

Progetto Riscontro

Parte II

I processi di controllo

1. Premessa

Un controllo efficace ed efficiente dei tributi comunali presuppone un'ottima conoscenza del quadro normativo ed una organizzazione funzionale all'attività di verifica, sia sotto il profilo della dotazione umana che della dotazione strumentale.

Il Progetto Riscontro fornisce una serie di informazioni che devono essere innestate nella macchina comunale, giacché da sole non possono certamente garantire alcun recupero. Si tratta di informazioni che devono essere utilizzate come ulteriore supporto all'attività di contrasto all'evasione dei tributi comunali.

Spesso, nei Comuni esiste un turn over di personale e molte buone pratiche non adeguatamente codificate che si perdono assieme al personale che va via.

È quindi importante disegnare e formalizzare i processi amministrativi che garantiscono un efficace contrasto all'evasione, dimodoché siano perfettamente trasferibili al personale, anche a quello di nuova nomina.

Occorre evitare, in questo campo, eccessivi personalismi, perché l'attività svolta è attività svolta dall'ente Comune e non dal singolo dipendente, anche considerando l'investimento che il Comune sostiene per formare e professionalizzare il proprio personale. Si tratta di investimento che non va disperso, ma messo a frutto, attraverso la formalizzazione di quanti più possibili processi mirati ad intercettare non solo l'evasione, ma anche l'elusione.

Nei paragrafi che seguono si illustreranno alcuni dei possibili processi che possono contribuire ad efficientare l'attività di contrasto all'evasione.

2. I processi relativi all'Imu

Particolare attenzione occorre prestare alla gestione dell'Imu, essendo il tributo più importante, in termini di gettito, per il Comune.

Come per tutti i tributi comunali l'attività di ricerca dell'evasione può essere svolta in modo semplice o in modo più o meno complesso.

La modalità semplice, che si può a buon diritto ritenere obbligatoria per tutti i Comuni, attiene al controllo del dovuto/versato. Semplice perché non occorre verificare le basi imponibili, ma solo i versamenti effettuati sulla base di quanto dichiarato dal contribuente o sulla base di quanto risultante in catasto.

Non semplicissima, perché comunque il suo svolgimento presuppone il possesso di un buon gestionale Imu e di una banca dati aggiornata, non solo con riferimento alle dichiarazioni presentate, ma anche con i dati catastali. Operazione questa in realtà meno complicata dell'aggiornamento sulla base delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, perché ormai tutto i software Imu sono attrezzati per lo scarico e l'aggiornamento automatico dei dati forniti dall'Agenzia delle entrate mediante il portale Sister.

Qualsiasi applicativo genera liste di controllo dovuto/versato, che rappresentano la base dell'attività. Ovviamente si tratta di liste "sporche", che includono "falsi" mancati versamenti, dovuti ad una banca dati non aggiornata. Quindi, l'attività effettuata su tali liste ha la duplice finalità di bonifica delle banche dati e di emissione di atti di accertamento per omesso, parziale o tardivo versamento.

L'errore da evitare è quello di "lavorare" l'anno in scadenza. Si tratta, invero, di prassi diffusa, ma che occorrerebbe correggere, perché la possibilità di non portare a buon fine l'attività di accertamento aumenta notevolmente in conseguenza dei ben noti problemi di notifica. È pur vero che ai fini del rispetto dei termini decadenziali è sufficiente che il Comune spedisca gli atti entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il versamento, ma è altrettanto vero che ciò vale se la notifica è

andata a buon punto. Se l'atto di accertamento è spedito con raccomandata semplice A/R, o con atto giudiziario, e viene restituito al mittente con la dicitura "sconosciuto", "trasferito", "irreperibile", si tratta di notifica non perfezionata, e lo spirare del termine decadenziale non permette la rinotifica.

Pertanto, ed in generale ciò vale per tutte le entrate, si rileva che è buona prassi svolgere l'attività di recupero dell'evasione, almeno quella più semplice, in un tempo molto ristretto – al massimo due anni dalla violazione – perché la celerità garantisce un maggior tasso di riscossione. Notificare dopo 5 anni, invece, aumenta la probabilità, ad esempio, di non reperire il contribuente, di fallimento di società, di aperture di procedure concorsuali che determinano una riscossione in termini percentuali insignificanti, ed altro ancora.

Più complicata, ma non troppo, è l'attività di accertamento per infedele od omessa dichiarazione, anche in considerazione delle limitate ipotesi in cui la normativa impone l'obbligo di presentazione della dichiarazione.

I campi più "redditizi" sono rappresentati dalle aree fabbricabili, anche se, invero, è anche l'ambito in cui si registra il maggior contenzioso.

In questo ambito è importante per il Comune deliberare dei valori di riferimento che siano, da un lato, di supporto all'adempimento spontaneo e, dall'altro lato, che rappresentino il valore da porre alla base degli atti di accertamento, anche alla luce di una consolidata giurisprudenza di legittimità che li equipara agli studi di settore, e quindi, in caso di contestazione, con onere della prova invertito, ovvero a carico del contribuente. Ovviamente, la delibera deve fotografare il reale valore delle aree, non potendo il Comune deliberare fittiziamente valori troppo bassi o troppo alti rispetto a quelli reali, perché in un eventuale fase contenziosa è comunque necessario comprovare la congruità dei valori deliberati facendo riferimento anche a rogiti di compravendita.

In tale ambito è importante avere anche un buon regolamento, che preveda che i valori deliberati siano considerati valori di massima, da non utilizzare allorché il contribuente abbia informazioni di dettaglio e specifiche, come atti di compravendita o perizie fatte ai fini dell'affrancamento. La giurisprudenza di legittimità ha da tempo ritenuto che anche in presenza di

valori deliberati dal Comune eventuali atti di compravendita o perizie che evidenziano un valore superiore a quello deliberato possono legittimamente essere utilizzate per l'accertamento di maggior valore, anche nell'ipotesi in cui il contribuente abbia effettuato versamenti in linea con i valori deliberati. La consolidata giurisprudenza di legittimità formatasi in campo Ici sarà, peraltro, importante anche per la nuova Imu 2020, la cui disciplina recupera, a differenza della vecchia Imu, la possibilità per il Comune di deliberare valori venali di riferimento con valore di autolimitazione della propria potestà accertativa.

Altro campo d'indagine è quello relativo alle agevolazioni agricole, campo che ha da sempre visto il fiorire di un accesso contenzioso.

Qui le verifiche da effettuare sono mirate sia alla verifica della spettanza dell'esenzione Imu per i terreni posseduti e coltivati da coltivatori diretti (CD) ed imprenditori agricoli professionali (IAP), sia alla spettanza della finzione giuridica per cui le aree fabbricabili si considerano terreni agricoli se possedute e condotte da CD o IAP.

Per attuare il controllo è necessario l'accesso alla banca dati Inps, ottenibile mediante convenzione, al fine di verificare l'iscrizione all'Inps agricola. È poi necessario verificare che, nonostante la sussistenza della qualifica soggettiva e dell'iscrizione alla previdenza agricola, ci sia effettiva coltivazione del terreno. Tale ulteriore controllo può essere effettuato sia mediante l'accesso al portale Punto fisco, al fine di verificare l'esistenza di contratti di locazione o comodato, sia mediante l'invio di un questionario con il quale si richiede produzione documentale in merito all'attività agricola svolta.

