

CIRCOLARE DIPARTIMENTO II POLITICHE DELLE ENTRATE

Oggetto: chiarimenti in ordine alla nuova disciplina di rimborsi e compensazione in materia di tributi locali. Art. 1 comma 164 e comma 166 della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge finanziaria per l'anno 2007)

INDICE

PREMESSA

- 1) IL NUOVO TERMINE PER LE RICHIESTE DI RIMBORSO
- 2) IL NUOVO TERMINE PER EFFETTUARE IL RIMBORSO
- 3) LA MISURA DEGLI INTERESSI
- 4) L'IMPORTO MINIMO RIMBORSABILE
- 5) LA SOSPENSIONE DEI RIMBORSI
- 6) LA COMPENSAZIONE

PREMESSA

La legge 27 dicembre 2006, n. 296, c.d. legge finanziaria per l'anno 2007, ha introdotto significative novità nel campo dei tributi locali anche per ciò che concerne la materia della compensazione e dei rimborsi.

In particolare l'art. 1, comma 164, della legge finanziaria per il 2007 ha fissato in cinque anni, indipendentemente dal tipo di tributo, il termine entro il quale il contribuente ha facoltà di richiedere il rimborso delle somme indebitamente versate all'ente locale.

A tal fine sono stati abrogati sia l'art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992 in materia di Ici (che fissava in tre anni il termine per effettuare la richiesta del rimborso), sia il sesto comma dell'art. 9 del D.Lgs. n. 507/1993 in materia di imposta sulla pubblicità e affissioni (che fissava in due anni il termine entro cui effettuare la richiesta del rimborso), nonché il sesto comma dell'art. 51 del D.Lgs. n. 507/1993 in materia di tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (che fissava in tre anni il termine entro cui effettuare la richiesta del rimborso e i commi due e tre dell'art. 75 del D.Lgs. n. 507/1993 in materia di tassa rifiuti (che in caso di cessazione in corso d'anno, e quindi di tributo iscritto a ruolo, denuncia di cessazione o tardiva, fissava un termine per la richiesta di rimborso di sei mesi dalla notifica del ruolo cui era iscritto il tributo; in tutti gli altri casi la richiesta doveva essere formulata entro i due anni dall'avvenuto pagamento).

Con l'art. 1, comma 167, della legge finanziaria per il 2007, è stato poi, consentito di disciplinare con regolamento le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune.

La nuova disciplina in materia di rimborsi e della compensazione, introdotta dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296, è stata recepita nel Regolamento Generale delle Entrate (art. 7-bis e art. 11) e nel Regolamento Comunale sull'ICI (art. 18) con le deliberazioni consiliari n. 51 e 53 del 22 marzo 2007.

Si illustra di seguito la richiamata disciplina, evidenziando che la trattazione sarà compiuta avendo a riferimento l'imposta comunale sugli immobili, attualmente, unica entrata di natura tributaria la cui titolarità giuridica e il cui gettito sono integralmente attribuiti al Comune di Roma, fatta esclusione delle partecipazioni e addizionali a tributi erariali, nonché delle mere attribuzioni del gettito, totale o parziale, di tributi erariali.

1) IL NUOVO TERMINE PER LE RICHIESTE DI RIMBORSO

L'art. 1, comma 173, lett. D), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, in vigore dal 10 gennaio 2007, ha abrogato l'art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992, che prevedeva, ai fini ICI, la possibilità per il contribuente di chiedere il rimborso delle somme versate e non dovute entro il termine di 3 anni dal giorno del pagamento ovvero da quello in cui era stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione. Ricadeva nella prima fattispecie l'ipotesi del contribuente che effettuava il versamento ad un comune sbagliato, mentre faceva parte della seconda ipotesi il caso in cui il giudice tributario adito dal contribuente decideva di ridurre la rendita catastale, attribuita dall'Agenzia del territorio, in base alla quale il ricorrente aveva, provvisoriamente, versato l'imposta.

