

**LE NUOVE METODOLOGIE
PER L'ATTIVITA' DI
ACCERTAMENTO DEI
TRIBUTI LOCALI**

Massimo Migliorisi

Salerno

21 maggio 2015

Le nuove metodologie per l'attività di accertamento dei tributi locali
di Massimo Migliorisi

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione delle giornate formative che si sono svolte a "Salerno" il "21 maggio 2015".

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali.



LE NUOVE METODOLOGIE PER L'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO DEI TRIBUTI LOCALI

Massimo Migliorisi

Salerno, 21 maggio 2015



INDICE

Introduzione

La leva fiscale

Il sistema dei controlli

La bonifica delle banche dati: allineamento denunce tassa rifiuti con dato metrico catastale

La bonifica delle banche dati: allineamento denunce ICI/IMU con dato catastale

Verifica abitazione principale

Alcuni esempi di segnalazioni qualificate; revisione rendita ai sensi del comma 336 art.1, legge 311/04

Alcuni esempi di segnalazioni qualificate: verifica cessione area edificabile
Il nuovo ravvedimento operoso

LE NUOVE METODOLOGIE PER L'ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO DEI TRIBUTI LOCALI

Introduzione

In questa breve relazione si farà cenno all'importanza dell'attività di accertamento, sia in termini di tributi locali che in termini di segnalazioni qualificate ai fini della partecipazione all'accertamento erariale, nonché ad alcune metodologie possibili da utilizzare concretamente per individuare sacche di elusione e di evasione, alla luce della recente evoluzione della fase istruttoria, fondata sull'incrocio delle banche dati disponibili.

E' noto che l'art. 53¹ della costituzione prevede un sistema tributario globale, ossia sia erariale che locale, sostanzialmente perfetto, in quanto è previsto un generale concorso alla spesa pubblica da parte dei cittadini contribuenti. La parola "tutti" è la chiave del sistema: non vi sono esclusioni di sorta, nel senso che ognuno di noi deve contribuire al finanziamento della spesa pubblica; il criterio partecipativo è dettato dallo stesso articolo quando parla di capacità contributiva e di progressività. Questo significa che, in virtù anche del principio di solidarietà sociale, colui che ha una capacità espressa da alcuni indicatori, quali il reddito piuttosto che il patrimonio, maggiore di un altro soggetto, deve partecipare di più al finanziamento della spesa pubblica, attraverso un pagamento maggiore dei tributi.

Strutturato in tal modo, il sistema appare perfetto, in quanto non presuppone evasione o elusione e tutti partecipano in base alle proprie possibilità: un sistema tributario equo, che, al di là di una spesa "pesante" da sostenere, non appare un fardello insostenibile da portare.

La realtà purtroppo è un'altra, il fenomeno evasione e elusione nel nostro paese è molto sviluppato e, si direbbe, anche radicato nella mentalità italiana. Allora, il compito di un comune è di portare quanto più vicino alla equità il sistema tributario italiano, concentrandosi sulla lotta ai fenomeni distorsivi elusivi ed evasivi.

La leva fiscale

Il sistema tributario locale è divenuto negli ultimi decenni sempre più determinante nell'ambito del sistema italiano "fisco". Se fino agli anni novanta la finanza locale era caratterizzata da entrate statali che andavano a coprire, a pié di lista, le spese dei

¹ **"Tutti i cittadini sono tenuti a contribuire alla spesa pubblica in relazione alla loro capacità contributiva, il sistema tributario è informato a criteri di progressività"**

comuni, con una pressoché inesistente responsabilizzazione dal lato delle entrate, dall'avvento del cosiddetto federalismo amministrativo, con le cosiddette leggi Bassanini², un Comune, è chiamato a fornire alla propria collettività di riferimento un numero sempre maggiore di servizi, ricorrendo sempre di più a risorse proprie, quindi a entrate locali, e sempre meno ai trasferimenti statali. Dunque, da un lato abbiamo assistito ad un Ente comune sempre più impegnato a dover soddisfare le esigenze della propria collettività, fornendo servizi efficienti ed efficaci, raggiungendo nel lungo periodo un giusto mix dei due concetti (economicità)³ e dall'altro ha dovuto strutturare al proprio interno un sistema capace di gestire le nuove entrate locali che i diversi provvedimenti normativi gli attribuiva (si pensi ad esempio al D.Lgs 504/92, al D.LGs 507/93, ecc.), e che si sostituivano ai trasferimenti erariali.