Particolare attenzione andrà prestata ai pensionati agricoli, ovvero a quei soggetti che pur godendo di una pensione (non necessariamente agricola) continuano ad essere iscritti alla previdenza agricola per poter beneficiare delle agevolazioni Imu. Su tale ambito esiste una consolidata giurisprudenza di legittimità che esclude le agevolazioni in ragione del fatto che tali soggetti non ricavano dall'attività agricola la parte prevalente del proprio reddito, data appunto dal reddito da pensione.

Sulle società agricole si registra, invece, la norma di interpretazione autentica recata dal Dl n. 34/2019 che ha esteso a tali soggetti le medesime agevolazioni previste per le persone fisiche, nonostante le società non siano ovviamente iscritte alla previdenza agricola.

Più complicato è invece il controllo dei fabbricati.

La prima (e più facile) verifica da effettuare è sull'elenco dei fabbricati, pubblicato sul portale Sister, che hanno subito una rettifica della rendita proposta. In questi casi il Comune deve semplicemente liquidare la maggior imposta, non applicando le sanzioni per il periodo ante rettifica, ma richiedendo comunque gli interessi. La procedura può presentare alcuni problemi nei casi di mancata notifica della variazione di rendita, anche se la notifica può comunque risultare come effettuata nelle annotazioni catastali. Sul punto si segnala che per giurisprudenza di legittimità costante il Comune è legittimato a recuperare le differenze di rendita retroattivamente (fino alla data di presentazione del Docfa), ma a condizioni che la rettifica sia stata notificata all'intestatario catastale, ai sensi dell'art. 74, comma 1, della legge n. 342/2000.

Classici controlli sui fabbricati sono quelli risultanti dalle liste, generalmente prodotte da tutti i software, che incrociano i fabbricati iscritti in catasto con quelli risultanti dalle banche dati Imu. Sono liste che possono essere molto "sporche" se la banca dati comunale non è adeguatamente aggiornata con tutti gli identificativi catastali. Spesso, poi, la banca dati comunali è influenzata dalla qualità delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, raramente compilate con tutti i campi previsti. Queste liste, quindi, servono sia ad intercettare gli omessi versamenti relativi a fabbricati non dichiarati sia a bonificare la banca dati catastale.

L'attività più qualificante nella ricerca dell'evasione Imu si concretizza con la verifica della qualità del dato catastale. Tale attività mira ad un aggiornamento forzato delle rendite catastali e mira ad intercettare fenomeni elusivi/evasivi determinati da accatastamenti volutamente sottostimati. Si interviene quindi nella fase embrionale dell'evasione ed è attività che determina non un incremento di gettito da evasione, quanto più frequentemente un ampliamento della base imponibile. È attività però che presuppone delle

conosce tecniche ed quindi necessario dotarsi di una figura tecnica, come un geometra, capace di intercettare accatastamenti pilotati o mancati aggiornamenti catastali a seguito di interventi di recupero o ampliamento dei fabbricati.

Si tratta, comunque, di attività puntualmente codificata dalle norme e quasi integralmente proceduralizzata all'interno della piattaforma Sister.

La prima procedura, e forse la più nota per gli operatori è **il comma 336.**

L'art. 1, comma 336 della legge n. 311 del 2004 prevede che «i comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al D.M. 19 aprile 1994, n. 701 del Ministro delle finanze. La richiesta, contenente gli elementi constatati, tra i quali, qualora accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, è notificata ai soggetti interessati e comunicata, con gli estremi di notificazione, agli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate, notificando le risultanze del classamento e la relativa rendita. Si applicano le sanzioni previste per le violazioni dell'articolo 28 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni».

Si tratta della principale forma di collaborazione tra Comuni ed Agenzia ed è in buona parte informatizzata e soprattutto monitorabile.

Invero, l'efficacia dello strumento è a macchia di leopardo, perché dipende dalla sensibilità degli operatori impiegati nelle varie direzioni provinciali dell'Agenzia delle entrate, ex Territorio.

La procedura è attivabile sia in presenza di fabbricati non dichiarati in catasto sia in presenza di fabbricati per i quali è stata omessa una dichiarazione di variazione, conseguente, ad esempio, all'intervenuta variazione del fabbricato, come nelle ipotesi di ristrutturazione. Sotto questo profilo, l'ente,

ad esempio, potrebbe porre sotto controllo quelle categorie catastali oggi non più attuali, come le A/6, A/5 ed A/4.

Sotto il profilo procedurale, l'attività consiste nella notifica di un provvedimento con il quale si invita l'intestatario catastale a presentare la pratica catastale. In tale atto è fondamentale inserire la data cui riferire la mancata presentazione della variazione, perché solo con l'indicazione di tale data sarà poi possibile recuperare l'imposta pregressa considerando la rendita che verrà attribuita. Dispone, infatti, il comma 337: *«Le rendite catastali dichiarate o comunque attribuite a seguito della notificazione della richiesta del comune di cui al comma 336 producono effetto fiscale, in deroga alle vigenti disposizioni, a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal comune, ovvero, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell'anno di notifica della richiesta del comune».*

L'attivazione della procedura 336, a seguito dell'improvvisa abrogazione della rendita presunta, rappresenta l'unica strada certa per poter effettuare il recupero con riferimento ai fabbricati non congruamente accatastati o non accatastati affatto.

Altro strumento di collaborazione con l'Agenzia è il comma 58.

L'art. **3, comma 58 della legge n. 662 del 1996**, prevede che *«Gli uffici tributari dei comuni partecipano alla ordinaria attività di accertamento fiscale in collaborazione con le strutture dell'amministrazione finanziaria. Partecipano altresì all'elaborazione dei dati fiscali risultanti da operazioni di verifica. Il comune chiede all'Ufficio tecnico erariale la classificazione di immobili il cui classamento risulti non aggiornato ovvero palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche. L'Ufficio tecnico erariale procede prioritariamente alle operazioni di verifica degli immobili segnalati dal comune».*

Si tratta di procedura non standardizzata e gestita non informaticamente e sicuramente meno efficace del comma 336, in quanto le variazioni di rendita conseguenti ad un comma 58 decorrono dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione del Docfa o della rettifica della rendita operata direttamente dall'Agenzia delle entrate.

L'art. 34-quinquies del DL n. 4/2006, prevede l'introduzione del modello unico digitale per l'edilizia, il quale dovrà contenere anche le informazioni necessarie per le dichiarazioni catastali, sia con riferimento alle variazioni di rendita di fabbricati esistenti che di quelli di nuova costruzione. L'articolo in questione dispone anche che *«In via transitoria, fino a quando non sarà operativo il modello unico per l'edilizia, l'Agenzia del territorio invia ai comuni per via telematica le dichiarazioni di variazione e di nuova costruzione presentate a far data dal 1° gennaio 2006 e i comuni verificano la coerenza delle caratteristiche dichiarate dell'unità immobiliare rispetto alle informazioni disponibili, sulla base degli atti in loro possesso. Eventuali incoerenze riscontrate dai comuni sono segnalate all'Agenzia del territorio che provvede agli adempimenti di competenza. Con decreto del direttore dell'Agenzia, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono regolamentate le procedure attuative e sono stabiliti tipologia e termini per la trasmissione telematica dei dati ai comuni e per la segnalazione delle incongruenze all'Agenzia del territorio, nonché le relative modalità di interscambio»*.

Le modalità di effettuazione delle segnalazioni sono state stabilite con il decreto direttoriale dell'Agenzia del 6 dicembre 2006.

La formulazione del decreto ha creato un'ambiguità di competenze che determina l'attuale stallo nei Comuni.

