

## Progetto Riscontro

### Gli aspetti normativi ed organizzativi

#### 1. Premessa

L'efficacia del Progetto Riscontro è influenzata da fattori interni ed esterni. Tra quest'ultimi va considerato il quadro normativo di riferimento, in quanto le informazioni ricavate dai dati che i vari aggregatori producono devono essere effettivamente utilizzabili. Solo attraverso una piena conoscenza del quadro normativo è possibile condurre un'azione efficace dell'attività di contrasto all'evasione e di riscossione coattiva dei crediti definitivamente accertati, minimizzando, da un lato, il contenzioso col contribuente, e avendo, dall'altro lato, le competenze specialistiche per effettuare un controllo effettivo sui soggetti esterni che svolgono una parte del ciclo di riscossione dei tributi, come l'Agenzia delle entrate-Riscossione (AdER) o i concessionari privati iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446 del 1997.

Tra i fattori interni va considerata l'organizzazione del Servizio Tributi, le dotazioni umane disponibili, soprattutto sotto il profilo qualitativo, ed i processi di collaborazione e coordinamento con gli altri uffici comunali, primi tra tutti quelli operanti nell'ambito dell'urbanistica, commercio e polizia locale. L'ultimo ingrediente, ma forse il più importante, è il supporto della politica. Una politica attenta, che mira a realizzare una vera equità fiscale, che si preoccupa di più di chi paga ordinariamente i tributi comunali, piuttosto che di chi si lamenta per avere ricevuto un legittimo atto di accertamento. E purtroppo la politica meno attenta si concentra proprio in quei Comuni con difficoltà croniche di entrate, sempre sul filo del dissesto, con bassi tassi di riscossione eppure con aliquote tributarie basse e con pochi controlli sull'evasione dei tributi comunali; in tali enti, probabilmente, il contribuente viene visto, erroneamente, come un elettore da non disturbare.

Come si vede, sono tanti gli elementi che possono influenzare il corretto ed ordinato ciclo di gestione dei tributi, con l'ulteriore considerazione che spesso una inefficiente gestione delle entrate tributarie è accompagnata da una inefficiente gestione delle entrate non tributarie, come le rette dei servizi a domanda individuale, gli affitti attivi, gli oneri di urbanizzazioni, le contravvenzioni stradali, la puntuale escussione delle fidejussioni, ed altre ancora.

In definitiva, le informazioni che il Progetto Riscontro restituisce sono informazioni utili per la riscossione di qualsiasi tipo di entrata comunale, ma necessitano comunque di un'organizzazione interna capace di utilizzarli al meglio.

## 2. Il quadro normativo

Il Progetto Riscontro interviene su due ambiti che fanno parte di un più ampio processo, ovvero la gestione delle entrate tributarie, che inizia con la riscossione ordinaria e termina con la riscossione coattiva, e le conseguenti attività esecutive.

In particolare, il Progetto interviene nella fase patologica, ovvero sul contrasto all'evasione e sulla riscossione coattiva, offrendo informazioni utili per una gestione più efficace, proficua ed economica.

Il punto di partenza è la perfetta conoscenza del quadro normativo, perché l'organizzazione comunale deve essere funzionale all'adempimento delle prescrizioni normative, poste a carico tanto dei contribuenti quanto dei Comuni.

Anzi, si può oggi affermare che a seguito delle modifiche recate dal Dl n. 34 del 2019 l'attività del Servizio Tributi è quella che risulta maggiormente esposta, rispetto a qualsiasi altro ambito della pubblica amministrazione. Basti pensare al nuovo regime di efficacia delle delibere tributarie comunali, che prevedono l'invio per la successiva pubblicazione sul sito del Dipartimento delle finanze. In altri termini, ad esempio, una delibera di aumento delle aliquote Imu, se pur approvata entro i termini di approvazione del bilancio comunale, ma non inviata per la pubblicazione sul sito ministeriale è inefficace, ovvero priva di effetti. Quindi, una delibera che incrementa le aliquote Imu al fine di ottenere un maggior gettito di decine di milioni non potrà essere attuata, con conseguente danno per il Comune, danno che si trasforma automaticamente in danno erariale per il dipendente comunale imputabile della dimenticanza. E non si tratta di mere congetture, perché purtroppo qualcuno è già incappato nell'errore (Corte dei Conti, sez. giur. Piemonte, sentenza n. 55/2019), anche se si dubita che questo danno erariale possa essere poi effettivamente recuperato dal dipendente comunale, allorquando gli incrementi tariffari valgono decine e decine di milioni di euro.

Quanto sopra fa immediatamente percepire l'importanza di avere all'interno della struttura organizzativa comunale personale con alte professionalità.

In generale, occorre rilevare che il quadro normativo che regola l'attività del Servizio Tributo è quadro molto complesso e soprattutto soggetto ad un'ingiustificata variabilità. Dopo un periodo tutto sommato “tranquillo”, che possiamo far coincidere con gli anni 1993-2011 - ovvero con la nascita dell'Ici (D.lgs. n. 504/1992) e con il riordino della tassa rifiuti, dell'imposta di pubblicità e della tassa di occupazione del suolo pubblico (D.lgs. n. 507/1993) – nel 2012 si apre un nuovo periodo, che nelle intenzioni originarie doveva garantire una maggiore valorizzazione ed autonomia degli enti locali. Obiettivi in qualche modo cristallizzati nel D.lgs. n. 23/2011, recante “disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale”, ma completamente disattesi.

È sufficiente oggi verificare l'elevato numero di disposizioni del D.lgs. n. 23/2011 che sono state via via abrogate per comprendere l'incapacità dello Stato di fornire ai Comuni un quadro normativo certo e stabile nel tempo.

Peraltro, oltre a rivoluzioni fallite, come quella relativa all'imposta municipale secondaria che è stata via via prorogata e poi definitivamente abrogata nel 2016, si registrano costanti carenze ministeriali. Basti pensare all'imposta di soggiorno, che doveva essere attuata sulla base di un regolamento da emanarsi entro maggio 2011, ma in realtà mai emanato, dando così inizio ad una sequela di problemi interpretativi che hanno interessato tanto la giustizia amministrativa quanto le Corti dei Conti.

Oltre all'assenza di vision, pesa nell'ambito dei tributi comunali anche la qualità della normazione. Norme scritte male necessitano di essere modificate e questo determina una vita media molto breve, e questo paradossalmente è l'aspetto positivo, perché quando va peggio le norme non sono modificate, dando luogo ad un'inutile, quando dispendioso e faticoso, contenzioso tributario.

