



## Regolamenti comunali Ici

### Sono legittime le richieste di adempimenti "a pena di decadenza" per fruire di agevolazioni previste dalla legge?

di Luca Mariotti

Dottore commercialista in Firenze

Per fortuna che ci sono i tributi locali!! Questo viene da dire a chi si occupa professionalmente di fornire assistenza ai contribuenti nella fase contenziosa. Se le leggi di condono falchiano le liti pendenti, se la pietra "tombale" scende sulle annualità progressse, se anche gli strumenti deflativi del contenzioso operano per ridurre le possibilità di lite, niente paura: le amministrazioni comunali offrono continue occasioni di lavoro in ambito Ici ...

Ecco allora che si affrontano, solo per restare alla giurisprudenza della Suprema Corte dell'ultimo anno, i dubbi sulle aree edificabili (1), sui fabbricati

(1) Cfr. sent. n. 23347 del 19 ottobre 2004, dep. il 15 dicembre 2004 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Papa, Rel. Ruggiero (in banca dati "il fiscovideo"), riguardante l'esecuzione di una seconda costruzione sulla residua area edificabile; sent. n. 19750 del 17 giugno 2004, dep. il 4 ottobre 2004 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Paolini, Rel. Schirò (in banca dati "il fiscovideo"), sul rapporto tra valore dell'area edificabile e vincolo di espropriazione; sent. n. 19161 del 24 giugno 2004, dep. il 23 settembre 2004, della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Cristarella Orestano, Rel. Del Core (in banca dati "il fiscovideo"), sulla limitazione di edificabilità di un'area e conseguente valutazione; sent. n. 9135 del 7 marzo 2005, dep. il 3 maggio 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Saccucci, Rel. Cicala (in "il fisco" n. 30/2005, fascicolo n. 1, pag. 4768), sulla validità del valore "tabellare" adottato da delibere consiliari come riferimento per la determinazione dell'imponibile. Per tacere della questione del momento in cui l'area si considera edificabile che sembra al momento risolta con l'approvazione della norma interpretativa di cui all'art. 11-*quaterdecies*, comma 16, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito nella L. 2 dicembre 2005, n. 248 (in banca dati "il fiscovideo").

inagibili e sulla relativa tassazione (2), sulle esenzioni e riduzioni (3), sui soggetti passivi (4), sui criteri di tassazione degli immobili industriali (5) e finan-

(2) Sent. n. 13230 del 9 febbraio 2005, dep. il 20 giugno 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Riggio, Rel. Ebner (in "il fisco" n. 40/2005, fascicolo n. 1, pag. 6352), sul caso di un fabbricato distrutto da un incendio; sent. n. 661 del 9 novembre 2004, dep. il 14 gennaio 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Riggio, Rel. Ruggiero (in "il fisco" n. 7/2005, fascicolo n. 1, pag. 1059), sull'onere probatorio della inagibilità.

(3) Sent. n. 24151 del 28 settembre 2004, dep. il 29 dicembre 2004 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Cristarella-Orestano Rel. Falcone (in banca dati "il fiscovideo"), sul caso dell'imponibilità del fabbricato locato ad uso scolastico; sent. n. 21571 del 12 ottobre 2004, dep. il 15 novembre 2004 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Riggio, Rel. Di Blasi (in banca dati "il fiscovideo"), sugli immobili dei comuni destinati a finalità istituzionali; sent. n. 20577 del 4 aprile 2005, dep. il 24 ottobre 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Cristarella Orestano, Rel. Falcone (in banca dati "il fiscovideo"), sui beni del demanio comunale posseduti sul territorio di altro comune; sent. n. 18854 del 4 aprile 2005, dep. il 27 settembre 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Cristarella Orestano, Rel. Schirò (in banca dati "il fiscovideo") e sent. n. 13677 dell'8 marzo 2005, dep. il 24 giugno 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Cristarella Orestano, Rel. Papa (in banca dati "il fiscovideo"), sulla esenzione dei fabbricati rurali di cooperative strumentali all'attività agricola e relative condizioni.

(4) Cfr. sent. n. 18476 del 5 luglio 2005, dep. il 19 settembre 2005 della Corte Cass., Sez. I civ., Pres. Luccioli, Rel. Giuliani (in "il fisco" n. 37/2005, fascicolo n. 1, pag. 5876), sul coniuge assegnatario dell'alloggio coniugale; sent. n. 20575 del 4 aprile 2005, dep. il 24 ottobre 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Cristarella Orestano, Rel. Falcone (in "il fisco" n. 41/2005, fascicolo n. 1, pag. 6507), sugli immobili che rientrano nel fallimento.