Infatti, l'art. 3 prevede che *«I comuni, entro novanta giorni dalla ricezione dei file di cui all'art. 2, verificano la coerenza delle caratteristiche dichiarate delle unità immobiliari rispetto alle informazioni disponibili, sulla base degli atti in loro possesso, e comunicano le eventuali incoerenze riscontrate agli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio, con le modalità di cui all'allegato tecnico»*.

Il riferimento generico ai “comuni” determina l'incertezza circa la competenza comunale: dell'ufficio tecnico o dell'ufficio tributi? Entrambi si dichiarano incompetenti e nei fatti le segnalazioni non vengono inviate.

In realtà, l'art. 1, comma 2 del decreto prevede che *«Le incoerenze riscontrate e validate da personale tecnico del comune, sulla base degli atti tecnico-amministrativi in suo possesso, sono segnalate dal responsabile del procedimento del comune stesso all'ufficio provinciale dell'Agenzia del territorio, che provvede agli adempimenti di competenza»*.

Da quest'ultima disposizione appare evidente che la competenza è dell'ufficio edilizia del Comune, ovvero dell'ufficio ove sono disponibili gli atti che permettono un confronto tra quanto concesso dal Comune e quanto dichiarato in catasto.

Nei Comuni dove le segnalazioni sono fatte si è arrivati ad una collaborazione tra uffici comunali, posto che normalmente è l'ufficio tributi che "scarica" i Docfa presentati.

V'è poi da aggiungere che spesso le incongruenze non dipendono solo da difformità tra atti amministrativi in possesso del Comune e dichiarazioni catastali, ma molto frequentemente attengono alla "congruità" della rendita proposta. La situazione ottimale è quella che vede impiegato nel servizio tributi anche un geometra, che abbia competenze specifiche in tema di accatastamento, e che quindi sia in grado di intercettare immediatamente i tentativi di elusioni.

Sotto tale aspetto va osservato che la normativa ben si presta a questi tentativi, posto che la proposta di una rendita volutamente più bassa non implica alcun rischio sanzionatorio, se non quello di vedersi rettificata la rendita. Sicché, vale sempre la pena "tentare" di ottenere una rendita più bassa di quella congrua, perché se l'Agenzia non intercetta l'accatastamento sottostimato, i benefici fiscali che si possono ricavare sono effettivamente enormi.

Le segnalazioni effettuate all'Agenzia sono proceduralizzate e questo consente una più attenta partecipazione da parte dei dipendenti dell'Agenzia stessa.

Il **comma 335 della legge n. 311 del 2004** dispone quanto segue: «*La revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in microzone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato individuato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138, e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali, è richiesta dai comuni agli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Per i calcoli di cui al precedente periodo, il valore medio di mercato è aggiornato secondo le*

modalità stabilite con il provvedimento di cui al comma 339. L'Agenzia del territorio, esaminata la richiesta del comune e verificata la sussistenza dei presupposti, attiva il procedimento revisionale con provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima».

Il successivo comma 339 prevede che «Con provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, e da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite, previa intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, le modalità tecniche e operative per l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 336 e 337».

Le modalità operative per effettuare la revisione sono indicate nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 16 febbraio 2005.

Si tratta di procedura attivata nel corso degli anni 2005/2006, ma che non è sottoposta a vincoli temporali, sicché il Comune potrebbe sempre chiedere la revisione delle microzone comunali.

Finora i Comuni che hanno attivato la procedura sono veramente pochi: 16 comuni in tutt'Italia.

Come visto, la normativa offre ai Comuni diverse strumenti utili per intercettare gli accatastamenti non congrui, al fine di recuperare non solo evasione, ma anche base imponibile.

A tal fine, i Comuni potrebbero attenzionare:

- i fabbricati accatastati in categoria F/2- unità collabenti;
- i fabbricati accatastati in categoria F/3- unità in corso di costruzione;
- i fabbricati accatastati in categoria F/4- unità in corso di definizione;
- le abitazioni classate in categorie non più in uso (A/5, A/4);
- i fabbricati accatastati in categoria E, ma che ai sensi dell'art. 2, comma 40 del Dl n. 262 del 2006, dovrebbe essere accatastati in altra categoria.

Infine, si segnala che la nuova disciplina Imu dettata dalla legge n. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha risolto non pochi problemi interpretativi che in passato hanno generato un fiorente contenzioso, come appunto quello sui fabbricati collabenti, fittiziamente accatastati come tali per non corrispondere l'Imu e ciò perché la Cassazione li ha qualificati “fabbricati”, ma essendo

sprovvisti di rendita, non soggetti ad Imu. Con la nuova disciplina il fabbricato collabente non può qualificarsi “fabbricato” perché è tale solo l’immobile iscritto o da iscrivere in catasto con attribuzione di rendita.

3. I processi relativi alla Tassa rifiuti

Altro tributo che richiede molta attenzione, in ragione dell'immediata equità fiscale che si realizza con il contrasto all'evasione, è la Tari.

Qui il controllo principale è quello relativo agli omessi versamenti. Si tratta di controllo allo stesso tempo semplice ed obbligatorio, perché il Comune dispone di una lista puntuale dei soggetti che non hanno pagato, ovvero i destinatari degli avvisi bonari. Per tale ragione si ritiene che in questo ambito il mancato controllo determina un facile danno erariale da imputare, non solo agli addetti al Servizio tributi ma anche agli amministratori, nell'ipotesi in cui il mancato controllo dipenda da inefficienze organizzative cui la politica non ha posto rimedio.

Anche in questo caso è opportuno procedere con la massima celerità, senza aspettare l'ultimo anno accertabile, in ragione della enorme variabilità della contribuenza, soprattutto con riferimento alle abitazioni condotte in locazione, per le quali spesso non viene prodotta alcuna dichiarazione di cessazione, sicché il credito comunale si dimostrerà il più delle volte inesistente.

Oltre alla necessità di operare con celerità e puntualità, in questo ambito merita particolare attenzione il tema degli inesigibili.

Fino al 2019 era tema poco attenzionato dai Comuni, che nei piani economici finanziari (PEF) normalmente accantonavano poco o niente. Sul punto, i Comuni disponevano, come unico parametro di riferimento, solo delle indicazioni fornite dal Ministero nelle finanze nelle "Linee Guida per la redazione del Pef", ove si sosteneva che gli inesigibili potevano considerarsi come costo da imputare al PEF decorsi sei mesi dalla notifica della cartella o dell'ingiunzione.

Ovviamente per poter considerare il costo degli inesigibili l'ente avrebbe prima dovuto svolgere tutta l'attività di accertamento, con successiva attivazione della riscossione coattiva degli atti definitivi non pagati.

Ciononostante, per “anticipare” i tempi, qualche Comune ha inserito una “stima” degli inesigibili. Altri, invece, hanno inserito direttamente la quota di accantonamento all’FCDE.

Sicché fino al 2019 esisteva una babele di comportamenti: tra chi non ha accantonato nulla, chi ha accantonato qualcosa (stima di inesigibili nell’ordine del 2-5% del mancato riscosso) e chi ha accantonato molto (ovvero l’FCDE, con valori variabili a secondo del Comune, ma con cifre non inferiori al 10-15%).

La soluzione più prudente, quello dell’accantonamento dell’intero FCDE, è anche quella forse meno legittima, perché l’accantonamento viene calcolato sulle base della media delle riscossioni degli ultimi cinque anni, sicché, dato che l’entrata delle Tari deve garantire la copertura integrale dei costi, considerare come inesigibili tutti i mancati pagamenti ordinari autorizzerebbe anche a non fare alcuna attività di controllo, che però è conclusione inaccettabile sotto il profilo dell’equità fiscale perché si porrebbe a carico dei pagatori corretti anche le tariffe di chi non paga.