Ma la domanda che ci si pone è la seguente: come si finanziano i servizi? Quali sono le possibili leve? La risposta è abbastanza immediata: una prima possibilità consiste nell'aumento delle aliquote e delle tariffe, ossia quello che in gergo si dice "manovra tariffaria". In tal caso il Comune ha deciso di tassare i soliti noti, ha deciso di non veicolare le informazioni disponibili verso la seconda possibilità, ossia l'aumento della base imponibile. Così facendo ci si allontana dalla equità di cui si discorreva sopra, la bilancia della giustizia fiscale, non raggiunge l'equilibrio. Anzi, studi americani degli anni ottanta di epoca reaganiana, hanno confermato che un aumento di un'aliquota di un tributo, in una prima fase comporta un aumento proporzionale del gettito; successivamente l'aumento sarà men che proporzionale fino ad arrivare ad un punto di massimo, oltre il quale una ulteriore manovra incrementativa porterà ad un decremento del gettito, perché i contribuenti che prima assolvevano ai loro obblighi tributari, cominceranno a non sopportare più il carico fiscale e quindi anch'essi inizieranno ad eludere o evadere il fisco.

Al contrario, la seconda possibilità, cioè l'aumento della base imponibile, comporta comunque l'ottenimento di risorse utili per il finanziamento dei servizi ma, al contempo, ci si avvicina al principio di cui all'art. 53 della Costituzione.

Aumentare la base imponibile vuol dire:

- 1) veicolare le risorse e le informazioni disponibili verso l'individuazione di sacche di evasione e elusione fiscale;

² In particolare si ricorda la legge 59/97 che ha introdotto principi che poi sono stati costituzionalizzati con la legge costituzionale n°3/01 che ha riformato il titolo V della costituzione

³ Il concetto di economicità sintetizza la capacità dell'azienda nel lungo periodo di utilizzare in modo efficiente le proprie risorse raggiungendo in modo efficace i propri obiettivi

- 2) non tassare sempre e solo i soliti noti;
- 3) ottenere non solo lo stesso risultato che si otterrebbe con la manovra tariffaria ma un surplus dovuto a due fattori: colui che era evasore prima ora non lo è più, per cui entra nel gruppo dei soliti noti; la manovra tariffaria, oltre un certo limite non genera un aumento del gettito tributario corrispondente all'incremento dell'aliquota, ma un aumento men che proporzionale all'inizio e un decremento dopo.

Dunque un'attività di accertamento, oltreché determinante per il raggiungimento della equità fiscale, è pressoché indispensabile per mantenere un livello adeguato, sia in termini quantitativi che qualitativi, dei servizi comunali. Va però rilevato che organizzare un'attività del genere è alquanto difficile, per due ordini di ragioni. Il primo riguarda l'attività ordinaria nel campo delle entrate che il comune deve eseguire. Sotto questo profilo il legislatore degli ultimi tre anni non contribuisce affatto in termini positivi: nel 2011 ha introdotto una IMU che è andata in soffitta prima ancora di entrare in scena perché sostituita da un'IMU sperimentale, ben diversa, che poi è divenuta definitiva, con la legge 147/13. L'IMU ha vissuto alterne vicende che confermano la non brillantezza del legislatore, il quale però, ha fatto ancor peggio con la Tares prima e con la IUC dopo. La complessità e la contraddittorietà nonché i vuoti della stessa, hanno comportato e comportano un grande impegno da parte dei comuni nel gestire al meglio la fase ordinaria di questi nuovi tributi, perché c'è una enorme confusione, alimentata un po' da tutti, ministero incluso (vedi faq per la tasi). Conseguenza evidente è che risulta complicato anche dal punto visto organizzativo destinare risorse all'attività di accertamento dei "vecchi tributi". Tra qualche anno, inoltre, quando si sarà chiamati a effettuare l'attività di accertamento dei nuovi tributi, gli effetti che si avranno saranno, a giudizio di chi scrive, limitati fortemente dall'incertezza della norma, che, come vedremo successivamente, ha riflessi nel mondo sanzionatorio.