(5) Sent. n. 24235 del 10 novembre 2004, dep. il 30 dicembre 2004 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Riggio, Rel. Ruggiero (in "il fisco" n. 8/2005, fascicolo n. 1, pag. 1208); sent. n. 11164 del 25 febbraio 2005, dep. il 26 maggio 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Favara, Rel. Cicala (in banca dati "il fiscovideo").

che sulla imponibilità degli edifici costruiti sulle piattaforme marine (6).

Il tutto malgrado l'esistenza di una buona legge istitutiva dell'imposta comunale sugli immobili (D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504), testo certamente ben confezionato, considerandone la portata innovativa.

I motivi di tanta conflittualità sono tuttavia elementari: da un lato, la casistica enorme dei cespiti immobiliari, dei loro utilizzi, delle loro qualificazioni giuridiche porta a difficoltà interpretative; sotto un altro aspetto il fatto che l'entità, spesso tutt'altro che trascurabile, del tributo e la cadenza annuale dello stesso sconsiglia sovente il ricorso a meccanismi deflativi del contenzioso; ovvero chi è convinto di un principio o di un valore tende a sostenerlo anche in giudizio sapendo che su tale criterio si baserà la tassazione anche per gli anni a venire.

Ma c'è di più. In particolare, il grado di autonomia attribuito dalla normativa statale ai singoli comuni fa sì che si determinino regole molto difformi tra un ente e l'altro, al limite della inapplicabilità delle norme, per mancata conoscenza, da parte dei cittadini. Ciò genera, come è ovvio, continue occasioni di recuperi d'imposta e di irrogazione di sanzioni, con conseguenti possibili liti.

Gli esempi non mancano. La denuncia di variazione, inizialmente annuale e identica su tutto il territorio nazionale, è divenuta "personalizzata" nel modulo, ma anche nel termine, con il rischio di sanzioni per chi, normalmente, si deve ricordare di questo tributo due volte all'anno. Le pertinenze che per il codice civile (art. 817) hanno un solo significato, ma che a fini Ici si trasfigurano misteriosamente nella loro identificazione solo passando da un comune all'altro (7).

Per non parlare di un elementare strumento di civiltà nei rapporti Amministrazione-cittadino come l'accertamento con adesione (utilissimo, tra l'altro, in un ambito che appare densamente popolato di errori negli atti impositivi) il quale, pur presente e vigente a livello di tributi erariali (8), può non essere recepito dagli enti locali. Potremmo continuare.

In questa sede vorremmo allora esaminare la questione delle agevolazioni sulla tassazione della prima casa e di come un provvedimento a favore di cittadini economicamente svantaggiati diventi un modo per incassare un'imposta in misura superiore al dovuto e per sanzionare il malcapitato.

(6) Sent. n. 13794 del 21 febbraio 2005, dep. il 27 giugno 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Saccucci, Rel. Marinucci (in banca dati "il fiscovideo").

(7) Sul punto, almeno, un intervento chiarificatore in senso conforme al dettato civilistico si è avuto con la sentenza n. 5755 del 25 febbraio 2005, dep. il 16 marzo 2005 della Corte Cass., Sez. tributaria, Pres. Favara, Rel. Sotgiu (in "il fisco" n. 20/2005, fascicolo n. 1, pag. 3144, con commento di E. Sollini).

(8) D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

## La questione

Il comma 3 dell'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1992 istitutivo dell'Ici, stabilisce che: "l'importo di lire 200.000 (euro 103,29, n.d.r.), di cui al comma 2 del presente articolo, può essere elevato, fino a lire 500.000 (euro 258,23, n.d.r.), nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. La predetta facoltà può essere esercitata anche limitatamente alle categorie di soggetti in situazioni di particolare disagio economico-sociale, individuate con deliberazione del competente organo comunale".

Quindi la concessione del diritto del contribuente alla maggior detrazione è facoltà del comune. È chiaro tuttavia che, una volta esercitata tale facoltà e individuate le condizioni di disagio, l'agevolazione potrà essere subordinata solo all'esistenza di detti presupposti. In altri termini, identificata la soglia del "disagio", chi si trova al di sotto del reddito che ne costituisce il limite dovrebbe ottenere la riduzione dell'imposta.