Quello che non si percepisce ancora oggi è la necessità di pre-testare le norme da un punto di vista operativo, perché spesso sono scritte da chi non ha la minima cognizione delle implicazioni conseguenti all'applicazione pratica. Parimenti, non si percepisce, in caso di norma non chiara, l'importanza di intervenire con tempestività nella sua correzione, al fine appunto di evitare il contenzioso, che in ambito tributario sta raggiungendo livelli impressionanti,

oltre a rappresentare un costo importante non solo per i Comuni ed i contribuenti, ma anche per lo Stato, cui compete l'onere dei Giudici tributari e del personale di segreteria. Perché se una norma genera fin da subito un'enorme contenzioso non viene prontamente modificata o interpretata autenticamente? Anzi, siamo abituati a ben peggio, perché se la Corte di Cassazione arriva a definire un'interpretazione non condivisa si interviene subito con una norma d'interpretazione autentica, dove il "subito" non decorre dal data remota di adozione della normativa, ma dalla data di emissioni delle pronunce. E tale situazione, indubbiamente crea non pochi problemi di affidabilità delle istituzioni, perché disponendo con norme di interpretazione autentica solo dopo gli arresti giurisprudenziali, si perde, inevitabilmente, di terzietà.

Tornando alla complessa e farraginoso evoluzione normativa, vale la pena raccontare, seppur sinteticamente, l'evoluzione che ha interessato, o che interesserà a breve, la disciplina di ogni tributo. Ciò al fine di far comprendere ai non addetti ai lavori, primi tra tutti gli amministratori, le complessità che devono essere quotidianamente affrontate dagli operatori e dai decisori.

Per quanto riguarda l'Imu si è fin da subito fatto i conti con una disciplina mal scritta, che solo apparentemente voleva rappresentare un nuovo tributo, ma che nella realtà ricalcava la vecchia disciplina Ici. Anzi il tentativo di far credere che fosse un tributo diverso ha generato non pochi errori di scrittura che sono stati in parte corretti con il Dl n. 16/2012 emanato solo pochi mesi dopo l'entrata in vigore del Dl n. 201/2011. Quindi, il primo anno d'applicazione dell'Imu (il 2012) è stato costellato da numerosi dubbi applicativi, sia per i Comuni che per i contribuenti. Ancor peggio si è fatto l'anno successivo, che in realtà andava gestito per semestri, visto che il primo semestre era retto dalle regole stabilite nel Dl n. 102/2013, mentre il secondo semestre dalle regole inserite nel Dl n. 133/2013. L'anno a seguire, il 2014, si sono registrate altre significative modifiche, disposte con la legge n. 147/2013, con la quale è stata istituita la Tasi, anch'esso tributo fittizio, visto che va ad incidere sulla stessa base imponibile dell'Imu. La sua funzione era quella di camuffare il prelievo patrimoniale sulle abitazioni principali, spostandolo

dall'Imu alla Tasi, ma ciò solo per due anni, visto che nel 2016 l'abitazione principale viene esentata, ma nondimeno la Tasi continuerà ad essere applicata.

I primi anni di applicazione dell'Imu non sono stati facili, non solo per le ricordate eccessive modifiche normative, ma anche per l'emanazione di circolari non sempre condivise dai Comuni.

Ed in effetti, occorre sottolineare che i problemi, come già accennato, non si risolvono solo nelle continue e repentine modifiche normative, ma anche nella qualità di scrittura delle norme, qualità che ha dato vita a numerose correnti interpretative, che spesso vedono contrapposti i Comuni con il Ministero delle finanze. E questo è forse uno dei nodi cruciali che prima o poi si dovrà avere il coraggio di affrontare.

Le circolari devono avere la funzione di chiarire qual è il pensiero dell'ente impositore. L'Agenzia delle entrate, quando pubblica una circolare, risoluzione o altro documento di prassi, comunica ai contribuenti la sua lettura della norma, e quindi i contribuenti sanno fin da subito qual è il pensiero dell'Agenzia e sanno fin da subito che non condividerlo porterà ad affrontare un probabile contenzioso. Ed inoltre, l'Agenzia con le proprie circolari garantisce una uniforme applicazione della normativa fiscale a livello di singole articolazioni territoriali.

Lo stesso non si può dire per le circolari che il Ministero delle finanze emana in materia di tributi comunali. Le circolari, in questo caso, rappresentano la linea interpretativa di un soggetto diverso da chi è poi chiamato ad applicare il tributo, ovvero il Comune. A differenza dell'Agenzia delle entrate, le circolari del Ministero delle finanze non limitano il contenzioso, ma lo aumentano, e non di poco. Ciò deriva, da un lato, dalla natura stessa delle circolari, che per giurisprudenza granitica non vincolano né il Comune, né il contribuente, né il Giudice tributario, e, dall'altro lato, dal fatto che l'interpretazione fornita dal Ministero è spesso non condivisa dai Comuni, sicché è facile immaginare la mole di ricorsi che questa situazione genera.

Ritornando all'Imu va detto che essa sarà applicata per l'ultima volta nel 2019, visto che con la legge di bilancio 2020 si prevede la sua abrogazione e

sostituzione con un nuovo prelievo avente lo stesso identico nome. Ad una prima lettura l'Imu 2020 risolve tutta una serie di problemi applicativi che affliggevano la vecchia Imu, ma si immagina che vi saranno nuovi ostacoli da superare, soprattutto legati alla compatibilità delle varie disposizioni a latere che regolano la "vecchia" Imu. E qui si registra un'ulteriore problema di sistema, che riguarda alcuni tributi, i quali invece che essere regolati da una singola disposizione normativa risultano essere disciplinati da varie norme che si succedono e stratificano nel corso degli anni, sicché per comprendere il funzionamento di un tributo occorre avere una buona conoscenza sistematica del quadro normativo.

Va salutata molto positivamente, invece, la soppressione della Tasi, visto che la nuova Imu sostituisce sia l'Imu 2012-2019 che la Tasi.

Se spostiamo l'attenzione sul prelievo sui rifiuti, qui la situazione appare ancor più aggrovigliata. Fino al 2012 la normativa offriva la Tarsu, disciplinata dal D.lgs. n. 507/1993 e la Tia. La prima era un prelievo che non doveva obbligatoriamente garantire la copertura integrale del costo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, la seconda, invece, era strutturata per garantire la copertura integrale. La Tia (di cui al D.lgs. n. 22/1997), tuttavia, ha generato un enorme contenzioso circa la sua natura, se tributaria o patrimoniale, soprattutto con riferimento alla debenza dell'Iva. Applicata da tutti come entrata patrimoniale soggetta ad Iva è invece risultata, dopo vari interventi della giurisprudenza costituzionale e di legittimità, come entrata patrimoniale, sicché il legislatore è corso subito ai ripari qualificando la Tia 2, quella di cui al D.lgs. n. 152/2006, come entrata di natura patrimoniale, attribuendogli ex lege (Dl. n. 78/2010) natura patrimoniale, la cui giurisdizione è di competenza, almeno sulla carta, del giudice ordinario. Ma, ignorare gli insegnamenti della Corte Costituzionale, che ha sempre ritenuto influente il *nomen iuris* attribuito dal legislatore, ha un prezzo, che prima o poi si è chiamati a pagare. Così dopo un'iniziale sbandamento della sezione terza della Corte di Cassazione, la questione è stata rimessa alle sezioni unite, che dovrà decidere contestualmente anche sulla natura della Tari corrispettiva, di cui si dirà; la scelta del Giudice relatore scrutinare la natura non solo della Tia,



ma anche della Tari corrispettiva, ha il pregio di aver fatto risparmiare almeno un decennio di controversie sulla natura dell'ultimo prelievo sui rifiuti.