L'altra ragione riguarda il cambiamento di mentalità, il nuovo modus operandi, basato su riorganizzazione dei processi interni lavorativi, con sinergie tra i diversi uffici e utilizzo sistemico e sistematico di tutte le banche dati oggi a disposizione. Purtroppo, non sempre nei comuni si verifica una piena interoperabilità tra gli uffici, spesso a causa anche di una politica poco lungimirante.

I procedimenti amministrativi tributari di accertamento: la fase iniziale

I procedimenti tributari rientrano nella categoria dei procedimenti amministrativi, per cui sono costituiti da una serie di atti susseguenti tra loro e sfocianti in un provvedimento finale capace di incidere unilateralmente nella sfera patrimoniale del destinatario. Si tratta però di procedimenti *sui generis*, per i quali non tutti gli istituti generali previsti dalla legge 241/90 risultano applicabili. Infatti, come ci insegna anche la corte di cassazione, non vi è obbligo da parte dell'ente impositore di coinvolgere il contribuente nel procedimento liquidatorio e sanzionatorio, ma solo una facoltà o un'opportunità di instaurare un contraddittorio culminante in un atto che consente l'impugnazione e la piena tutela giurisdizionale⁴.

Nell'ambito dei procedimenti tributari, rivestono particolare importanza i procedimenti accertativi. In essi, l'ente impositore, a differenza di un soggetto privato, al fine di far valere un proprio credito, non deve ricorrere all'autorità giudiziaria ma ha un particolare potere di imperio tale da incidere unilateralmente sulla sfera patrimoniale del debitore, senza, appunto, la necessità di un giudice. Trattandosi di un potere particolarmente forte e invasivo, la relativa attività, definita di accertamento, è soggetto a particolari vincoli, nel senso che essa deve essere rispettosa al massimo della legge, la quale, se da una parte tende a garantire il credito pubblico, d'altra parte tende a garantire anche i diritti del singolo contribuente.

Conseguentemente, l'attività accertativa, ed il relativo procedimento, sono di natura autoritativa, vincolata, indispensabile e non discrezionale. Sotto questi profili va rilevato che l'ente impositore non può decidere se effettuare o meno l'attività di accertamento, ma è la legge che glielo impone; peraltro l'attività non ha discrezionalità ma essenzialmente riveste carattere vincolato, cioè le regole vengono dettate dalle norme primarie che in taluni casi lascia spazio ai regolamenti di disciplinare maggiormente nel dettaglio alcune fattispecie, in altri, come ad esempio nel mondo sanzionatorio, regnano sovrane in quanto vi è una cosiddetta "riserva di legge".

Vediamo ora di comprendere perché nasce un procedimento di accertamento e quali sono i tipi di atti finali attualmente esistenti: la norma prevede quando nasce un rapporto tributario, quali sono gli obblighi che il contribuente deve assolvere, entro quali termini, e quali sono le conseguenze dei mancati adempimenti. Ogni qual volta che su un cittadino si verifichi il presupposto di un tributo⁵, nasce il rapporto tributario, che vede

4

Cfr sentenza corte di cassazione n° 16030 del 8 luglio 2009.

l'ente impositore, ad esempio il comune, nella veste di soggetto attivo e il cittadino, che assume le vesti di contribuente/soggetto passivo, tenuto ad adempiere agli obblighi previsti dalla legge per quella fattispecie. Ecco, nel momento in cui le prestazioni previste nell'obbligazione tributaria non sono effettuate o sono effettuate in maniera non corretta o parziale, scatta l'obbligatoria attività accertativa da parte del soggetto attivo, mirante al soddisfacimento totale di essa: parte il procedimento amministrativo di accertamento.