Si pone un ovvio problema. Come accertare che il contribuente sia realmente nel limite dichiarato?

Siamo nell'era telematica e una verifica del genere non parrebbe difficile (9).

Di fronte a una minima difficoltà dell'Amministrazione, però, si ricorre a un'antica ricetta: si pongono obblighi e adempimenti a carico dei contribuenti. Così la gran parte dei comuni nelle proprie regole in materia di Ici chiede che, relativamente alla predetta situazione di disagio, venga prodotta dal contribuente un'autocertificazione.

Taluni, poi, prevedono che tale adempimento vada eseguito "a pena di decadenza" dal beneficio. In altri termini chi si è dimenticato l'autocertificazione (o chi l'ha consegnata, ma non tutti gli anni), non sarà chiamato, prima dell'emissione dell'avviso di liquidazione, a chiarire la sussistenza o meno del presupposto per il beneficio, ovvero a documentare i propri redditi. Questi, addirittura, non potrà neppure provare di propria iniziativa di rientrare sotto la soglia del reddito, seppure operando tardivamente, una volta ricevuto l'atto impositivo, con il ricorso all'autotutela o all'accertamento con adesione.

Risultato: in quest'ultimo caso chi ha ommesso di autocertificare la propria situazione reddituale, magari poiché tale obbligo è previsto da una delibera comunale non proprio di facile reperibilità, si vede arrivare un avviso di accertamento con il recupero della differenza di imposta, la sanzione per insufficiente versamento e gli interessi sul maggiore importo dovuto (10).

Fatto questo, tra l'altro, particolarmente antipa-

(9) Risulta anzi esistente un servizio dell'Agenzia delle Entrate denominato "SIATEL" che consente agli enti locali di accedere a tutte le informazioni disponibili per l'Anagrafe tributaria. Si visiti il sito: <https://siatel.finanze.it/>.

(10) Cfr. art. 14 del D.Lgs. n. 504/1992.

tico perché riguarda sovente contribuenti anziani e con modesti redditi di pensione, i quali presentano una difficoltà soggettiva di attingere alle informazioni necessarie.

Quindi un diritto viene subordinato all'esecuzione di un adempimento. Occorre allora chiedersi se questo sia legittimo. Ciò sotto due profili, almeno: in primo luogo, l'ampiezza della sfera normativa dei regolamenti e delle delibere comunali; in seconda battuta, la valenza dell'autocertificazione, vista come adempimento capace di attivare un diritto.

### Il potere regolamentare del comune in ambito Ici

Il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 poggia sulla delega contenuta all'art. 4 della L. 23 ottobre 1992, n. 421 ("Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale").

Nella legge delega, all'art. 4 ci si limita a prevedere una detrazione dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo di un importo di lire 180.000 rapportato al periodo e alla quota per i quali sussiste la detta destinazione. Quindi nessun riferimento alla possibilità di una maggiore detrazione.

Quest'ultimo richiamo appare invece, come sopra detto, nel comma 3 dell'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1992. Ma un'altra disposizione contenuta nel testo normativo istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili è interessante: quella che riguarda il potere regolamentare dei comuni, ovvero l'art. 59 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, intitolato "Potestà regolamentare in materia di imposta comunale sugli immobili".

Ebbene, tra i numerosissimi campi di applicazione della predetta potestà da parte degli organi comunali, che non riportiamo per sintesi espositiva (11), nessun cenno viene fatto dal decreto legislativo alla possibilità di regolamentare le condizioni di accesso alla maggiore detrazione prevista dall'art. 8, comma 3.

Quando pure l'elenco (dettagliatissimo peraltro) fosse da considerare non esaustivo, seguendo una discutibile interpretazione di prassi (12), rimane certo che tale regolamentazione non è prevista dalla legge.

La conclusione sul punto è chiara.

Non c'è nella delega una previsione di agevolazioni di carattere economico-sociale in ambito Ici (13). Quindi l'agevolazione di cui si parla è stata

(11) Si veda la dettagliatissima enumerazione delle materie in cui è attuabile la potestà regolamentare prevista dal comma 1 della disposizione citata.

(12) Circolare n. 296/E-1-2-199944-C del 31 dicembre 1998, Dir. Fisc. Loc. (in "il fisco" n. 3/1999, pag. 862).