Dal 2020 la situazione viene portata a normalità con l’introduzione del nuovo metodo tariffario (MTR) introdotto da ARERA con la delibera n. 443/2019.

Con riferimento agli accantonamenti per mancate riscossione, ARERA autorizza l’inserimento a costi di un fondo svalutazione crediti pari all’80% del FCDE, lasciano così un minimo di obiettivo di recupero dell’insoluto, mentre per quanto riguarda gli inesigibili si fa riferimento alla “normativa vigente”, che però non esiste, sicché, forse, si dovrebbero considerare come inesigibili solo quei crediti per i quali esiste un tentativo infruttuoso di riscossione coattiva, terminato con procedure esecutive negative, al pari di quanto previsto per gli enti che hanno adottato la Tariffa rifiuti puntuale.

È evidente, comunque, che autorizzare un accantonamento all’80% dell’FCDE rappresenta un costo elevato, che si traduce in tariffe più alte, ancora una volta poste a carico solo di chi paga ordinariamente. Diventa quindi importante, per le ricordate ragioni di equità fiscale, comunque attivare una celere attività di contrasto all’evasione dell’insoluto.

Oltre alla verifica degli insoluti, il Comune dovrebbe comunque portare avanti politiche di allargamento della base imponibile, da attuarsi mediante gli accertamenti per infedele od omessa dichiarazione.

Qui, occorre però chiarire la portata della disposizione che autorizza il Comune ad accertare sulla base dell'80% della superficie catastale.

Il comma 645 della legge n. 147/2013 impone di considerare, per gli immobili a destinazione ordinaria, la superficie calpestabile. Il successivo comma 646 autorizza il Comune, nello svolgimento delle attività di accertamento, a considerare l'80% della superficie catastale.

Dalla lettura delle due disposizioni emerge, quindi, che l'80% della superficie catastale è utilizzabile dal Comune solo nelle ipotesi in cui non si conosca la superficie calpestabile. Ciò vuol dire, a differenza del passato, che non è più possibile portare avanti campagne di aggiornamento delle superficie dichiarate, e coincidenti con quelle calpestabili, nell'ipotesi in cui queste siano inferiori all'80% della superficie catastale.

In generale, nelle attività di verifica occorre prestare, per le utenze domestiche, molta attenzione alle pertinenze, anche con l'incrocio delle informazioni desumibili dall'Imu. Non è infrequente il caso del contribuente che dichiara ai fini Imu immobili come pertinenza, allo scopo di non corrispondere l'imposta, ma poi su questi si ometta di pagare la Tari. Ciò si verifica soprattutto per i C/6 ed i C/2 di notevoli dimensioni. Se l'immobile è pertinenziale ai fini Imu, allora lo è anche ai fini Tari, ed è quindi da assoggettare con la tariffa per l'utenza domestica.

Quasi tutti gli applicativi hanno poi in dotazione delle liste di controllo pre impostate, tipo confronto tra anagrafe della popolazione e Tari. Qui, il sistema verifica che almeno un componente della famiglia anagrafica sia intestatario di un'utenza Tari.

Altri controlli si ottengono dall'incrocio delle banche dati catastali e gli immobili assoggettati a Tari. Per effettuare questo controllo è comunque necessario disporre di una buona banca dati Tari, ovvero è necessario, così come prevederebbe la normativa, gli immobili Tari siano registrati nell'applicativo con i loro identificativi catastali. In assenza di ciò è possibile

fare incroci per vie e numeri civici, ma si tratta di controlli con elevatissimo tasso di errore, posto che l'indirizzario catastale non è sempre aggiornato, ed ancor meno il numero civico, senza considerare che in molti enti, anche di grandi dimensioni, non esistono gli interni, sicché ad un civico potrebbero corrispondere anche cinquanta utenze, come nel caso di grossi condomini.

I controlli più importanti, anche sotto il profilo del gettito, sono quelli relativi alle utenze non domestiche, in ragione delle rilevanti superfici assoggettabili. Si tratta di controlli individuali, influenzati dalla tipologia di attività industriale o commerciale svolta.

Qui, è opportuno usare lo strumento del questionario, anche considerando che la mancata risposta (o l'incompleta o infedele risposta) è sanzionabile autonomamente, con un importo che va da 100 a 500 euro (comma 698 della legge n. 147/2013). Col questionario occorre chiedere la planimetria con il layout, da tutti posseduta perché è quella prevista dalla disciplina sulla sicurezza sui luoghi di lavoro. Solo con questa tipologia di planimetria è possibile conoscere la destinazione dei singoli locali, al fine di verificarne la loro imponibilità.

Questa tipologia di controllo se è importante da un punto di vista economico, è anche quella che genera più contenzioso, in ragione di normative non sempre cristalline ed anche di interventi di prassi che aiutano ad alimentare il contenzioso, sebbene su tale materia esista un enorme bagaglio di giurisprudenza di legittimità molto severa, che sebbene dettata per i previgenti prelievi è applicabile anche alla Tari, considerato che tutti i prelievi che si sono succeduti nel tempo hanno un impianto normativo quasi identico, essendoci di diverso solo il nome.

L'ambito di maggior scontro sono i magazzini e gli imballaggi.

Per i magazzini c'è la tendenza da parte dei contribuenti di non tassarli, anche in ragione dell'esiguità dei rifiuti ivi prodotti. Sul punto, però, la Corte di Cassazione è granitica nel ritenerli tassabili in ragione del fatto che su tali superfici non si effettua alcuna operazione produttiva, e quindi la produzione di rifiuti speciali non assimilati o assimilabili è occasionale e comunque riferibile ad alcune parti dei magazzini, e non alla loro intera superficie. Anche

la disposizione recata dal comma 649 della legge n. 147/2013, in base alla quale il Comune deve individuare con proprio regolamento la parte dei magazzini funzionalmente connessi all'esercizio dell'attività produttiva al quale estendere il divieto di assimilazione, ha già dato luogo ad un significativo contenzioso, generato anche da una circolare ministeriale che ha ampliato la portata di tale disposizione, estendendola anche ai magazzini di prodotti finiti.

In realtà, la disposizione va letta nel senso che occorre detassare solo le "parti" di magazzino ove sono depositati prodotti e merci che possono dar luogo a rifiuti speciali non assimilabili o pericolosi (un bidone di vernice) e che sono funzionali al processo produttivo; si tratta quindi di magazzini di materie prime, e non già di prodotto finiti. Sul punto si registra già un primo intervento del giudice di legittimità (sentenza 33751/2019), che ha disconosciuto le affermazioni fatte dal Ministero delle finanze.

Altro tema che genera contenzioso è quello relativo agli imballaggi terziari. Si tratta di problematica che sorge con riferimento ai magazzini soprattutto delle imprese logistiche o spedizioniere, ma che da ultimo sta interessando anche alcune catene di supermercati, per i quali viene addirittura chiesta l'esenzione delle corsie di vendita.

Qui, però occorre fare un po' di chiarezza, partendo dall'assimilazione dei rifiuti.

Nel regolamento per l'applicazione della Tari il comune deve disciplinare i criteri di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani. In merito all'assimilazione questa dovrà essere disposta per qualità e quantità, così come costantemente richiesto dalla giurisprudenza di legittimità.