Il rapporto tributario, generalmente, si instaura con una dichiarazione da parte del contribuente, attraverso il quale egli manifesta un assetto di interessi giuridicamente rilevante, in base ai quali si genera, ai sensi delle leggi di riferimento, un debito tributario. L'ente impositore, dal suo canto, ha l'obbligo, con l'attività accertativa, di verificare se l'assetto di interessi comunicato sia corrispondente alla realtà giuridica e fattuale. Se i fatti che costituiscono la pretesa tributaria non coincidono con l'assetto di interessi proposto dal contribuente, il procedimento amministrativo termina con la formazione del provvedimento finale che è, appunto, l'avviso di accertamento.

Il procedimento può avviarsi anche senza un'istanza o denuncia della parte, ma semplicemente per decisione dell'ufficio. Infatti l'ente ha anche l'obbligo di avviare il procedimento, quando la denuncia/dichiarazione manca al fine di verificare se vi è l'obbligo da parte del contribuente.

Il procedimento amministrativo deve avviarsi anche a seguito di pagamenti effettuati, al fine di verificarne la congruità con la base imponibile, ovvero quando il pagamento non risulta.

Il procedimento tributario di accertamento: la fase istruttoria

Una volta avviato il procedimento, comincia la fase della istruttoria. Nella maggior parte dei casi, l'istruttoria si articola in un riscontro di elementi di natura documentale, come ad esempio le risultanze catastali ai fini ICI, o la superficie metrica per la Tarsu. In altri casi, la fase istruttoria può essere più articolata, più complessa a seconda del tributo e della fattispecie reale. Ad esempio in materia di tassa sui rifiuti, per le utenze non domestiche, oltre al recupero delle informazioni dalle banche dati disponibili, può rientrare nell'attività istruttoria la verifica dei luoghi da parte di un tecnico,

relativamente alle superfici occupate, al tipo di attività svolta e alla tipologia di rifiuto prodotto.

La fase istruttoria risulta comunque sensibilmente modificata, per quanto riguarda i tributi principali comunali, e la tassa rifiuti in particolare, nel corso dell'ultimo ventennio .

Infatti se prima l'istruttoria era fondata solo sulle risultanze di sopralluoghi e verifiche delle superfici, oggi la fase istruttoria è caratterizzata anche e soprattutto dalla consultazione di flussi telematici scaricabili dal sito dell'agenzia del territorio: si tratta dei dati metrici catastali e dei docfa con allegate planimetrie. I dati metrici catastali, sia ai fini Tarsu che ai fini Tares/Tari si scaricano su prenotazione da effettuare sul sito, mentre i docfa, relativi agli accatastamenti e alle variazioni immobiliari sono ivi disponibili, con cadenza mensile.

Il procedimento tributario di accertamento: la fase decisoria

Al termine della istruttoria, se sono riscontrate irregolarità, viene emesso l'avviso di accertamento, che è un provvedimento unilaterale recettizio, ossia produce i suoi effetti se e quando perviene tale atto nella sfera di conoscibilità del destinatario⁶.

Ad oggi esistono alcuni tipi di avvisi di accertamento nel mondo tributario locale, uguali per qualsiasi tributo, a seguito della legge 296/06 che ha reso omogenei la tempistica e la tipologia di avvisi per i tributi all'epoca esistenti e per quelli di successiva introduzione, le cui norme richiamano le disposizioni, appunto, della legge finanziaria 2007⁷.