(13) Che esiste invece, sempre con riferimento all'art. 4 della L. n. 421/1992, in materia di imposta comunale sulla pubblicità

introdotta nel decreto legislativo, ma non in precisa attuazione della delega.

Sarebbe, tuttavia, agevole ricondurre la particolare riduzione a più ampi criteri di progressività e capacità contributiva, non configurandosi così un vero e proprio eccesso di delega, ma una estensione tecnica dei principi della delega medesima.

Il decreto istitutivo del tributo, poi, prevede una maggiore detrazione per i soggetti svantaggiati. Le categorie di questi soggetti devono essere determinate con delibera comunale. Non con il regolamento comunale Ici, in quanto tale possibilità non è prevista dalla legge. La delibera dovrà pertanto semplicemente stabilire le categorie di soggetti interessati.

Parrebbe che non possa definire ulteriori condizioni di accesso ai benefici.

### L'autocertificazione come condizione per l'esercizio di un diritto

L'istituto dell'autocertificazione così come si configura oggi è frutto delle disposizioni del D.P.R. 20 ottobre 1998, n. 403, attuazione della delega contenuta nella L. 15 maggio 1997, n. 127, nonché del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, attuazione della delega contenuta nella L. 8 marzo 1999, n. 50.

L'art. 1 della L. n. 127/1997 delega il Governo ad adottare "misure per la semplificazione delle norme sulla documentazione amministrativa ..." e in particolare [lettera a) del comma 3 dell'art. 1] per la "eliminazione o riduzione dei certificati o delle certificazioni richieste ai soggetti interessati all'adozione di provvedimenti amministrativi o all'acquisizione di vantaggi, benefici economici o altre utilità erogati da soggetti pubblici o gestori o esercenti di pubblici servizi".

Ugualmente di semplificazione parla più volte l'art. 8 della L. 8 marzo 1999, n. 50.

È evidente allora come il decreto sull'autocertificazione sia volto a semplificare i rapporti amministrazione-cittadino e a ridurre le certificazioni richieste.

Una prima riflessione sorge spontanea: nella situazione di cui stiamo trattando è chiaro invece che un adempimento che ha lo scopo, come detto, di semplificare i rapporti predetti si traduce in un onere. Onere che produce, se omesso, non solo una sanzione per inadempimento formale, ma anche un aggravio di imposta. Meglio allora riflettere se il cittadino in regola con le condizioni per la maggiore detrazione percepirà realmente come un'agevolazione questo adempimento che sostituisce l'accertamento (a carico peraltro dell'ente

e di diritti sulle pubbliche affissioni, di tassa di occupazione e di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Si legge infatti al comma 4, lettera d), n. 2): "revisione delle agevolazioni, mantenendo solo quelle che rispondono a finalità di carattere sociale e di economicità di gestione".

impositore) delle condizioni reddituali del contribuente.

Sotto un altro profilo, è indubbio che l'autocertificazione rappresenti una "dichiarazione di scienza e conoscenza" (14). Può ritenersi allora che non sia legittimo attribuire alla dichiarazione di scienza predetta l'effetto probante definitivo ed univoco, effetto che neppure alla confessione è dato di possedere? Neanche sembra logico affermare che essa e essa sola sia l'atto costitutivo di un diritto che non riposa sulla certificazione, ma sulla esistenza della circostanza cui l'autocertificazione fa riferimento.

Ogni dichiarazione di scienza in ambito fiscale, piuttosto, è solo una fase, seppure importante, del procedimento di accertamento, costituendone il momento iniziale, ovvero sia un primo momento al quale potrà seguire quello, eventuale, promosso dagli organi tributari.

Da qui due precise conseguenze: in primo luogo, si ha che entrambe le fasi, quella in cui il contribuente dichiara la propria situazione tributaria e quella nella quale gli controllano ed eventualmente correggono ciò che è stato dichiarato, appartengono ad uno stesso contesto che mira a ricostruire l'entità dell'obbligazione tributaria; in secondo luogo, inerendo all'aspetto procedimentale e non a quello sostanziale, l'autocertificazione non può far nascere di per sé una maggiore o minore imposta, ma solo aiutare gli uffici competenti a quantificarla, con regole proprie al tributo e non certo con riferimento all'esistenza o meno dell'autocertificazione stessa.