Nel 2013 il legislatore ha partorito il prelievo più breve della storia dei tributi comunali, la Tares, disciplinata dal Dl n. 201/2011. Prelievo che è stato modificato più volte all'interno dello stesso anno, creando non pochi scompigli, anche se il legislatore, forse conscio dei limiti del tributo, ha permesso ai Comuni di continuare ad applicare la Tarsu.

Nel 2014, lo scenario cambia nuovamente con l'introduzione della Tari e della Tari corrispettiva. Anche in questo caso il legislatore invece di uniforme la tassazione sui rifiuti a livello nazionale, ha concesso ai Comuni molte variabili applicative, compresa quella di tariffare secondo i criteri della soppressa Tarsu, ma con l'obbligo comunque di garantire la copertura integrale dei costi del servizio.

Vari sono gli interventi normativi che hanno via via arricchito la disciplina, compresa una disposizione relativa ai magazzini, che probabilmente nasceva con la funzione di detassare gli stessi, ma grazie ad una non puntuale formulazione normativa e ad una poco aderente interpretazione fornita dal Ministero delle finanze, il contenzioso sui magazzini anziché diminuire è aumentato.

Nonostante non siano molti i Comuni (circa 750) che hanno deciso il passaggio ad un prelievo puntuale – la Tari corrispettiva – questa nuova forma di prelievo, ancora una volta qualificata dal legislatore come entrata di natura patrimoniale, ha già creato non pochi problemi, sia sotto il profilo (nuovamente) dell'applicazione dell'Iva che di quello relativo all'organo competente all'approvazione delle delibere, problema, quest'ultimo risolto recentemente dal Dl n. 124/2019. Si è anticipato che la questione sulla natura della Tari corrispettiva è stata già rimessa, come questione di massima importanza, alle sezioni unite, e quindi si aspetta di conoscere il pensiero dei Giudici di Piazza Cavour. Significative, comunque, appaiono le considerazioni svolte nell'ordinanza di rimessione, che oltre a richiamare le pregresse pronunce della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, censurano, neanche tanto velatamente, il decreto del Ministero dell'Ambiente che nel



2017 ha individuato le condizioni che legittimano il passaggio da Tari tributo a Tari corrispettivo. Il decreto, è stato detto dai più, è decreto molto blando, che autorizza la tariffazione puntuale anche in presenza della misurazione del solo rifiuto indifferenziato, ovvero di una piccola frazione (mediamente il 10%) dei rifiuti complessivamente prodotti da un utente, ma ancora peggio apre alla possibilità di imputare la tariffa sulla base di una serie di presunzioni, possibilità questa che ovviamente si pone agli antipodi di un prelievo puntuale. Ma l'elemento più censurabile del decreto è la possibilità di imputare svuotamenti anche se non materialmente effettuati. È il meccanismo dei cosiddetti svuotamenti minimi obbligatori, che prescindono dall'effettivo svuotamento da parte dell'utente. Questa possibilità è stata intercettata negativamente nell'ordinanza di remissione, che ha visto in essa un *vulnus* insuperabile per la qualificazione come entrata patrimoniale della Tari puntuale. Senza considerare che in realtà il meccanismo degli svuotamenti minimi obbligatori autorizza ogni gestore ed ogni Comune ad inventarsi un proprio sistema tariffario, che nei fatti può essere completamente sostitutivo del Dpr. n. 158/1999, visto che in molti casi le entrate tariffarie derivanti da svuotamenti eccedenti i minimi sono del tutto irrisori, sicché il numero degli svuotamenti autoritariamente addebitati non fanno altro che sostituire i coefficienti di produzione stabiliti dal Dpr n. 158/1999 con coefficienti inventati dai Gestori/Comuni.

In attesa della pronuncia delle sezioni unite tutti i Comuni dovranno affrontare le nuove regole stabilite da ARERA nella delibera n. 443/2019, con la quale si riscrivono le regole di imputazione dei costi, oltre che il processo decisionale del piano economico finanziario. Si tratta, nel merito, di approccio completamente diverso da quello applicato in passato, e delineato dal Dpr n. 158/1999, visto che il preventivo in sostanza è elaborato considerando come costi efficienti quelli dei due anni precedenti, aumentati sulla base di indicatori predefiniti, come il tasso d'inflazione. Il sistema evidentemente tende a minimizzare l'aumento dei costi, e quindi delle conseguenti tariffe che devono garantire la copertura integrale dei costi, ma non raggiunge l'obiettivo di eliminare le differenze che oggi legittimano il fatto che, ad esempio, una

famiglia con lo stesso numero di componenti paghi una cifra se si trova in una città e paghi magari il doppio se si trova in un'altra città. Il sistema, in altri termini, non fa altro che cristallizzare le disuguaglianze in atto, mirando solo a non aumentarle in termini di valore. Né, si ritiene, possono essere risolutivi i fabbisogni standard, cui dal 2020 occorre far obbligatoriamente riferimento, anche se tendenzialmente mirano a legittimare differenziazioni di prelievi giustificate da fattori esogeni, come la modalità di raccolta, la distanza che i rifiuti devono percorrere, le caratteristiche demografiche del Comune, ed altro ancora.

Ciò detto, le differenze non sono di poco conto, compresa la possibilità per chi applica la Tari tributo di prevedere un accontamento a fondo svalutazione crediti pari all'80% del FCDE. Come a dire che il Comune ha come obiettivo solo quello di recuperare il 20% dell'evasione, peraltro di un'evasione facile da individuare, ovvero quella riferibile ai soggetti che pur destinatari di avvisi di pagamento non li hanno onorato nei termini.

Per consentire una rapida metabolizzazione del nuovo sistema il legislatore ha già previsto una proroga per l'approvazione delle tariffe, che in via ordinaria è collegata al termine di approvazione del bilancio, mentre per il 2020 è fissata alla data del 30 aprile 2020.

Meno problematica, appare infine, la gestione dei tributi comunali minori, come la Tosap e l'imposta di pubblicità.