Il comma 164, dell'art. I della citata legge n. 296/2006, applicabile a tutti i tributi locali, e quindi anche a l'Ici ha stabilito che il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto all'ente impositore competente entro il termine di cinque anni dal giorno del versamento ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. Per i rimborsi Ici la richiesta va fatta, quindi, entro cinque anni.

Come già accennato, il comma 173, lett. f) dell'unico articolo della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha abrogato l'art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992,11 quale stabiliva che il rimborso dell'Ici versata in eccedenza doveva essere richiesta al contribuente entro il termine di tre anni dal giorno del pagamento ovvero da quello in cui era stato definitivamente accertato il diritto alla restituzione. La norma abrogata ha cessato di avere efficacia per il futuro, ma continua a disciplinare i fatti verificatisi prima dell'abrogazione. Si evidenzia che, inoltre, è prevista l'estensione dei nuovi termini stabiliti dal comma 164, dell'art. I della citata legge n. 296/2006, ai rapporti pendenti al 10 gennaio 2007. Il comma 171, applicabile anche al comma 164 in tema di rimborsi, prevede, infatti, l'estensione dei nuovi termini ai rapporti pendenti al 1° gennaio 2007. Conseguentemente, se il termine triennale è già concluso al 10 gennaio 2007, non è ipotizzabile una sua riapertura, che tenga conto del nuovo termine quinquennale; viceversa, se il termine triennale è pendente al 10 gennaio 2007 si potrà godere del nuovo termine quinquennale dal quale andrà ovviamente scomputato il periodo già trascorso. In buona sostanza, i rimborsi ancora ripetibili alla data del 1° gennaio 2007 godranno del termine quinquennale.

Esemplificando: l'Ici pagata in eccedenza, il 30 giugno 2004, a causa di un errore del contribuente potrà essere chiesta a rimborso entro il 30 giugno 2009 e non entro il 30 giugno 2007, come sarebbe stato senza la novella dei commi 164 e 171. Indubbiamente, non sarà più possibile chiedere in restituzione l'Ici pagata e non dovuta nel 2003 in quanto al 1° gennaio 2007 tale rapporto non era più pendente.

2) IL NUOVO TERMINE PER EFFETTUARE IL RIMBORSO

Il termine quinquennale risulta più vantaggioso, sotto il profilo temporale, rispetto a quello abrogato previsto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 504/1992. Si reputa, inoltre, non operante il termine biennale previsto dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992. Tale articolo prevede un termine generale di due anni dal pagamento, ovvero se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione (v. Cass., sez. V, 9 maggio 2003, n. 7116) per presentare istanza di restituzione dell'indebito all'ufficio e determinare la formazione del silenzio-rifiuto.

Infatti, se le singole leggi d'imposta prevedono termini diversi, superiori o inferiori, queste prevalgono sul termine generale di due anni dal pagamento. Peraltro, le norme speciali regolanti il diritto del contribuente al rimborso costituiscono un microsistema, non influenzabile da norme di altro settore o da differenti discipline (v. Cass. n. 6258/2004).

Il comma 164, dell'art. I della citata legge n. 296/2006, stabilisce, inoltre, che l'ente locale è tenuto a effettuare il rimborso entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza. Si è proceduto, quindi, ad un ampliamento, del termine a disposizione dell'ente impositore per provvedere al rimborso. Al riguardo la legislazione precedente stabiliva che il comune doveva provvedere al

rimborso entro 90 giorni dalla data di presentazione della domanda per l'imposta di pubblicità, Tosap e Tarsu; per l'Ici, invece, non era stabilito un termine entro cui procedere al rimborso. Tuttavia, per l'impugnazione del rifiuto tacito alla restituzione dei tributi, si applicava il termine di 90 giorni, previsto dall'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

3) LA MISURA DEGLI INTERESSI

L'art. 1, comma 165, della legge finanziaria per il 2007 ha ridisegnato il sistema di determinazione del saggio di interesse da applicare ai tributi locali. Viene previsto che la misura annua degli interessi, per la riscossione e per il rimborso, è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di 3 punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Per espressa previsione normativa la misura degli interessi, determinata da ciascun ente locale secondo le modalità indicate, deve essere applicata sia sulle somme dovute dal contribuente a seguito dell'attività di accertamento svolta dall'ente impositore e sia sulle somme dovute da quest'ultimo a titolo di rimborso.