### La prassi amministrativa in tema di autocertificazione

"L'autocertificazione" attiene al diritto che l'ordinamento giuridico riconosce al cittadino di comprovare determinati fatti, stati o qualità personali attraverso dichiarazioni rese alla Pubblica Amministrazione in luogo delle normali certificazioni". Così recita una corposa circolare in materia di autocertificazione (15) che riprende sul punto, in modo quasi identico, una precedente (16).

(14) Cfr. Lo Bianco, *Autocertificazione e organizzazione amministrativa*, Milano, Giuffrè, 1999, pag. 39. Si veda anche: G. Valente-M. Meoli, *Profili di responsabilità (penale e amministrativa) connessi al rilascio del visto "pesante"* (in "il fisco" n. 33/2000, pag. 10210).

(15) Circolare n. 107/S del 14 maggio 1999, Segretariato, "Certificazioni - Dichiarazioni sostitutive - Chiarimenti in merito all'autocertificazione" (in banca dati "il fiscovideo").

(16) Circolare n. 95-S-UCIP del 4 aprile 1997, Ufficio centr. inf. contribuente "Pubblica Amministrazione - Autocertificazione definitiva e temporanea - Integrazione circolare n. 100/S-UCIP del 25 giugno 1994" (in "il fisco" n. 16/1997, pag. 4442).

Autocertificazione come diritto, dunque. Non certo come onere o come adempimento "a pena di decadenza".

Certo, il diritto pare riguardare la sostituzione del certificato con l'autodichiarazione. Quindi, la mancanza della dichiarazione potrebbe palesare gli stessi effetti penalizzanti della mancata produzione del certificato.

Ma la prassi statale in materia aiuta l'interpretazione. E afferma principi generali che difficilmente possono essere contraddetti in ambito di tributi locali, pena generare una diversità di trattamento lontana da ogni criterio di ragionevolezza (e perciò contrastante con i dettami costituzionali).

In primo luogo la citata circolare del 1999 afferma che continua ad applicarsi, anche in presenza della possibilità di produrre autocertificazione di fatti e circostanze, il principio per cui, ai sensi del comma 1 dell'art. 7 del D.P.R. 20 ottobre 1998, n. 403, "i certificati relativi a stati, fatti o qualità personali risultanti da albi o da pubblici registri tenuti o conservati da una pubblica amministrazione sono sempre acquisiti d'ufficio dall'amministrazione procedente...", su semplice indicazione da parte dell'interessato della specifica amministrazione che conserva l'albo o il registro. Tale criterio dovrebbe quindi applicarsi all'ambito fiscale nel quale i dati del contribuente, rilevanti a fini Ici, sono certamente in possesso di altre amministrazioni pubbliche.

In seconda battuta, si legge in un comunicato stampa sul tema, che "La concreta attuazione delle norme sull'autocertificazione nell'ambito del rapporto tra contribuenti e Fisco è stata ribadita dal Dicastero in più occasioni, fin dal varo definitivo della riforma, come un passaggio fondamentale per affermare il principio democratico di eliminare ogni ostacolo, sia organizzativo che amministrativo, che si frapponga alla trasparenza, alla qualità e all'efficienza del servizio pubblico..." (17).

Ora, due termini utilizzati ("trasparenza" e "efficienza") mal sembrano coniugarsi con un adempimento formale che diviene sostanziale, di difficile reperibilità quanto a informazione, che genera tassazione diversa di fattispecie numericamente uguali e che penalizza, invece di aiutare, categorie socio-economiche deboli.

La circolare del 1997, poi, esamina il caso di autocertificazioni incomplete o inesatte.

Testualmente: "Qualora le dichiarazioni previste dagli artt. 2, 3 e 4 della L. n. 15/1968 presentino delle irregolarità rilevabili d'ufficio, non costituenti falsità, oppure siano incomplete, ovvero la documentazione esibita ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 130/1994 sia irregolare o non conforme alla precedente dichiarazione, il funzionario competente a

(17) Comunicato stampa Min. finanze del 7 maggio 1998, "Normativa in materia di autocertificazione - Presunto rifiuto degli uffici finanziari di applicare la stessa" (in "il fisco" n. 22/1998, pag. 7296).

ricevere la documentazione né dà comunicazione all'interessato entro 7 giorni dalla presentazione della dichiarazione o, rispettivamente, della documentazione. L'interessato è tenuto alla regolarizzazione o al completamento della dichiarazione o della documentazione. In caso di mendacio, la rettificazione non è consentita ed il provvedimento favorevole al dichiarante non può essere emanato".