Si tratta di tributi regolati da una disciplina ormai consolidata (il D.lgs. n. 507/1993), corredata da un'altra e tanta consolidata giurisprudenza di legittimità. Anche qui, però, nel corso del tempo non sono mancati momenti di caos, come quelli determinati da una pronuncia della Corte Costituzionale che ha dichiarato illegittimi gli aumenti tariffari relativi all'imposta di pubblicità disposti dal 2013 in poi. La legge di bilancio 2019 ha legalizzato quanto statuito dalla Consulta, imponendo ai Comuni il rimborso di quanto versato in più rispetto alle tariffe maggiorata a decorrere dal 2013. Si tratta di partita di non facile gestione, sia sotto il profilo dei rimborsi sia con riferimento all'attività accertativa, che, ad avviso del Ministero delle finanze, dovrebbe essere svolta non sulla base delle delibere (ritenute) illegittime, ma sulla base

delle tariffe base, e ciò nonostante il mancato intervento di un giudice amministrativo che abbia dichiarato l'illegittimità della delibera comunale.

Sulla Tosap non sussistono particolari problemi applicati, ad eccezione della tassa dovuta per le reti. Qui il dubbio è se il soggetto passivo è il concessionario del sottosuolo, oppure l'utilizzatore della rete. Senza entrare nel dettaglio delle disquisizioni tecniche, la questione è oggi in attesa di una pronuncia delle sezioni unite.

Nonostante la Tosap e l'ICP siano prelievi stabili, che non presentano problemi di rilievo, il legislatore, forse per rimediare al fallimento dell'imposta municipale secondaria ha pensato bene di introdurre un canone unico di natura patrimoniale sostitutivo dei due tributi. La novità è contenuta nella legge di bilancio 2020, con decorrenza 2021.

Anche in questo caso la storia giurisprudenziale non ha insegnato molto, perché il canone unico nasce con un vizio genetico difficilmente superabile.

Ed infatti, esistono già due forme di prelievo definite (sempre dal legislatore) come prelievi di natura patrimoniale, i quali sono stati già vagliati dalla Corte Costituzionale. Mentre il Cosap, sostitutivo della Tosap, è stato qualificato come avente natura patrimoniale, anche in forza del fatto che è entrata che si corrisponde a seguito dell'utilizzo del suolo pubblico, sicché può considerarsi come una sorta di corrispettivo di tale utilizzo, altrettanto non può dirsi per il Cimp, il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari, per il quale la Corte Costituzionale ha già statuito la sua natura tributaria.

Pertanto il nuovo canone è una sorta di mostro giuridico bicefalo, in parte avente natura patrimoniale ed in parte avente natura tributaria, e quindi in parte di competenza del giudice ordinario ed in parte del giudice tributario.

Dalla, seppur molto sintetica, panoramica normativa sopra esposta risulterà ora molto più chiaro, anche ai non addetti ai lavori, la complessità della materia dei tributi comunali, e risulterà anche evidente che la gestione di tali tributi richiede personale molto qualificato, che deve aggiornarsi in continuazione, perché le modifiche normative (di scarsa qualità) sono anch'esse continue.



### 3. Il ciclo della riscossione

Com'è noto, uno dei maggiori problemi per gli enti locali, costantemente evidenziato nelle relazioni della Corte dei Conti, riguarda la capacità di riscossione delle proprie entrate, sia di natura tributaria che patrimoniale.

La capacità di riscossione delle proprie entrate dipende da molteplici fattori, sia interni che esterni.

Per quanto riguarda i primi, il principale attiene all'organizzazione dell'ente, ovvero all'individuazione, con la correlata responsabilità, di "chi fa che cosa".

L'individuazione del responsabile delle entrate viene preordinatamente effettuata con l'assegnazione dei relativi capitoli di bilancio, sicché ciascun dirigente o incaricato di posizione organizzativa è responsabile della "gestione" delle entrate affidategli.

La gestione delle entrate è però attività complessa, di cui non sempre si ha la piena cognizione, anche sotto il profilo delle responsabilità erariali.

La gestione delle entrate, si ritiene, dovrebbe essere articolata in tre fasi:

- a) la riscossione ordinaria, da favorire attraverso un'attività di *compliance* che favorisca il più possibile il pagamento spontaneo; quest'attività si esplicita attraverso tutte quelle iniziative che favoriscono l'adempimento spontaneo, come l'invio di avvisi di scadenza, l'aumento e la semplificazione dei canali di pagamento, un'adeguata attività informativa, anche attraverso il sito internet comunale;
- b) l'attività di controllo della riscossione ordinaria: è l'attività di verifica del corretto adempimento dell'obbligo di pagamento. Si tratta di attività molto importante perché soggetta a termini di decadenza e prescrizione. I termini decadenziali riguardano i tributi comunali, mentre i termini prescrizionali riguardano le altre entrate comunali, ivi comprese quelle puramente patrimoniali. Una corretta gestione delle entrate però presuppone una solerte attività di controllo della riscossione, perché per alcune tipologie di entrate attivarsi in prossimità del termine prescrizionale spesso vuol dire perdere anche il credito. Si pensi alle

rette scolastiche per le quali le probabilità di incasso diminuiscono man mano che si allunga il periodo di tempo intercorrente tra la data di scadenza ordinaria e la data di invio del sollecito, anche in considerazione dell'alta volatilità di alcune utenze. Va poi evidenziato che già in questa fase si possono verificare le prime responsabilità, anche sotto il profilo del danno erariale, che si concretizzano nel caso di intervenuta decadenza/prescrizione per inerzia del soggetto responsabile della gestione dell'entrata;

- c) la riscossione coattiva, che si attiva, principalmente, attraverso l'iscrizione a ruolo o la notifica delle ingiunzioni di pagamento e dal 2020 attraverso la notifica del nuovo accertamento esecutivo, che cumula in sé sia l'accertamento che il titolo esecutivo (cartella ed ingiunzione), applicabile a tutte le entrate comunali, escluse le contravvenzioni stradali. Anche questa fase è retta da termini decadenziali/prescrizionali, sicché l'inerzia comunale può dar luogo a responsabilità per danno erariale.

Il primo passo da compiere è quindi definire i compiti e le azioni principali, ovvero disegnare il processo di riscossione. L'atto fondamentale è il regolamento per la riscossione coattiva.

Il regolamento deve disegnare - in modo minimale, ma completo - il procedimento di riscossione coattiva, indicando gli strumenti (il ruolo o l'ingiunzione di pagamento) per gli atti emessi fino al 31 dicembre 2019 e l'accertamento esecutivo per le entrate da sollecitare a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Il regolamento è provvedimento fondamentale che deve essere conosciuto da tutti i settori in cui si articola la struttura organizzativa dell'ente, e non certo solo dalla ragioneria, polizia locale e tributi, ovvero da quei soggetti che ordinariamente attivano la riscossione coattiva. Perché, per quanto già detto, l'azione di recupero crediti può essere tempestivamente promossa dall'ufficio competente (ad esempio la ragioneria) solo se l'ufficio preordinato alla gestione ordinaria (ad esempio la pubblica istruzione) trasmette i dati relativi ai crediti non riscossi in tempi rapidi, onde evitare qualsiasi forma di decadenza o

prescrizione, e quindi di danno all'ente, danno che spesso si può tradurre in danno erariale.