Il Comune di Roma, avvalendosi della suddetta disposizione, con la deliberazione n. 51 del 22 marzo 2007, modificando il Regolamento Generale delle Entrate, all'art. 9 bis, ha determinato la misura annua degli interessi in misura pari al tasso di interesse legale vigente annualmente che, attualmente, è del 2,5%.

Per quanto attiene, poi, alla decorrenza degli interessi l'art. 1, comma 165 in esame, stabilisce che essi vanno computati:

- dal giorno in cui le somme sono divenute esigibili nel caso in cui è l'ente locale il soggetto creditore;
- dalla data dell'eseguito versamento, e non da quello di presentazione della domanda di rimborso, nel caso in cui è l'ente locale che deve corrisponderli al contribuente.

Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno (non più per semestre compiuto), secondo la seguente formula: capitale x n. giorni x tasso: 36500.

La disposizione sulla misura e del calcolo interessi si applica anche ai rapporti di imposta pendenti al 1° gennaio 2007. Il comma 171, applicabile anche al comma 165 in tema di interessi, prevede, infatti, l'estensione della nuova disciplina ai rapporti pendenti al 10 gennaio 2007, data di entrata in vigore della legge finanziaria, mentre non spiega alcun effetto rispetto a quelli definiti, per i quali, come si evince dall'ormai consolidata giurisprudenza (tra le molte: Corte cost., 3 maggio 1984, n. 139; Cass. 1° dicembre 1992, n. 8090; Cass. 26 ottobre 1993, n. 614 11/20075756; Cass. 7 febbraio 1997, n. 4867) sia intervenuta una sentenza passata in giudicato, sia divenuto definitivo l'atto impositivo per mancata impugnazione, ovvero siano decorsi i termini di decadenza o di prescrizione stabiliti dalle specifiche disposizioni tributarie quali, ad esempio, quelli stabiliti per lo svolgimento da parte dell'ente locale, dell'attività di accertamento o per la richiesta di rimborso da parte del contribuente.

4) L' IMPORTO MINIMO RIMBORSABILE

L'art. 1, comma 168 della legge finanziaria per il 2007, prevede poi che gli enti locali stabiliscano per ciascun tributo gli importi al di sotto dei quali esentare i contribuenti dai versamenti e limitare, al contempo, la possibilità di ottenere rimborsi. Se l'ente non stabilisce nulla si applica la disposizione di cui all'articolo 25 della legge n. 289/2002 in base alla quale si considerano di modesto ammontare i crediti ed i debiti non superiori ad Euro 12,00.

La facoltà riconosciuta all'ente locale dall'art. 1, comma 168, della legge n. 296/2006, di disciplinare gli importi fino a concorrenza dei quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi, è stata recepita nel Regolamento Generale delle Entrate, così come modificato con la deliberazione n. 51 del 22 marzo 2007. In particolare l'art. 7 del citato Regolamento rinvia ai Regolamenti che disciplinano le singole entrate, il limite quantitativo degli importi entro i quali i versamenti non sono dovuti o non sono effettuati i rimborsi.

Al riguardo l'art. 13 del Regolamento Ici, così come modificato dalla deliberazione n. 53 del 21 marzo 2007, fissa detto limite ad Euro 10,00.

5) LA SOSPENSIONE DEI RIMBORSI

L'art. 7 del Regolamento Generale delle Entrate, così come emendato dalla deliberazione consiliare n. 51 del 22 marzo 2007, stabilisce, inoltre, che il pagamento della somma richiesta a rimborso è sospeso qualora nei confronti del contribuente sia stato notificato un avviso di accertamento o di pagamento, o un atto di contestazione o irrogazione di sanzione, ancorchè non definitivo. La medesima norma stabilisce, altresì, che la sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della Commissione Tributaria o di altro Organo competente e che in presenza di provvedimento definitivo, il responsabile dell'entrata competente per il rimborso procede alla compensazione del debito.