Quindi solo una dichiarazione mendace non può essere integrata. Una dichiarazione incompleta (come ogni dichiarazione di scienza) può sempre essere modificata. Giova allora chiedersi: la dimenticanza di una autocertificazione configura un comportamento assimilabile a quello di chi omette dei dati (dichiarazione incompleta) o di chi invece altera fraudolentemente i dati stessi (mendacio)?

### Una possibile regola interpretativa

Che l'autocertificazione non possa essere prevista "a pena di decadenza" sembra chiaro anche da un semplice ragionamento.

Il diritto al rimborso è espressamente previsto in ambito Ici e disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992. Secondo questa norma "Il contribuente può richiedere al comune al quale è stata versata l'imposta il rimborso delle somme versate e non dovute, entro il termine di tre anni dal giorno del pagamento ovvero da quello in cui è stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione ...".

Non sembrano esistere dei limiti al diritto di rimborso, che potrà legittimamente essere richiesto sia per errori materiali sia per altri motivi legati ad errori di diritto o di fatto.

Chi pensasse oggi di limitare i casi di rimborso faccia riferimento alla recente giurisprudenza della Suprema Corte, orientata nel senso di consentire l'emendabilità da parte del contribuente degli errori, anche non materiali e di calcolo, contenuti nella dichiarazione tributaria, sul rilievo che questa non ha valore confessorio o costitutivo del debito di imposta (18).

Dunque nessun limite al diritto al rimborso Ici con l'unica necessità del rispetto del termine triennale.

Poniamo ora, su queste premesse, il caso di un contribuente che, per un qualsiasi motivo, non abbia fruito della maggiore detrazione prevista dal comma 3 dell'art. 8 del D.Lgs. n. 504/1992. Resosi conto dell'errore e prima dei tre anni dal pagamento egli presenta un'istanza al comune per la restituzione del maggior tributo, documentando i propri redditi e la circostanza che essi sono al di sotto della soglia prevista per l'agevolazione.

(18) Cass., Sez. I civ., sent. n. 3080 del 9 aprile 1997 (in "il fisco" n. 17/1997, pag. 4734); Id., sent. n. 1088 del 9 febbraio 1999 (in banca dati "il fiscovideo") e, infine, la celeberrima sentenza delle SS.UU. civ. n. 120 del 9 gennaio 2003, Pres. Cantillo, Est. Paolini (in banca dati "il fiscovideo").

Potrebbe tale rimborso essere negato a causa dell'omessa o tardiva autocertificazione? Certamente no, se la maggiore detrazione è spettante in base alle condizioni soggettive. Ciò con riferimento alla norma che non pone limiti ai casi di rimborso, già menzionata, all'elementare principio di buona fede nei rapporti tra ente pubblico e cittadino (art. 97 della Costituzione e art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212, cosiddetta Statuto dei diritti del contribuente), e all'interpretazione che, del principio predetto, fornisce la giurisprudenza citata.

Allora l'assenza dell'autocertificazione non può avere per conseguenza la decadenza dal beneficio. E, a contrario, un adempimento, per quanto importante, non può incidere sull'entità del tributo.

Tale omissione configura allora una mera violazione formale, senza effetto sulla quantificazione del tributo da corrispondere.

### Collaborazione, conoscenza degli atti, buona fede e riflessi sull'aspetto sanzionatorio

In questo caso una norma, anzi due come vedremo poi, ci aiutano a capire la portata di questa violazione.

Secondo l'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 504/1992 "Ai fini dell'esercizio dell'attività di liquidazione ed accertamento i comuni possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti; inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico, con invito a restituirli compilati e firmati; richiedere dati, notizie ed elementi rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti agli uffici pubblici competenti ...".

I comuni "possono" chiedere i documenti mancanti prima dell'emissione dell'atto impositivo, non ne hanno l'obbligo. Ma il decreto legislativo istitutivo dell'Ici è del 1992. Come conciliare questa disposizione con il principio di collaborazione e buona fede, già in precedenza citato, introdotto in tempi a noi più vicini dalla L. n. 212/2000? Forse auspicando, come si è fatto già in sede parlamentare (19), che i comuni applichino maggiormente le garanzie dello Statuto, attuandone i precetti e ponendo in essere le procedure che consentano al cittadino di chiarire e documentare la propria situazione di fatto prima di emettere gli atti impositivi.

