suprema Corte (sentenza n. 17491/2024) ovvero quando la Corte ha stabilito che: “***Deve ritenersi che l'art. 72, comma 1, sia stato in parte implicitamente abrogato***” che lascia, inevitabilmente, aperta la strada per prospettare la seconda interpretazione “adeguatrice” per individuare gli atti riferibili alla TARI (TARES/TARSU ancora pendenti) da formare dal 1.1.2007 fino al 31.12.2019, a seconda del modello legale di controllo operato e, quindi, i correlati termini di decadenza da rispettare.

Seguendo questo ragionamento deve concludersi che debba/possa intendersi:

(i) **ancora vigente, la parte dell'art. 72, comma 1, d.lgs. n. 507/93** che si riferisce (proprio) al caso in cui “*l'importo del tributo ed addizionali, degli accessori e delle sanzioni, viene liquidato sulla base dei ruoli dell'anno precedente e delle denunce presentate*” che coincide oggi con il caso in cui l'ente, su denunce (regolari o tardive) presentate, ha “*ri-liquidato* (dal 2014) e/o *controllato in senso formale*” il dichiarato ed in cui ha potuto/dovuto agire ***direttamente con un titolo esecutivo*** (*ruolo, cartella o ingiunzione*) per riscuotere il tributo, sanzioni ed interessi, avendo utilizzato solo dati ed elementi in suo possesso o in anagrafe ***rimasti invariati***; il tutto, analogamente e, quindi, conformemente al modello legale di controllo *di tipo automatizzato o sostanzialmente automatizzato* regolato in materia di IIDD o IVA ex artt. 36-bis e 36-ter, d.p.r. n. 600/73 o 54-bis, d.p.r. n. 633/72;

(ii) **non più vigente la parte dell'art. 72, comma 1, d.lgs. n. 507/93 “implicitamente abrogato”** dall'interpretazione adeguatrice stabilita in sede di legittimità quando l'ente, invece, nel corso

del procedimento di accertamento di tipo sostanziale, *non automatizzato, né sostanzialmente automatizzato* ha rettificato le dichiarazioni infedeli o omesse avvalendosi di elementi di prova (specifica), certa o presuntiva (