- 1) Con l'avviso di accertamento per omessa denuncia si contesta la mancata presentazione di denuncia o una denuncia presentata in ritardo.
- 2) Con l'avviso di accertamento per infedele denuncia: si correggono errori sostanziali del contribuente presenti nella denuncia;
- 3) Con l'avviso di accertamento per omesso/parziale versamento: si ricorre per contestare un pagamento non effettuato nei termini previsti dalla norma ovvero un versamento parziale o tardivo.

6

Altra parte della dottrina sostiene che l'avviso di accertamento rappresenta una proposta volta a sollecitare una accettazione o una opposizione da parte del contribuente, quindi ha la funzione di *provocatio ad opponendum*. In tal caso l'avviso è definito come atto processuale.

7

Ci si riferisce in particolare all'art. 14 comma 45 del DL 201/11 e alla legge 147/13 art. 1 comma 701.

Qualsiasi sia l'avviso di accertamento utilizzato, i termini decadenziali sono gli stessi, definiti dal comma 161 dell'art. 1 legge 296/06: gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio quindi devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni⁸.

Questo significa che un'omessa denuncia Tari per l'anno 2014 andrebbe accertato entro il 31/12/2020, dato che il termine per denunciare è 30 giugno 2015⁹.

Al di là degli orientamenti giurisprudenziali, il comune non dovrebbe "prendersi tutto il tempo" a disposizione e, quindi, ridursi all'ultimo anno utile prima della decadenza del potere impositivo, per esercitare l'attività di accertamento e di lotta all'evasione. Una politica attenta, sensibile alle esigenze dei cittadini e all'equità fiscale, dovrebbe fare in modo che il comune venga organizzato, con mezzi e risorse umane, per svolgere entro massimo due anni l'attività di accertamento. Sotto questo profilo si possono ottenere diversi effetti: da una parte vi è il comportamento del contribuente avvezzo all'evasione il quale, sapendo che ha di fronte un ente impositore che è impegnato seriamente nell'attività accertativa, che non aspetta il quinto o il sesto anno per colpire, che non è incline ai condoni fiscali, ecc, dal punto di vista psicologico avrà delle remore a rimanere "non in regola"; d'altra parte trovare i contribuenti che non hanno adempiuto ai propri obblighi dopo tanto tempo risulta più complesso e comporta un dispendio di

8

Si ricorda che, inseguito alla modifica apportata dall'art. 23, comma 29, del D.L. 98/2011, non è più possibile irrogare le sanzioni collegate al tributo con atto separato rispetto all'avviso di accertamento (art. 17 D.Lgs. 472/97).

9

Va segnalata una recente sentenza di cassazione, n° 15232/2012, riguardante un'omessa dichiarazione ICI, che ha dato una diversa interpretazione alle parole previste dall'art. 11 del D.Lgs. 504/92, riprese nel comma 161: in particolare ha collegato il pronome "quello" alla parola "successivo" e non alla "dichiarazione o al versamento". In sostanza, la corte di cassazione assume come dies a quo il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui andava effettuata la prestazione. In termini pratici ciò vorrebbe dire che un avviso di accertamento omesso versamento ICI anno 2008 andrebbe notificato entro il 31 dicembre 2014.

risorse, temporali, umane, e strumentali, che ha un costo reale¹⁰ nonché un ulteriore risvolto contabile negativo, qualora il contribuente non esista più. Sotto questo profilo un esempio calzante può essere la tassa sui rifiuti a carico delle utenze non domestiche. Spesso trattasi di attività che, purtroppo, hanno vita breve, magari dopo due tre anni chiudono l'esercizio: ecco in tal caso, un'attività di accertamento per un'annualità fatta in prossimità alla decadenza del potere impositivo, molto probabilmente non porterà gli introiti sperati.