Si evidenzia che la sospensione dei rimborsi prevista dal citato art. 7 del Regolamento Generale delle Entrate è facoltativa e può operare anche tra crediti riferibili a tributi diversi. La sospensione del pagamento del rimborso deve essere ovviamente revocata qualora intervenga la riscossione della somma risultante dall'atto, ovvero deve essere adeguata qualora intervenga successivamente una decisione della Commissione Tributaria o dell'Organo adito che determini, in misura diversa, la somma dovuta.

L'art. 7 in commento, quindi, introduce un'ipotesi di compensazione legale prevedendo che, in presenza di un provvedimento definitivo, l'Ufficio competente per il rimborso pronunci la compensazione.

Si fa notare che, poiché nella sospensione, ovvero nella compensazione, possono essere coinvolti Uffici diversi dell'Amministrazione, è necessario che l'Ufficio competente rispetto all'accertamento ed alla sanzione, comunichi tempestivamente tutte le informazioni utili all'Ufficio competente per il rimborso.

Si rileva, infine, che i provvedimenti di sospensione o di compensazione debbono essere notificati al contribuente e sono impugnabili avanti la Commissione Tributaria o altro Organo competente.

6) LA COMPENSAZIONE

Con l'art. 1, comma 167, della legge finanziaria per il 2007, è stato consentito agli enti locali di disciplinare con regolamento le modalità con le quali i contribuenti possono compensare le somme a credito con quelle dovute al comune a titolo di tributi locali. Va evidenziato, al riguardo, che tale possibilità di compensazione, quand'anche regolamentata, consentirà di compensare fra loro debiti e crediti di natura tributaria e, comunque, riferibili alle imposte locali.

Nel campo dei tributi comunali finora, salvo che per l'Ici, la compensazione non era possibile.

L'unica eccezione, seppur limitata, era prevista proprio per l'Ici, dato che l'art. 13 del D.Lgs. n. 504 del 1992, prevedeva la possibilità, previa apposita comunicazione che il contribuente era tenuto a notificare al comune, di compensare il rimborso con l'Ici da versare nella prima scadenza successiva; ogni altra forma di compensazione era però vietata.

Invero, l'istituto della compensazione in campo tributario era già stato previsto dall'art. 8 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), ma tale norma era finora rimasta inattuata per i tributi comunali in quanto, il comma 8 dell'articolo in questione prevedeva l'emanazione di appositi regolamenti con i quali disciplinare "l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto

anche a tributi per i quali attualmente non è previsto".

La Finanziaria 2007, con una sorta di deregolamentazione, attribuisce alla potestà regolamentare comunale la disciplina di dettaglio della compensazione.

Si rileva che il comma in commento fa riferimento ai soli "tributi locali" e per questo si ritiene che l'istituto della compensazione non può essere esteso anche con riguardo a quelle entrate che non hanno più la veste di "tributo", come ad esempio il canone per l'occupazione di suolo pubblico o il canone per la pubblicità.

L'istituto della compensazione come modalità ordinaria di estinzione dell'obbligazione tributaria è stato recepito nel Regolamento Generale delle Entrate. L' art. 11 del citato Regolamento, così come modificato con la deliberazione n. 51 del 22 marzo 2007, rinvia, tra l'altro, ai Regolamenti che disciplinano le singole entrate circa il limite quantitativo degli importi entro i quali la compensazione deve essere preventivamente autorizzata dal responsabile delle entrate. Al riguardo l'art. 18 del Regolamento 1Cl, così come modificato dalla deliberazione n. 53 del 21 marzo 2007, fissa detto limite ad Euro 2.500,00 annue. Per tali importi, pertanto, si rende necessario un provvedimento espresso da parte dell'Amministrazione attestante la sussistenza, sotto il profilo della spettanza, del credito da utilizzare in compensazione. Poiché la compensazione si sostanzia in una sorta di rimborso c.d. anticipato, si reputa, in analogia con quanto disposto dal comma 164 dell'art. 1 citato, che l'adozione del provvedimento deve avvenire entro 180 giorni dalla data di presentazione della richiesta formulata dal contribuente sull'apposito modulo predisposto dall'Amministrazione.