Le sostanze assimilabili sono quelle elencate al punto 1.1.1 della Delibera del Comitato Interministeriale 27 luglio 1984, che tuttora disciplina la materia delle assimilazioni. Al riguardo occorre precisare che l'assimilazione può operare solo attraverso una delibera comunale, così come espressamente previsto dall'art. 198 del d.lgs. n. 152/2006, che al comma 2, lett. g), attribuisce alla competenza comunale *«l'assimilazione, per qualità e quantità, dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, secondo i criteri di cui all'articolo 195, comma 2, lettera e), ferme restando le definizioni di cui all'articolo 184, comma 2, lettere c) e d)»*.

La mancata emanazione del decreto del Ministero dell'ambiente, che avrebbe dovuto individuare i criteri qualitativi e quali-quantitativi, previsto dall'art. 195, comma 2, del d.lgs. n. 152/2006, fa sì che l'unica disciplina a cui oggi è possibile far riferimento sia appunto la deliberazione interministeriale del 27 luglio 1984, emessa in attuazione dell'art. 5 del d.p.r. n. 915/1982.

Normalmente gli imballaggi sono composti da materie che sono assimilate dai Comuni, come legno, plastica, carta e cartone.

La normativa (art. 218 del D.lgs. n. 152/2016) distingue tra:

a) imballaggio: il prodotto, composto di materiali di qualsiasi natura, adibito a contenere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a proteggerle, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dal produttore al consumatore o all'utilizzatore, ad assicurare la loro presentazione, nonché gli articoli a perdere usati allo stesso scopo;

b) imballaggio per la vendita o imballaggio primario: imballaggio concepito in modo da costituire, nel punto di vendita, un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore;

c) imballaggio multiplo o imballaggio secondario: imballaggio concepito in modo da costituire, nel punto di vendita, il raggruppamento di un certo numero di unità di vendita, indipendentemente dal fatto che sia venduto come tale all'utente finale o al consumatore, o che serva soltanto a facilitare il rifornimento degli scaffali nel punto di vendita. Esso può essere rimosso dal prodotto senza alterarne le caratteristiche;

d) imballaggio per il trasporto o imballaggio terziario: imballaggio concepito in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli per evitare la loro manipolazione ed i danni connessi al trasporto, esclusi i container per i trasporti stradali, ferroviari marittimi ed aerei.

La normativa dispone poi il divieto dello smaltimento in discarica degli imballaggi e dei contenitori recuperati, ad *“eccezione degli scarti derivanti dalle operazioni di selezione, riciclo e recupero dei rifiuti di imballaggio”*. Ed è altresì precisato

che “è vietato immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani imballaggi terziari di qualsiasi natura. Eventuali imballaggi secondari non restituiti all'utilizzatore dal commerciante al dettaglio possono essere conferiti al servizio pubblico solo in raccolta differenziata, ove la stessa sia stata attivata”.

Quindi, gli imballaggi secondari sono assimilabili solo se attiva la raccolta differenziata, mentre gli imballaggi terziari non sono assimilabili.

Tuttavia, se non è conferibile al servizio pubblico l'imballaggio terziario nel suo insieme (mentre lo sarebbero certamente i singoli materiali di cui è composto), allora è necessario che il contribuente dimostri compiutamente di averlo avviato al recupero (parimenti) nel suo insieme (cioè nella sua totalità) e senza averne alterato la composizione.

Pertanto, in generale è sbagliato dire che una determinata superficie, come quella dei magazzini, deve essere esentata perché produttività di rifiuti speciali non conferibili, come gli imballaggi terziari, e ciò per due motivi:

- a) perché anche ammettendo, ma solo per assurdo, che si producano imballaggi terziari, questi non sono prodotti sull'intera superficie del magazzino, ma solo in alcune parti di esso, parti che devono essere oggetto di specifica dichiarazione Tari, senza la quale non è possibile invocare a posteriori alcuna detassazione, come peraltro ripetutamente confermato dal giudice di legittimità;
- b) perché si equivoca sempre tra rifiuti da imballaggi (pezzi di legno, plastica, carta, ecc.) ed imballaggi terziari veri e propri, quali ad esempio un pallet intero; è evidente che un pallet intero non può neanche considerarsi un rifiuto se non c'è l'intenzione del detentore di disfarsene.

Alla luce delle seppur sintetiche precisazioni è evidente che il controllo delle superfici delle utenze non domestiche rappresenta un campo di azione dalle potenzialità enormi, almeno per i Comuni che applicano la Tari tributo. Per i Comuni che applicano, invece, la Tari corrispettivo, il controllo è più facile, ma non riguarda direttamente il Comune, ma il soggetto gestore dei rifiuti. Qui, comunque, il Comune dovrebbe sempre vigilare sulla corretta applicazione della Tari, anche nel campo delle utenze non domestiche, dove la superficie può influire significativamente sulla quota fissa della Tari, e di

conseguenza su un'equa distribuzione delle tariffe, che sono pur sempre deliberate dal Comune.

4. I processi relativi all'imposta di pubblicità

L'imposta di pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni sono entrate normalmente gestite all'esterno mediante concessione ad un concessionario privato iscritto all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446/1997.

Nel caso di gestione esterna rimane al Comune comunque l'imprescindibile compito di vigilare attentamente sull'operato del concessionario.

Sono ben noti a tutti i fatti di cronaca che hanno evidenziato le centinaia di milioni distratti da vari concessionari. Certo, si tratta di comportamenti fraudolenti, come quello di dirottare le entrate su conti correnti personali della società o dei loro amministratori, ma ci sono state anche ipotesi di mancati riversamenti di entrate confluite sui conti correnti dedicati dei Comuni. In questi casi però una parte della responsabilità è addebitabile anche ai Comuni, perché in caso di mancato riversamento il Comune deve prontamente attivare tutti i rimedi pur previsti nel capitolato.

In generale, si osserva che tale ambito è fondamentale scrivere un buon capitolato, soprattutto per la parte relativa alla fase del "divorzio", ovvero la fase finale della concessione, allorquando il concessionario dovrà restituire le banche dati ed elencare tutte le attività in corso, come le rateizzazioni, il contenzioso, le insinuazioni nelle procedure concorsuali, i fermi amministrativi e le procedure esecutive in corso.

Nel caso di gestione diretta, invece, i controlli che il Comune deve attivare sono vari. Oltre al classico controllo sui versamenti, ovvero sul pagamento degli avvisi bonari inviati, il Comune deve accertare le omesse od infedeli dichiarazioni. Tali tipi di controllo presuppongono però un costante controllo del territorio, perché una pubblicità abusiva, un'insegna non dichiarata, delle vetrofanie non dichiarate, dei manifesti abusivi affissi, si intercettano solo presidiando il territorio.

Particolare attenzione andrà posta per alcune aree di facile evasione, come quella relativa ai cantieri edili (pubblicità sui silos delle malte, cartelli delle ditte che eseguono i lavori, ecc.) ed alle vetrine dei negozi, con riferimento ai messaggi pubblicitari visibili dall'esterno (vetrofanie, manifesti con offerte, ecc.).

5. I processi relativi alla tassa occupazione suolo pubblico

Come per l'imposta di pubblicità, anche la tassa per l'occupazione del suolo pubblico è normalmente gestita mediante concessionario esterno, e quindi sono richiamabili tutte le indicazioni precisate nel paragrafo precedente.