Il sistema dei controlli

Abbiamo già attenzionato l'importanza della lotta all'evasione fiscale. Abbiamo anche sottolineato che il caos normativo degli ultimi anni ci impedirà di ottenere risultati interessanti in termini di gettito, a causa della difficoltà di irrogazione delle sanzioni. Abbiamo ancora fatto un cenno al diverso modo di fare la cosiddetta istruttoria.

Ecco, non tanti anni orsono, quando i comuni hanno cominciato questa nuova esperienza di gestione delle proprie entrate, hanno avuto serie difficoltà di reperimento delle informazioni utili: la banca dati catastale, ad esempio, non era disponibile on line ma occorreva recarsi con un supporto magnetico all'agenzia per ottenere lo scarico dei dati (in alcune regioni anche a pagamento), dati, a loro volta, lacunosi e non aggiornati; non avevano i comuni la possibilità di avere il mese successivo all'accatastamento, la procedura docfa che il tecnico aveva eseguito; non si aveva la disponibilità dei redditi o delle locazioni. Conseguentemente l'attività di accertamento ne risentiva molto, sotto il profilo della celerità e sotto il profilo della precisione.

Da qualche anno le cose, fortunatamente, sono cambiate in quanto una molteplicità di banche dati è facilmente recuperabile da alcuni portali istituzionali, cosa impensabile non molti anni fa. Orbene, la presenza di tante informazioni implica una nuova metodologia di lavoro, tendente, nei limiti del possibile, a trovare delle procedure automatiche miranti a scovare l'evasore. Questo è oggi, a parer di chi scrive, uno dei problemi che limita l'efficienza e l'efficacia dell'attività di accertamento comunale.

Innanzitutto le risorse umane devono essere indirizzate verso due macroattività: la gestione ordinaria (sempre più complessa) e la gestione dell'accertamento che, a sua volta, si articola nell'accertamento dei tributi propri e nelle segnalazioni qualificate ai

10

Il costo reale è dovuto al fatto che occorre fare ricerche approfondite per individuare il contribuente, che nel frattempo ha cambiato residenza e domicilio.

fini dell'accertamento erariale. Appare poi necessario e non più procrastinabile riorganizzare il lavoro all'interno dell'ente comune. Gli uffici comunali sono in possesso, ognuno per le proprie competenze, di informazioni del proprio territorio che, se utilizzate al meglio, consentirebbero di ridurre ad una percentuale "fisiologica" l'evasione. Utilizzare al meglio vuol dire mettere a disposizione, far confluire in un unico contenitore virtuale tutto ciò che il comune possiede.

Spesso capita che quell'ufficio non vuole mettere a disposizione la propria banca dati, oppure ha un linguaggio informatico diverso dalle altre, e questo mette in seria difficoltà il successo della lotta all'evasione. Quindi, è importante che tutte le banche dati interne, oltre a quelle esterne, vengano messe a disposizione, in un linguaggio compatibile.

Vediamo di capire chi deve essere il possessore di questo immenso patrimonio informativo. Si potrebbe pensare all'ufficio tributi, ma l'ufficio tributi ha bisogno delle competenze del geometra, dell'ingegnere, del vigile urbano, del messo comunale, dell'esperto dei movimenti migratori, dell'avvocato. Con ciò si vuol dire che l'attività di accertamento implica alte specializzazioni in diversi settori; in altre parole non solo le informazioni ma anche le persone devono mettersi insieme per raggiungere l'unico obiettivo sempre più vitale dell'aumento di gettito. Qui entra in gioco una "politica" lungimirante: spesso fare lotta all'evasione spaventa l'amministrazione comunale di turno, invece potrebbe essere un'ottima cartina di tornasole per il loro impegno verso il bene della collettività.

Per tutto quanto finora esposto è possibile e non più procrastinabile avviare percorsi metodologici che portino ad un approccio sistemico e sistematico di quest'attività: che non sia sporadica e che coinvolga le diverse professionalità esistenti in un ente.