Queste considerazioni incidono anche sul peso delle sanzioni, naturalmente. Abbiamo affermato che l'autocertificazione attinge all'accertamento nel suo aspetto procedimentale. Dunque, tale dichiarazione di scienza incide sui controlli. Se funziona (ma non è completamente detto) il paral-

(19) Vd. interrogazione parlamentare n. 4-00702 del 18 settembre 2001 (in "il fisco" n. 5/2004, fascicolo n. 2, pag. 733) dell'On.le Francesco Paolo Lucchese al Ministro dell'economia e delle finanze On. Giulio Tremonti.

lelo con quanto asserito dall'Agenzia delle Entrate (20), dovrebbe allora trattarsi di quelle violazioni qualificate come formali ma "non meramente" formali e pertanto sanzionabili.

Il tributo sarà dunque determinato tenendo conto della detrazione spettante effettivamente sulla base delle condizioni reddituali documentate, anche successivamente e a richiesta del comune. Sarà eventualmente dovuta una sanzione (fissa e non proporzionale) per l'omissione dell'adempimento formale. Si darà luogo, invece, al recupero d'imposta con sanzione proporzionale, come è ovvio, se la maggiore detrazione di cui si è fruito risulti non spettante sulla base del reddito dichiarato dal soggetto.

Questa interpretazione, del resto, è la stessa adottata da alcune amministrazioni comunali (21). Elemento in più per ritenerla corretta.

Anche in questo caso tuttavia occorre ricordare che, relativamente al riconoscimento degli errori in buona fede, si rileva che tra le cause di non punibilità, contemplate dall'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è compreso anche l'errore di fatto. Ed invero, il comma 1, primo periodo, di quest'ultima norma testualmente recita: "Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa".

L'esimente in parola si applica, quindi, allorché l'errore sul fatto che dà origine alla violazione non

sia determinato da colpa, ossia non sia frutto di imprudenza, negligenza o imperizia. Pertanto, qualora il trasgressore abbia osservato la normale diligenza, l'errore in cui questi sia eventualmente incorso esclude la punibilità. Non solo, ma il principio citato, di derivazione penalistica, si affianca alla considerazione della rimproverabilità soggettiva, in quanto si deve verificare che il fatto tipico possa essere attribuito personalmente al suo autore in base alla sua capacità di intendere e di volere, al nesso psichico con cui ha realizzato il fatto, ed alle circostanze in cui si è formata la sua volontà (22).

Affiora, come si vede, con riferimento alla fattispecie in esame, che riguarda, come detto, soggetti economicamente svantaggiati e spesso anziani, un orientamento, definito "soggettivistico" dell'interpretazione dell'ultimo comma dell'art. 10 dello "Statuto".

Esso ritiene che non si possa prescindere da un'adeguata tutela della buona fede del singolo e dell'affidamento dello stesso circa un'interpretazione considerata verosimile. Il riferimento al singolo e alla sua condizione peculiare porta a concludere che l'accertamento della condizione di obiettiva incertezza della norma fiscale debba tener conto anche delle particolari condizioni soggettive personali che possano aver viziato il procedimento di formazione della comprensione della disposizione violata.

Con riferimento al caso in esame, dunque, si può desumere che nei casi di omessa presentazione dell'autocertificazione da parte di soggetti con palesi difficoltà soggettive di acquisire e verificare la normativa sugli adempimenti si potrà (anzi, si dovrà) evitare di comminare la sanzione, seppure in misura fissa come sopra detto.

(20) Cfr. circolare n. 77/E-45808 del 3 agosto 2001 dell'Agenzia delle Entrate - Dir. Normativa e Contenzioso (in "il fisco" n. 31/2001, pag. 10649).

(21) Tra le quali, non secondaria, quella di Roma. Al punto 4 della delibera Ici 2005, reperibile sul sito del comune si legge infatti: "la mancata comunicazione comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 19, comma 3, del Regolamento I.C.I., salvo sanzione più grave in caso di accertamento della maggiore imposta dovuta". E la disposizione richiamata testualmente recita: "Per la mancata esibizione o trasmissione di atti e documenti, ovvero per la mancata restituzione di questionari nei sessanta giorni dalla richiesta o per la loro mancata compilazione o compilazione incompleta o infedele si applica la sanzione amministrativa da euro 51,00 a euro 258,00".

(22) Si veda il recente e approfondito contributo di N. Monfreda, *Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie*, in "il fisco" n. 5/2005, fascicolo n. 1, pag. 647.