In caso di gestione interna, i controlli, oltre a quelli relativi ai corretti versamenti, presuppongono anche in questo caso una costante verifica del territorio comunale. In questo ambito, molto dipende dal soggetto che all'interno dell'ente è deputato al rilascio delle concessioni o autorizzazioni per occupazione temporanea. Se le autorizzazioni sono rilasciate dal Comando di polizia municipale è evidente che i controlli sul territorio sono molto più agevoli perché è più facilmente individuabile un'occupazione abusiva.

Comunque, le ipotesi di maggiore evasione, sempre legate ad occupazioni abusive, si realizzano soprattutto con i cantieri edili e le occupazioni "volanti" con tavoli e sedie negli esercizi commerciali.

Particolare attenzione andrà poi presta alle società di gestione dei servizi in rete (elettricità, gas, acqua, telefonia) per i quali vige un sistema di tassazione ancorato al numero degli utenti. In questo campo è bene che il Comune verifichi periodicamente il numero di utenze dichiarate, e quindi la tassa pagata.

Ovviamente, l'attività di controllo andrà effettuata ben conoscendo il regolamento comunale, che in tale ambito presenta sempre numerosi casi di esenzione o riduzioni, casi che si ampliano a dismisura nell'ipotesi di sostituzione della tassa con il canone di occupazione di suolo pubblico, che essendo entrata di natura patrimoniale offre maggiori possibilità di disporre esenzioni e riduzioni, non essendo questa tipologia di entrata sottoposta al vincolo dell'indisponibilità che caratterizza invece le entrate di natura tributaria.

6. I processi relativi all'imposta di soggiorno

I controlli sulla tassa di soggiorno sono controlli effettuati non sul soggetto inciso (l'ospite della struttura ricettiva), ma sul soggetto che da regolamento è tenuto ad incassare la tassa e poi a riversarla al Comune.

Si tratta, quindi, di controlli da effettuare sulle varie strutture ricettive, e l'esperienza passata ha dimostrato che sono molti gli alberghi, anche di lusso, che hanno omesso di riversare quanto incassato per conto del Comune, con evidenti profili sia di danno erariale che di reati penali (peculato).

In tale ambito, occorre considerare che la struttura ricettiva è soggetta a tre diversi ambiti di responsabilità, tutti oggetto di puntuale vigilanza da parte dell'ente impositore:

- responsabilità amministrativa: la struttura è responsabile degli obblighi informativi verso la propria clientela, dell'obbligo di incasso e rilascio delle quietanze, dell'obbligo di riversamento al Comune alle scadenze fissate dal regolamento comunale, dell'obbligo di predisporre la dichiarazione e trasmetterla al Comune; la violazione di tali obblighi, tutti disciplinati nel regolamento comunale, comporta l'applicazione delle sanzioni amministrative di cui all'art. 7-bis del D.lgs. n. 267/2000, ovvero della pena da 25 a 500 euro;
- responsabilità contabile: la struttura è obbligata alla resa del conto della gestione essendo un agente contabile, e come tale sottoposto al controllo giurisdizionale della Corte dei Conti; in caso di omesso riversamento dell'imposta al Comune alle scadenze previste nel regolamento, omessa o infedele resa del conto giudiziale della gestione, la responsabilità contabile si configura come responsabilità patrimoniale e il gestore inadempiente sarà chiamato al risarcimento del danno cagionato al Comune;
- responsabilità penale: il gestore che incassa dai clienti l'imposta di soggiorno e non la riversa al Comune (o la riversa tardivamente rispetto alle scadenze fissate nel regolamento), risponde del reato di peculato, di cui all'art. 314 c.p..

Un diverso regime è invece previsto per le locazioni brevi, di cui al Dl n. 50/2017, ovvero per le locazioni al di fuori dell'attività d'impresa, con contratti stipulati tramite soggetti che esercitano attività intermediazione immobiliare ovvero tramite soggetti che gestiscono portali telematici

Nel caso in cui l'intermediario incassi il canone/corrispettivo da parte dell'inquilino per riversarlo successivamente al locatore, il mancato riversamento dell'imposta all'Ente comporta l'irrogazione di sanzioni di natura tributaria (art. 13 D.lgs. n. 471/1997) a carico dell'intermediario che, in qualità di responsabile d'imposta, è solidalmente responsabile con il soggetto passivo.

L'intermediario è inoltre responsabile degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale, come la presentazione della dichiarazione. In caso di mancato rispetto degli ulteriori adempimenti previsti dal regolamento si applica la sanzione amministrativa prevista dall'art. 7-bis del D.lgs n. 267/2000.

Se invece l'intermediario non incassa direttamente il canone/corrispettivo da parte dell'inquilino allora la qualifica di responsabile d'imposta ricade sul locatore, al quale si applicano le sanzioni tributarie in caso di mancato riversamento e quelle amministrative in caso di mancato rispetto degli ulteriori adempimenti previsti dal regolamento.

Da ultimo, si segnala l'importante novità contenuta nel Dl n. 34/2019, il quale prevede che i dati che le strutture ricettive inviano alle questure relativamente alle persone alloggiate sono forniti dal Ministero dell'interno, in forma anonima e aggregata per struttura ricettiva, all'Agenzia delle entrate, che li rende disponibili, anche a fini di monitoraggio, ai Comuni che hanno istituito l'imposta di soggiorno. Il tutto dovrà essere dettagliato in apposito Dm ancora non pubblicato.

È evidente che con tali informazioni l'attività di contrasto dell'evasione sarà decisamente più celere, efficiente ed efficace.

7. Processi relativi alla compartecipazione all'accertamento dei tributi erariali

La partecipazione all'accertamento dei tributi erariali ha perso appeal nel corso degli ultimi anni, a seguito di modifiche all'attiva di controllo dell'evasione dei tributi erariali, che prevedono prima della notifica dell'atto di accertamento un invito al contribuente a regolarizzare la propria posizione con ravvedimento operoso, il quale non viene "agganciato" alla segnalazione comunale che quindi, sebbene abbia determinato un recupero di tributi erariali, non viene incentivata. Ciononostante il legislatore considera importante la compartecipazione comunale, tant'è che è stata confermata anche per il 2020 una percentuale di compartecipazione pari al 100%.

Si tratta di attività che può "rendere" anche molto ai Comuni e che può determinare incassi importanti anche con poche segnalazioni qualificate. Si pensi che nel 2019 è stata riconosciuta al Comune di San Giovanni in Persiceto (BO) la cifra di 1.519.052,6 derivante in pratica da una sola segnalazione.

Complessivamente, il numero dei Comuni che hanno effettuato segnalazioni sono comunque pochi (in totale 393) e l'importo complessivamente riconosciuto è pari a poco più di 11 milioni di euro.

Regione	Numero comuni	Importo erogato nel 2019
Abruzzo	4	54.436,23
Calabria	8	299.161,05
Campania	8	34.138,17
Emilia-Romagna	83	3.386.251,08
Friuli-Venezia Giulia	11	39.770,75
Lazio	4	102.450,19
Liguria	20	856.040,11
Lombardia	98	3.276.024,27
Marche	14	224.649,54
Molise	6	1.150,00
Piemonte	34	960.855,73
Puglia	1	20.815,78
Sardegna	5	48.114,89
Sicilia	21	49.423,67
Toscana	34	937.560,06
Umbria	4	19.081,41
Veneto	38	1.096.253,31
Totale complessivo	393	11.406.176,24

Gli ambiti segnalabili sono stati individuati nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 dicembre 2007:

- a) commercio e professioni;
- b) urbanistica e territorio;
- c) proprietà edilizie e patrimonio immobiliare;
- d) residenze fittizie all'estero;
- e) disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva.