La scelta dello strumento con il quale attivare la riscossione coattiva è fondamentale. Da un lato, l'ente può procedere alla riscossione coattiva tramite il ruolo; si tratta della modalità tipica usata dai molti enti, che tuttavia non è molto presieduta perché c'è la tendenza a disinteressarsi della riscossione una volta che il ruolo è stato formato. In realtà, il Comune dovrebbe controllare l'operato del riscuotitore pubblico, e sollecitarlo in caso di inerzia. La riscossione tramite ruolo operata dalla ex Equitalia, oggi Agenzia delle entrate-Riscossione, ha registrato negli ultimi anni risultati non soddisfacenti, sia a causa di un quadro normativo alquanto incerto - visto che nel 2011 il legislatore aveva ritenuto di vietare ai Comuni l'utilizzo del ruolo, con norma prorogata più volte, e poi nel 2017 ha invertito la rotta autorizzando l'utilizzo del ruolo - sia della poca attenzione prestata dalla ex Equitalia alle poste comunali, forse in ragione degli importi molto contenuti dei crediti comunali. Inoltre, occorre poi considerare le "invasioni di campo" operate dal legislatore attraverso i vari condoni (si pensi alle tre rottamazioni subite dai Comuni) o al completo azzeramento dei credi locali (come per l'azzeramento di tutti i ruoli ante 2000 e lo stralcio delle cartelle 2000-2010 fino a mille euro); si tratti di interventi che hanno ridotto o azzerato il credito comunale, senza alcuna possibilità di opposizione da parte dei Comuni.

Dall'altro lato, non è agevole neanche l'altro strumento di riscossione coattiva, ovvero l'ingiunzione di pagamento. Anche per questo il quadro normativo è sconcertante, visto che le regole sono fissate nel regio decreto n. 610 del 1939 e la riforma della riscossione comunale tante volte annunciata, è arrivata solo nel 2020, anche se necessita, si ritiene, di alcune rifiniture.

Va anche precisato che gli attori in gioco non cambiano neanche con l'introduzione dell'accertamento esecutivo, perché se è vero che non sarà più necessario emettere cartella o ingiunzione di pagamento, è altrettanto vero che il Comune potrà rivolgersi, per le successive fasi esecutive, o all'Agenzia delle entrate-Riscossione o ad un Concessionario privato o, infine, riscuotere



coattivamente con proprio personale. È evidente che ancora una volta spetterà all'ente decidere il soggetto che porterà a termine la fase patologica della riscossione delle entrate, ed è altrettanto evidente che la soppressione della cartella non renderà più efficiente l'Agenzia delle entrate-Riscossione, anzi è più probabile che il tasso di riscossione diminuisca ancora di più, perché il problema del riscuotitore pubblico non è quello della notifica della cartella, ma quello di essere inerte nei confronti di chi non paga la cartella, e quindi di non attivare tutte quelle misure cautelari ed esecutive che la legge prevede per riscuotere un cartella non pagata e su tale ambito la nuova disciplina nulla innova. Per far veramente funzionare la riscossione pubblica occorre una maggiore responsabilizzazione dell'Agenzia delle entrate ed un'azione di recupero esercitata su tutti i crediti, perché il riscuotitore pubblico non può agire sulla base di criteri selettivi autodeterminati miranti a massimizzare il risultato di gestione e soprattutto non può autolimitare il proprio agire in assenza di norme specifiche che pongano dei limiti espressi allo svolgimento di azioni cautelari o esecutive.

Così, ad esempio, pare illegittima l'inerzia dell'Agenzia verso i veicoli immatricolati da oltre cinque anni, perché asseritamente privi di valore commerciale (Agenzia delle Entrate, Circolare n. 98/2001), in quanto l'iscrizione del fermo non è necessariamente preordinata al pignoramento del veicolo, rappresentando un elemento di disturbo per il debitore, che non potrà vendere o rottamare il veicolo, senza considerare che in alcuni casi veicoli immatricolati da oltre cinque anni possono ancora avere un valore significativo, se di lusso.

La scelta dello strumento di riscossione, cartella o ingiunzione, e dal 2020 la scelta del soggetto che deve gestire la fase esecutiva dell'accertamento esecutivo, è molto importante, e può essere influenzata da vari fattori, primi tra tutti, quelli organizzativi.

Occorre, comunque, precisare che l'ente non è obbligato a fare una scelta, in quanto i due strumenti, o i due soggetti (riscuotitore pubblico o privato), vanno considerati come alternativi, sicché l'ente, potendo, può anche decidere di utilizzare la cartella/Agenzia delle entrate per importi di un certo rilievo o

per determinate tipologie di entrate, e l'ingiunzione/concessionario privato per altri tributi o per i crediti di minor valore.

Negli enti meno strutturati spesso la riscossione coattiva è affidata a soggetti esterni, ed a causa dei scarsi risultati raggiunti dall'Agenzia delle entrate, a concessionari privati iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n. 446/1997. Anche l'affidamento all'esterno però richiede delle cautele importanti e non esime dal possesso di professionalità interne.

Le cautele vanno utilizzate per redigere un buon capitolato, soprattutto per quanto riguarda la fase del "divorzio". Al termine della concessione esiste ancora una mole di attività in corso che non è facilmente trasferibile al nuovo concessionario. Ad esempio, in caso di iscrizione del fermo amministrativo, questo viene iscritto a nome del concessionario, e può essere cancellato solo con il pagamento a tale concessionario, anche nel caso in cui la concessione sia terminata.

Le professionalità interne servono perché l'esternalizzazione della riscossione non vuol dire deresponsabilizzazione, dovendo l'ente svolgere in modo continuativo attività di controllo. Ma solo se si conoscono bene le norme è possibile verificare l'operato del soggetto esterno. Certo, l'evoluzione normativa degli ultimi anni che ha portato all'obbligo di incasso su conti correnti comunali evita le truffe di centinaia di milioni che hanno riempito le pagine di cronaca nell'ultimo decennio, ma ciò nonostante occorre un controllo continuo perché in passato si sono registrati problemi non solo con riferimento a mancati riversamenti di imposte, ma anche con riferimento a versamenti che venivano *ab origine* dirottati su altri conti correnti.



#### **4. La riscossione coattiva**

La fase più delicata del processo di riscossione delle entrate comunali è quella coattiva.

Fino ad ora i Comuni hanno dovuto scontare problemi strutturali normativi, visto che le regole sono stabilite nel R.D. n. 639/1910 e da una moltitudine di altri riferimenti normativi che si sono stratificati nel corso degli ultimi decenni, molte volte anche in maniera ridondante.