Il sistema dei controlli, peraltro, è un qualcosa di complesso e articolato; si va dall'individuazione delle maggiori superfici da iscrivere nella banca dati della tassa sui rifiuti, all'individuazione delle superfici che non esistono in suddetto *data base*; si va da una verifica degli immobili in corso di costruzione al controllo sulle rendite dei fabbricati ai fini dell'ICI/IMU; si va dalla verifica delle aree edificabili e del relativo valore al controllo delle agevolazioni concesse per determinati tributi o per l'acquisto da parte dei cittadini, di servizi a domanda individuale (buoni mensa, ticket per trasporto alunni), ecc. Sistema dei controlli vuol dire anche bonificare e allineare tra loro le banche dati.

Da qui l'importanza della programmazione delle attività: fare tutto e subito, soprattutto nei comuni che sono sottodimensionati, è impossibile. Una buona amministrazione

dovrebbe coordinarsi con la struttura operativa, concordare gli obiettivi da raggiungere ogni anno e procedere con la creazione del gruppo di lavoro e la elaborazione di progetti mirati.

LA BONIFICA DELLE BANCHE DATI: allineamento denunce tassa rifiuti con dato metrico catastale.

L'agenzia delle entrate, attraverso il portale sister e siatel punto fisco fornisce un elenco sempre più corposo di banche dati¹¹. Incrociare le stesse tra di esse e con altre banche dati interne (permessi a costruire, anagrafe, ecc.) consente di risparmiare costi e tempo e di effettuare meno errori (evitare per esempio accertamenti completamente infondati). L'incrocio deve avvenire attraverso una "chiave di ricerca" come ad esempio il codice fiscale oppure il dato catastale, magari utilizzando dei filtri per effettuare indagini mirate (ad esempio verifica solo degli F3 oppure solo delle utenze non domestiche, oppure solo le abitazioni principali cat. A7, ecc.

Un efficace sistema dei controlli però non può prescindere dalla bonifica delle banche dati. Nel campo della tassazione dei rifiuti abbiamo assistito negli ultimi anni a tentativi, per ora non andati a buon fine, di catastalizzare il criterio di calcolo della base imponibile della tares e ora della tari. Nel momento in cui ciò si realizzerà, ossia il primo gennaio successivo all'emanazione di apposito provvedimento dell'agenzia del territorio, il comune dovrà essere pronto a cambiare la base imponibile, quindi è determinante inserire il dato catastale non solo nelle nuove denunce ma inserire lo stesso, se possibile senza l'intervento del contribuente, nelle vecchie denunce. Tra l'altro, ciò appare indispensabile per la gestione del tributo sui servizi indivisibili comunali, che vede come soggetti obbligati il titolare del diritto reale e l'occupante.

Per far ciò occorre incrociare alcune banche dati, per approssimazioni successive: Catasto metrico, banca dati denunce TARSU/TIA, Anagrafe residenti, dichiarazioni ICI, locazioni, successioni. Una metodologia possibile da seguire è la seguente:

Sotto questo profilo, diverse sono le metodologie di lavoro utilizzabili. La più semplice per l'ufficio ma la più invasiva per i contribuenti consiste nel convocarli tutti per dichiarare i dati catastali. A parer di chi scrive, convocare tutti, oltre ad essere un'operazione costosa, se effettuata in modo tradizionale, ossia attraverso l'invio di questionari cartacei ai contribuenti, comporta comunque un preliminare lavoro di controllo dei dati dichiarati e un successivo lavoro di caricamento dati, con possibili

¹¹ **Si fa rinvio ai due portali .**

errori materiali. Inoltre il turbolento rapporto fisco contribuente non ne esce migliorato¹².

Un'altra possibile metodologia consiste in un lavoro effettuato per approssimazioni successive e per incroci con diverse banche dati disponibili.