Ovviamente ci sono segnalazioni che non possono essere a priori incastonate in uno dei sopra elencati ambiti, ma ciononostante la segnalazione può essere “caricata” sull'apposita piattaforma accessibile da PuntoFisco, avendo l'accortezza di descrivere bene il caso nel campo note.

Nell'ambito “commercio e professioni”, le segnalazioni qualificate hanno riguardo ai soggetti che:

- pur svolgendo un'attività di impresa, sono privi di partita IVA;
- nelle dichiarazioni fiscali hanno dichiarato di svolgere un'attività diversa da quella rilevata in loco;
- sono interessati da affissioni pubblicitarie abusive, in qualità di imprese utilizzatrici e di soggetti che gestiscono gli impianti pubblicitari abusivi;
- pur qualificandosi enti non commerciali, presentano circostanze sintomatiche di attività lucrative.

Nell'ambito “urbanistica e territorio”, le segnalazioni qualificate hanno riguardo ai soggetti che:

- hanno realizzato opere di lottizzazione, anche abusiva, in funzione strumentale alla cessione di terreni ed in assenza di correlati redditi dichiarati;
- hanno partecipato, anche in qualità di professionisti od imprenditori, ad operazioni di abusivismo edilizio con riferimento a fabbricati ed insediamenti non autorizzati di tipo residenziale o industriale;

- rientrano in tale ambito anche le segnalazioni in merito alle aree fabbricabili, dichiarate come tali ai fini Imu, ma oggetto di compravendita, o atti simili (come conferimenti in società) come terreni agricoli;

Nell'ambito “proprietà edilizie e patrimonio immobiliare”, le segnalazioni qualificate hanno riguardo ai soggetti persone fisiche nei cui confronti risulta:

- la proprietà o diritti reali di godimento di unità immobiliari diverse da abitazioni principali, non indicate nelle dichiarazioni dei redditi;
- la proprietà o diritti reali di godimento di unità immobiliari abitate, in assenza di contratti registrati, da residenti diversi dai proprietari o dai titolari dei diritti reali di godimento ovvero da soggetti non residenti nelle stesse;
- la notifica di avvisi di accertamento per omessa dichiarazione IMU, in assenza di dichiarazione dei connessi redditi fondiari ai fini dell'imposizione diretta;
- la notifica di avvisi di accertamento per omessa dichiarazione Tari in qualità di occupante dell'immobile diverso dal titolare del diritto reale, in assenza di contratti di locazione registrati ovvero di redditi fabbricati dichiarati dal titolare del diritto reale ai fini dell'imposizione diretta;
- revisione di rendita catastale a seguito di procedura ex art. 1, comma 336, della legge n. 311 del 30 dicembre 2004 per unità immobiliari diverse dall'abitazione principale.

Nell'ambito “residenze fittizie all'estero”, le segnalazioni qualificate hanno riguardo ai soggetti che pur risultando formalmente residenti all'estero, hanno di fatto nel comune il domicilio ovvero la residenza anagrafica.

Nell'ambito “disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva”, le segnalazioni qualificate hanno riguardo ai soggetti persone fisiche che risultano avere la disponibilità, anche di fatto, di beni e servizi di rilevante valore economico, in assenza di redditi dichiarati con riferimento a tutti i componenti del nucleo familiare del soggetto. Su tale ambito, tuttavia, occorre registrare

una modifica normativa che rende più difficoltosa la partecipazione dei Comuni, perché in passato era sufficiente segnalare il possesso di beni (abitazioni, auto di lusso, ecc.), mentre oggi il redditometro si basa sulle spese effettuate dal contribuente, rapportate con il reddito dichiarato. È evidente che per il Comune individuare le spese effettuate è operazione ben più complessa dell'individuazione dei beni posseduti.

Comunque, volendo limitare l'attività di compartecipazione al minimo, il Comune dovrebbe ottimizzare le informazioni di cui è già in possesso, attivando un controllo anche sulla dichiarazione del soggetto. Così, ad esempio, se esiste un esercizio commerciale che paga imposta di pubblicità o Tari, ma non ha partita IVA, allora sicuramente si può predisporre una segnalazione qualificata. Sul fronte delle partite IVA, si annidano diverse forme di evasioni; in molti casi il contribuente apre la partita IVA, ma la ditta risulta inattiva; in altri casi dopo l'apertura della partita IVA, necessaria ad ottenere tutti i permessi e licenze, si procede poi alla sua chiusura.

Sotto il profilo immobiliare sono estremamente utili e rilevanti sotto il profilo economico le informazioni sulle aree fabbricabili. Qui, le più proficue segnalazioni attengono ad aree compravendute a valori inferiori a quelli sulla base dei quali è corrisposta l'Imu. Nel caso in cui il venditore è una persona fisica, la segnalazione può dar luogo ad una mancata dichiarazione del reddito derivante dalla plusvalenza generata dalla vendita, sempre che non si sia aderito al cosiddetto affrancamento. Poi, nel dettaglio, ci possono essere segnalazioni molto più sofisticate, ma che diventano semplici se si comprende il meccanismo evasivo. Un caso che ha portato nelle casse comunali molte entrate è quello del conferimento di un'area gravata da mutuo. In poche parole il possessore dell'area accende un mutuo, ad esempio, di 1 milione, per poter effettuare un intervento edilizio. Dopo poco l'area viene conferita in una società, di cui il possessore è anche socio. Trattandosi di conferimento in natura ci sarà una perizia di valutazione dell'area. Se l'area in perizia è valutata 1.020.000,00, il conferimento sarà pari a 20 mila euro, perché viene conferito anche il mutuo (1.020.000 – 1.000.000 di mutuo). È però evidente che in realtà il possessore dell'area non ha ricavato dalla propria area solo 20.000,00 euro,

ovvero il valore di conferimento, ma ha ricavato 1.020.000,00, perché il mutuo è stato incassato da lui, ma sarà pagato dalla società. Qui sistematicamente viene omessa la dichiarazione della plusvalenza, che rappresenta un reddito diverso.

8. I processi connessi alle altre entrate comunali

Oltre ai controlli sulle entrate tributarie il Comune deve prestare attenzione a tutte le altre proprie entrate, di qualsiasi natura.

Anche in questo ambito l'ingrediente principale è dato dalla tempestività e dal continuo monitoraggio, per non incappare nella tagliola della prescrizione, e quindi del conseguente danno erariale.

Particolare attenzione andrà posta alle rette per i servizi a domanda individuale, quali rette asilo nido, mensa scolastica, trasporto scolastico, rette casa di cura, ecc. In tali ambiti è necessario anche intervenire nella fase iniziale della sottoscrizione della domanda di accesso al servizio, premunendosi di obbligare al pagamento non solo il richiedente, ma anche il suo nucleo familiare, e nel caso delle rette per gli anziani anche dei parenti.

Come accennato, occorre poi essere tempestivi, nel senso che l'attività di controllo deve terminare con l'emissione della richiesta di pagamento al massimo entro l'anno successivo a quello in cui il pagamento doveva essere effettuato in via ordinaria. Peraltro, anche per questo tipo di entrate a decorrere dal 1° gennaio 2020 occorre procedere con l'accertamento esecutivo disciplinato dalla legge n. 160/2019 (legge di bilancio 2020), e questo sicuramente determinerà un'accelerazione nel processo di riscossione.

Parimenti dovrà essere prestata la massima attenzione per le altre entrate comunali, quali ad esempio gli affitti attivi o gli oneri di urbanizzazione. Inoltre, occorre intervenire prontamente anche con le eventuali escussioni delle fidejussioni, anche considerando che capita sempre più spesso che le società che rilasciano le fidejussioni poi falliscono.