La scarsa qualità del quadro normativo di riferimento ha rappresentato un ostacolo non da poco soprattutto per il consolidarsi delle esperienze di gestione diretta. Si pensi alla figura dell'ufficiale della riscossione che doveva essere scelto tra soggetti che avevano superato un concorso bandito dall'Agenzia delle entrate e l'ultimo è stato bandito da oltre un decennio ed è durato svariati anni. In realtà, i Comuni potevano terminare il ciclo della riscossione coattiva anche senza tale figura, perché comunque le azioni cautelari (fermo e ipoteca) possono essere intraprese direttamente dall'ente, come pure il pignoramento presso terzi. Le altre esecuzioni immobiliari potevano, e possono ancora oggi, essere delegate agli istituti di vendita giudiziari.

Dal 2020 però parte, finalmente, la riforma della riscossione coattiva, anche grazie alle numerose sollecitazioni ed un fattivo contributo di IFEL.

La riforma non è la migliore possibile, residuando diverse zone grigie, ad iniziare dalle notifiche, ma è un gran passo avanti.

L'accertamento esecutivo, previsto dalla legge di bilancio 2020, rappresenta il nuovo strumento di riscossione che gli enti dovranno utilizzare per tutte le proprie entrate, tributarie e non, fatta eccezione per le contravvenzioni stradali.

Il nuovo strumento cumula in sé sia l'accertamento che il titolo esecutivo (cartella o ingiunzione) e quindi accorcia le fasi della riscossione coattiva, eliminando anche una fase sottoposta a termine decadenziale. Infatti, in passato l'ente doveva notificare il titolo esecutivo, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'atto era divenuto

definitivo. Notificato il titolo si apriva una fase sottoposta a prescrizione, e come tale interrompibile, a differenza della decadenza.

È risolto il problema del funzionario della riscossione, che non deve più essere nominato dal Sindaco, ma direttamente dal dirigente, ed in assenza di questi, dal Segretario comunale. Non occorre più fare un concorso, ma è sufficiente la partecipazione ad un corso di formazione con prova finale, similmente a quanto già previsto per i messi notificatori dell'ufficio tributi, di cui alla legge n. 296/2006.

È risolto l'annoso problema dell'aggio, anche se in modo palesemente incostituzionale. Ed infatti, è previsto un aggio del 3% per i pagamenti intervenuti nei 60 giorni dalla notifica e del 6% per quelli effettuati successivamente. Tale aggio si applica sia nel caso di atti affidati all'Agenzia delle entrate sia per quelli affidati ai concessionari privati, o riscossi direttamente dall'ente. Tuttavia, in quest'ultima ipotesi è previsto un aggio massimo di 300 o 600 euro, sicché se l'ente decide di affidare un accertamento esecutivo all'Agenzia delle entrate avente un importo di 100 mila euro, l'aggio massimo a carico del debitore è di 6.000 euro, mentre se il medesimo atto è affidato ad un concessionario privato o riscosso direttamente dall'ente, l'aggio massimo è di 600 euro. Si tratta di una disparità di trattamento difficilmente giustificabile, se è vero che l'aggio rappresenta il rimborso degli oneri della riscossione sostenuti dal creditore.

Oltre a questo, occorre considerare che in passato, in assenza di una specifica normativa di riferimento, nel caso di riscossione coattiva tramite ingiunzione, gli enti si comportano tutti in modo diverso. Ci sono enti che hanno applicato comunque un aggio pari a quello applicato dall'Agenzia, altri che hanno caricato sul debitore l'aggio a favore del concessionario così come determinato in sede di gara, altri ancora che sostenevano direttamente il costo della riscossione senza nulla pretendere dal debitore. Si tratta di situazioni che dal 2020 andranno regolate, perché nella nuova disposizione è previsto che le nuove norme si applicano anche alle ingiunzioni di pagamento.

Altro problema risolto è quello delle rateizzazione, non sempre normate dal Comune, o peggio disciplinate (illegittimamente) solo nei bandi di gara.

La normativa prevede un piano di rateizzazioni da applicarsi di default, se l'ente non decide una diversa regolamentazione. Si tratta di disposizione che andrebbe meglio precisato, perché il numero di rate massimo concedibile va oltre il quinquennio, e quindi oltre il periodo di prescrizione, sicché sarebbe quanto meno necessario precisare che la rateizzazione sospende la prescrizione, o meglio che questa inizia a decorrere dalla data in cui è stata pagata l'ultima rata.

Le nuove previsioni impongono necessariamente una modifica dei vigenti regolamenti comunali per la riscossione coattiva, anche considerando che finora tali regolamenti hanno avuto la funzione di colmare i vuoti di norma, in parte colmati oggi dalla legge di bilancio 2020.

## 5. L'organizzazione interna all'ente

Nei paragrafi precedenti si è delineato, seppur in forma sintetica, il quadro normativo all'interno del quale deve operare l'ufficio tributi. La rappresentazione ha evidenziato la complessità e la conseguente necessità di avere personale dotato di adeguata professionalità.

L'organizzazione interna all'ente deve tener conto oltre che della complessità del quadro normativo di riferimento, e della sua continua variabilità, anche delle risorse umane disponibili.

L'ottimo, ad avviso di chi scrive, è una gestione completamente interna di tutte le fasi di gestione dei tributi comunali, ivi inclusa la fase patologica della riscossione coattiva.

In carenza dei presupposti per l'ottimo, si possono seguire varie alternative:

- gestione mista: alcuni tributi con gestione diretta, altri con gestione esterna;
- gestione per processi: alcune fasi interne altre esterne (es. riscossione coattiva);
- gestione associata: Unioni o convenzioni tra enti.

Qualsiasi sia la scelta, occorrono due condizioni imprescindibili: una politica attenta e consapevole dell'importanza dei tributi locali e personale adeguato, sia in termini di dotazione che in termini di professionalità.

A differenza degli altri uffici comunali occorre sempre domandarsi non quanto costa l'ufficio tributi, ma quante entrate è capace di realizzare. Politiche di restrizione, sia in termini di risorse umane che strumentali, sono all'evidenza politiche autodistruttive che danneggiano e non poco gli enti. Anche le soluzioni tampone, come quella di esternalizzare attività per pochi anni sono scelte distruttive, perché in questi casi le società esterne, giustamente orientate alla massimizzazione del loro profitto, operano come cavallette, ed alla loro dipartita, all'ente locale non rimane nulla, spesso neanche le banche dati.



Nell'organizzazione del servizio occorre considerare che l'indicatore di efficacia prioritario è rappresentato dalla capacità di riscossione delle entrate comunali.

È pur vero che la bontà dell'attività si misura con il numero di accertamenti definitivi, non dipendendo la riscossione degli stessi dall'ufficio, ma è altrettanto vero che verificatasi la fase patologica della mancata riscossione dipende dall'ufficio attivarsi in tempi rapidi, ai fini del rispetto dei termini decadenziali, e soprattutto utilizzare tutti gli strumenti approntati dalle norme per conseguire la riscossione.