In conclusione, la gestione delle entrate richiede un'attenzione ed una responsabilizzazione di tutta la struttura comunale, e non solo del servizio tributi o dell'ufficio ragioneria.

9. I processi connessi alla riscossione coattiva

La riscossione coattiva è la fase patologica della gestione delle entrate, tributarie e patrimoniali.

La riscossione può essere effettuata direttamente dall'ente, ed avendo a disposizione personale adeguatamente professionalizzato è sicuramente la scelta migliore.

Oltre alla gestione interna, l'ente può affidare la riscossione coattiva al riscuotitore pubblico, l'Agenzia delle entrate- riscossione, oppure ad un concessionario privato, e quindi si può riscuotere coattivamente tramite cartella di pagamento o ingiunzione di pagamento.

Dal 1° gennaio 2020 i Comuni dovranno utilizzare l'accertamento esecutivo, che cumula in sé sia l'accertamento che il titolo esecutivo, e ciò sia per le entrate tributarie che patrimoniali. Il nuovo sistema non archivia però le ingiunzioni e le cartelle, perché queste dovranno essere utilizzate per riscuotere coattivamente gli accertamenti, e le altre richieste di pagamento, notificate dal Comune fino al 31 dicembre 2019. Inoltre, in futuro, cartella ed ingiunzione dovranno essere utilizzate per la riscossione coattiva delle contravvenzioni stradali, se sarà confermato che a queste non si applica il nuovo accertamento esecutivo, così come precisato nella Relazione tecnica alla legge di bilancio 2020.

Come per l'affidamento all'esterno delle attività di accertamento dei tributi comunali, così anche l'affidamento all'esterno della riscossione coattiva richiede la massima vigilanza da parte del Comune, ed in caso di concessione a privato anche un'ottima stesura del capitolato, soprattutto con riferimento alla fase del divorzio, ovvero di fine concessione, quando dovranno essere restituite all'ente le banche dati e tutti gli atti pendenti a vario titolo (rateizzazioni, fermi, ecc.).

L'ambito di verifica dell'operato del soggetto esterno è sicuramente il punto dolente da parte dei Comuni, sia con riferimento alla riscossione tramite cartella che tramite ingiunzione. Con riferimento a quest'ultimo tipo di riscossione il legislatore ha nel corso del tempo approntato una serie di interventi normativi volti a rendere sempre verificabili le entrate di

competenza comunale riscosse. Siamo passati da un sistema in cui il concessionario privato aveva un unico conto corrente ove facevano confluire i versamenti di centinaia di Comuni – sistema che si prestava ad appropriazioni con riferimento alle entrate confluite sul conto, ma non imputabili a questo o quel Comune e per tale ragione, una volta non reclamatione, trattenute dal Concessionario – a l'obbligo di aprire un conto corrente intestato al concessionario, ma dedicato ad ogni singolo Comune (Dl n. 70/2011), per finire al divieto assoluto prima di incassare somme spontaneamente versate dal debitore (Dl n. 193/2016) ed oggi (con la legge di bilancio 2020) col divieto di incassare qualsiasi importo. In tal modo, dovrebbe essere definitivamente risolto il problema delle appropriazioni indebite da parte dei Concessionari, che negli ultimi anni hanno determinato ammanchi di diverse centinaia di milioni di euro.

Non meglio, però, va con l'Agenzia delle entrate. Qui, i problemi sono di due tipi. Da un lato, la riscossione con ruolo risente delle scelte del legislatore di intervenire sui carichi genericamente (da qualsiasi creditore) affidati all'Agenzia. Così, i Comuni si sono visti azzerare i ruoli ante 2000, hanno di recente subito tre rottamazioni, l'annullamento dei crediti fino a mille euro contenute nei ruoli 2000-2010, eccetera. Ovviamente senza alcuna possibilità per il Comune di opporsi.

Ma il problema più rilevante è l'impossibilità per l'ente di effettuare controlli sull'operato dell'Agenzia. Da un punto di vista normativo il legislatore è ben attento ad impedire il controllo, che in via ordinaria dovrebbe essere effettuato tramite la verifica delle comunicazioni di inesigibilità, prorogando sempre la data entro la quale devono essere inviate le suddette comunicazione. L'ultimo intervento normativo prevede che per ruoli consegnati nel 2016 e 2017 le comunicazioni sono consegnate entro il 31 dicembre 2026 e per i ruoli antecedenti, mediante il meccanismo dello scalare inverso, partendo dal ruolo 2015. In altri termini, per l'ultimo ruolo in essere, quello relativo al 2000, le comunicazioni di inesigibilità saranno consegnate nel 2042, quindi ben 42 anni dopo la consegna.

È evidente che tali comunicazioni non arriveranno mai, anche perché si immagina che la gran parte dei crediti affidati sia ormai prescritto, anche perché la tesi dell'Agenzia, che la cartella fosse soggetta a prescrizione decennale, è stata censurata dalla Corte di Cassazione a sezioni unite, le quali hanno ritenuto applicabile il termine di prescrizione quinquennale. Siccome poi l'intervenuta prescrizione del credito per causa imputabile al concessionario pubblico determina la perdita del diritto al discarico, è fin troppo facile immaginare che ben presto saranno cancellati anche i ruoli ante 2010, e poi successivamente anche quelli successivi.

In attesa dell'inevitabile, il Comune può comunque sollecitare l'Agenzia delle entrate ad attivare la riscossione per quei crediti per il quale sono segnalati beni o crediti aggredibili, ai sensi dell'art. 19, comma 4, del D.lgs. n. 112/1999. Si tratta di attività sicuramente contrastata dall'Agenzia, perché è evidente a tutti che l'operato dell'Agenzia per i crediti comunali si ferma alla notifica della cartella, e non va oltre per ragioni di economicità ed efficienza dettate da regole interne, ma non avallate dal quadro normativo di riferimento.

Pertanto, attraverso le informazioni acquisibili dal Progetto riscontro alcuni comuni hanno già iniziato a sollecitare un maggiore attenzione da parte dell'Agenzia.

L'art. 19 citato offre una possibilità di sollecitazione determinante e non influenzabile da eventuali direttive interne dell'Agenzia con funzioni di limitazione delle attività da svolgere, improntandole a criteri di proficuità non codificati da norme.

La norma all'evidenza non pone alcuna limitazione alle informazioni trasmissibili ad Ader. Né possono considerarsi limitazioni legate all'eseguità del credito comunale, anche se tale caratteristica è quella che probabilmente influenza l'attività di riscossione dell'Agenzia. Ciononostante, il rifiuto di Ader ad operare in ragione dell'eseguità del credito appare in violazione delle norme di riferimento e può concretizzare sia un'omissione di atti d'ufficio, sia un danno erariale nei confronti dell'ente locale.

Ovviamente le segnalazioni dei Comuni devono riguardare situazione prontamente verificabile da Ader, senza che però il Comune si sostituisca all'attività di competenza dell'Agenzia. Se si segnalano possibili pignoramenti presso terzi, sarà quindi sufficiente l'indicazione del terzo, senza la necessità di indicare la natura del credito.

Ovviamente sarebbe auspicabile una collaborazione attiva da parte dell'Agenzia, improntata ai principi di collaborazione, ma in assenza di collaborazione, si ritiene che il Comune sia tenuto a seguire tutte le strade per tutelare al meglio il proprio credito, comprese quelle giudiziarie.