La perdurante crisi economica, i vincoli di finanza pubblica e soprattutto le rigidità cui è stata sottoposta per lunghi anni la gestione del personale comunale, ha amplificato ancora di più la necessità di dotarsi di un'organizzazione efficiente ed efficace. Non a caso, una delle principali cause di dissesto degli enti locali è notoriamente riferibile all'incapacità per l'ente di riscuotere le proprie entrate, il che implica necessariamente l'incapacità di dotarsi di una struttura in grado di gestire efficacemente i tributi. Le mancate attività di controllo innescano, poi, inevitabilmente un circolo vizioso negativo, perché il contribuente "percepisce" il mancato controllo e questo determina una graduale, ma crescente, disaffezione al pagamento spontaneo dei tributi.

La percezione di un'amministrazione attenta, che supporta i contribuenti negli adempimenti spontanei, ma che allo stesso tempo esercita le sue funzioni di controllo in modo tempestivo, favorisce il pagamento spontaneo, o come si direbbe in questo periodo di eccessivi inglesismi, la *compliance*.

Se qualche tempo fa la criticità maggiore era data dall'assenza di strumenti di gestione delle banche dati, oggi l'informatica e la collaborazione istituzionale permettono di avere, potenzialmente, tutte le risorse necessarie per gestire efficacemente i tributi. Solo per citare alcuni esempi, che nel campo del controllo possono considerarsi rivoluzionari, basti pensare alla fruibilità quotidiana ed in tempo reale delle informazioni catastali presenti sulla banca dati Sister, delle informazioni reddituali, ma non solo (utenze, contratti di locazione, bonifici, atti del registro e così via), presenti sulla banca dati Punto

Fisco, delle ulteriori informazioni presenti sulla Camera di Commercio o sulla piattaforma Inps.

Tutte queste informazioni, e soprattutto la loro facile fruibilità, era impensabile quindici anni fa.

Se dal lato delle informazioni e dei dati necessari ad effettuare un'efficace attività di controllo non vi sono carenze da registrare, il punto dolente è rappresentato dal personale, e soprattutto dalla sua necessaria professionalizzazione.

Il quadro normativo di riferimento è a dir poco sconcertante. Sono anni che Anci chiede una seria riforma della fiscalità locale e della riscossione coattiva.

C'è un'allarmante disattenzione del legislatore verso quel pezzo di Stato rappresentato dai Comuni. E desta ancor più stupore la circostanza che in altri settori dello Stato, ed in particolare quello dei tributi erariali, c'è una continua e tempestiva attenzione, ogni problema normativo viene velocemente risolto.

Ancor peggio va per la riscossione coattiva. Mentre la riscossione coattiva tramite ruolo, cui accede ordinariamente l'Agenzia delle entrate, è retta da norme che sono continuamente aggiornate, anche sul lato della (forse eccessiva) tutela del contribuente moroso, la riscossione coattiva tramite ingiunzione fiscale emessa dal Comune è retta dal centenario regio decreto 639 del 1910, anche se come detto, una buona parte dei problemi troverà soluzione nel 2020 con l'introduzione nell'ambito dei tributi locali dell'accertamento esecutivo, già sperimentato dall'Agenzia delle entrate, fin dal 2011, con riferimento ad alcuni tributi erariali.

In questo caotico quadro normativo e giurisprudenziale allora diventa essenziale avere delle professionalità adeguate, con una sufficiente propensione al rischio, perché accertare i contribuenti con questo sfondo, richiede veramente un'assunzione di responsabilità, e quindi di rischio.

Pertanto, la situazione è ben nota al legislatore. Il manifesto dell'ufficio tributi può essere sintetizzato dall'articolo 10 della legge n. 23 del 2014, "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo,

trasparente e orientato alla crescita”, il quale ha però finora trovato parziale attuazione per la parte di più interesse per gli enti locali.

In particolare, la suddetta disposizione normativa impegnava il Governo ad introdurre con decreti legislativi norme volte al riordino della disciplina della riscossione delle entrate degli enti locali, nel rispetto della loro autonomia, al fine di:

- assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione, rivedendo la normativa vigente e coordinandola in un testo unico di riferimento che recepisca, attraverso la revisione della disciplina dell'ingiunzione di pagamento prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, le procedure e gli istituti previsti per la gestione dei ruoli di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, adattandoli alle peculiarità della riscossione locale;
- prevedere gli adattamenti e le innovazioni normative e procedurali più idonei ad assicurare la semplificazione delle procedure di recupero dei crediti di modesta entità, nonché dispositivi, adottabili facoltativamente dagli enti locali, di definizione agevolata dei crediti già avviati alla riscossione coattiva, con particolare riguardo ai crediti di minore entità unitaria;
- assicurare competitività, certezza e trasparenza nei casi di esternalizzazione delle funzioni in materia di accertamento e di riscossione, nonché adeguati strumenti di garanzia dell'effettività e della tempestività dell'acquisizione diretta da parte degli enti locali delle entrate riscosse, attraverso la revisione dei requisiti per l'iscrizione all'albo ... , l'emanazione di linee guida per la redazione di capitolati di gara e per la formulazione dei contratti di affidamento o di servizio, l'introduzione di adeguati strumenti di controllo, anche ispettivo, la pubblicizzazione, anche on-line, dei contratti stipulati anche con il coinvolgimento dei comuni e delle regioni, un quadro di iniziative volto a rafforzare, in termini organizzativi, all'interno degli enti locali, le strutture e le competenze specialistiche utili ad

accrescere le capacità complessive di gestione dei propri tributi, nonché di accertamento e recupero delle somme evase; individuare, nel rispetto dei vincoli di finanza pubblica, idonee iniziative per rafforzare all'interno degli enti locali le strutture e le competenze specialistiche necessarie per la gestione diretta della riscossione, ovvero per il controllo delle strutture esterne affidatarie, anche definendo le modalità e i tempi per la gestione associata di tali funzioni.

Infine, occorre diffidare da chi sostiene che nel proprio ente non esiste evasione tributaria, perché chi sostiene ciò non ha mai intrapreso seriamente le attività di contrasto all'evasione. Anche nelle esperienze più mature, dove il contrasto all'evasione viene svolto seriamente da decenni, si registrano elevati tassi di recupero e ciò perché l'evasione non è collegata agli oggetti imponibili, che variano molto lentamente, ma ai soggetti. Così, ad esempio, un Comune potrebbe aver già accertato un area fabbricabile, ma a distanza di anni si può registrare una nuova evasione sempre con riferimento alla medesima area fabbricabile, semplicemente perché è cambiato il soggetto passivo.

È da salutare molto positivamente lo sforzo dell'Agenzia delle entrate e del Ministero delle finanze di quantificazione dell'evasione Imu. I dati che emergono dovrebbero rappresentare un monito per quei politici poco attenti alle proprie entrate e più preoccupati di non disturbare gli elettori evasori che di premiare gli elettori che versano regolarmente. L'equità fiscale si realizza solo se tutti contribuiscono per la propria quota. Un esempio concreto ed immediatamente percepibile si registra nella Tari, perché l'evasione si trasforma in inesigibilità e questa si trasforma in costi che saranno coperti con il pagamento delle tariffe dei contribuenti non morosi. Qui è evidente che chi paga ordinariamente è costretto a pagare sia la propria quota sia quella dei contribuenti morosi.

Tornando al principale tributo comunale, gli ultimi dati disponibili, fotografati nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2018", evidenziano un'evasione Imu preoccupante.

Dalla lettura della relazione emerge che il calcolo del tax gap Imu è effettuato considerando l'aliquota di base, o aliquota standard, definita dal legislatore su base nazionale; pertanto sia il gettito Imu teorico sia il gettito Imu effettivo sono valutati ad aliquota di base. La determinazione del gettito Imu teorico è basata sui dati dell'archivio catastale, aggiornato all'ultima annualità disponibile (2016).

Nel 2016, il tax gap Imu è stimato a circa 5,1 miliardi, pari al 26,8% del gettito Imu teorica. La differenza tra la base imponibile Imu teorica e la base imponibile Imu effettiva è di circa 673 miliardi.

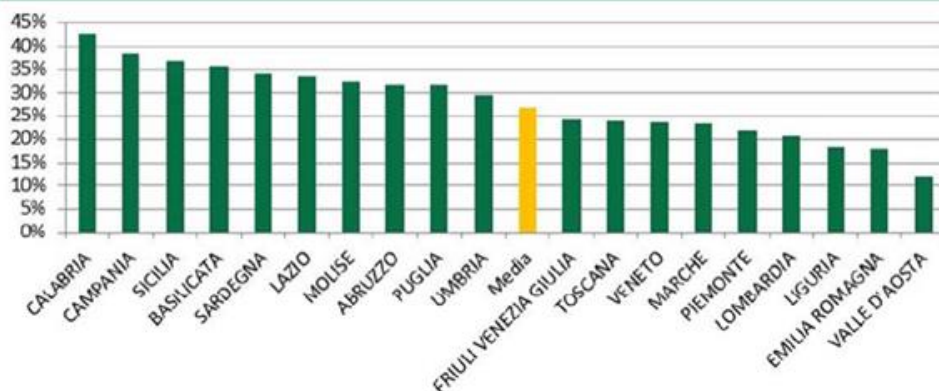
**TABELLA 3.J.1: TAX GAP IMU 2016 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)**

Totale IMU teorica	Totale IMU effettiva	Tax gap IMU	Propensione al gap	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
19.068	13.951	5.117	26,8%	2.508.964	1.835.618

*Dati in milioni di euro.*

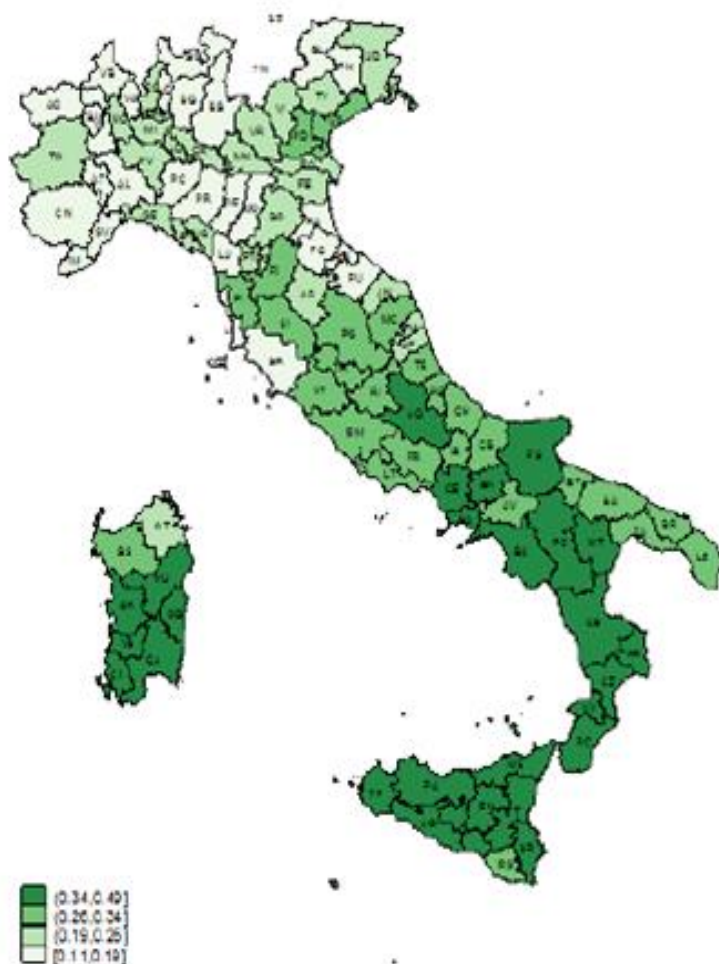
A livello regionale, l'indicatore del tax gap dell'Imu varia dal 42,7% del gettito teorico in Calabria all'11,9% in Valle d'Aosta e presenta valori più elevati nelle Regioni meridionali (Figura 3.J.1 della relazione), quali la Campania (38,6% del gettito teorico), la Sicilia (36,5%) e la Basilicata (35,6%). Valori più bassi si osservano, invece, in Emilia Romagna (17,8%), in Liguria (18,2%) e in Lombardia (20,6%).

**FIGURA 3.J.1: TAX GAP IMU 2016 PER REGIONE**



Nel passaggio dal 2015 al 2016 si osserva, infine, una stazionarietà della propensione al gap per la maggior parte delle Province. In particolare, la Relazione evidenzia che le Province che hanno registrato un aumento più consistente nel 2016 sono Siracusa (dove l'indicatore passa da 30,4% a 36,5%), Brindisi (da 25,3% a 28,2%) e Crotone (da 46,5% a 49,1%).

**FIGURA 3.J.3: TAX GAP IMU 2016 PER PROVINCIA**



I dati sopra devono essere valutati con molta attenzione, anche perché ormai molti enti hanno quasi azzerato la loro leva fiscale, sicché solo con l'attività di contrasto all'evasione è possibile ottenere maggiori entrate, sia come recupero di imposte non pagate sia come strumento di allargamento della base imponibile, nei casi di infedele od omessa dichiarazione.

Ciò conferma quanto finora detto, ovvero la necessità che i Comuni investano risorse umane e strumentali nell'attività di gestione dei tributi, di contrasto all'evasione, di potenziamento dell'attività di riscossione coattiva.