La prima fase consiste nell'individuare denunce con dati catastali corretti, ossia esistenti nella banca dati metrico catastale. Queste denunce, dal punto di vista dell'allineamento risultano perfette ma potrebbero essere analizzate per quanto riguarda la differenza (eventuale) tra superficie dichiarata e superficie metrica. Dal punto di vista operativo vengono fuori alcuni report:

1. denunce con superfici denunciate uguale all'80% del dato metrico catastale (tab. 1);
2. denunce con superfici denunciate superiore all'80% del dato metrico catastale (tab. 2);
3. denunce con superfici denunciate inferiore all'80% del dato metrico catastale (tab. 3);
4. denunce per le quali non è possibile fare il confronto in quanto non è presente la superficie catastale.

Tab. 1

Fg	Num	sub	Mq den.	80% Mq cat.	Differenza	Indirizzo denunciato	Indirizzo catasto
4	234	2	120	120	-	V. Roma 1	V.Roma 1

Tab 2

Fg	Num	sub	Mq den.	80% Mq cat.	Differenza	Indirizzo denunciato	Indirizzo catasto
4	234	2	300	280	+20	V. Roma 1	V.Roma 1

Tab 3

Fg	Num	sub	Mq den.	80% Mq cat.	Differenza	Indirizzo denunciato	Indirizzo catasto
4	234	2	120	282	- 162	V. Roma 1	V.Roma 1

¹²

È noto che essere convocati dal Comune per comunicare i dati catastali già dichiarati ad altri Enti o allo stesso Comune per altre finalità, è visto dal contribuente come un ennesimo adempimento del quale si poteva essere esentati.

La seconda fase consiste nell'individuare le denunce prive di dati catastali o con dati catastali errati e non riscontrati nella banca dati metrica.

In tal caso si procede alla ricerca biunivoca del codice fiscale del denunciante la tassa rifiuti o dei membri del suo nucleo familiare, nella banca dati proveniente dal portale sister-agenzia del territorio. In sostanza, si verifica se il codice fiscale del denunciante, o di qualcuno dei suoi familiari, sia presente una sola volta nella banca dati catastale. Individuate tali casistiche, qualora l'indirizzo dell'immobile occupato sia corrispondente a quello presente all'agenzia del territorio, si può essere abbastanza certi di aver individuato il foglio, numero, e subalterno da caricare nel data base delle denunce della tassa rifiuti, evitando quindi l'invio del questionario al contribuente.

Nella tab. 4 seguente si riporta un esempio:

La prima riga concerne un codice fiscale trovato nella banca dati delle denunce per la tassa rifiuti, per il quale è stato riscontrato un solo locale nella banca dati catastale: la superficie dichiarata è pressoché corrispondente all'80% del dato metrico catastale; l'indirizzo denunciato ai fini tassa rifiuti corrisponde a quello dell'agenzia del territorio; la denuncia non ha i dati catastali ma si può essere abbastanza certi nel "completare" il *database* delle denunce inserendo i dati catastali individuati.

La seconda riga riguarda un altro codice fiscale che ha effettuato una denuncia dei dati incompleta, non inserendo il "numero". Analizzando quanto riscontrato nella banca dati catastali è molto probabile che il dato mancante sia il numero "123"¹³.

Tab. 4

Dati denunciati			Dati catastali		Superfici				Indirizzi
fg	Num	Sub	Fg	Num	Sub	Denuncia.	80% Cat.	Diff.	
			3	128	10	100	98	+2	V. Roma 1
1		3	1	123	3	60	80	-20	V. Po 5

Ad analoga conclusione si può pervenire se in corrispondenza del codice fiscale utilizzato come chiave di ricerca vi siano più immobili intestati nella banca dati catastale ma uno solo di questi corrisponde all'indirizzo dichiarato nelle denuncia della tassa rifiuti. Ad esempio, se a via Roma 8, indirizzo dell'immobile denunciato per i rifiuti, il contribuente sia titolare a livello catastale solo di un immobile, mentre risulta

¹³

Tra l'altro la superficie dichiarata è inferiore di 20 mq al parametro presuntivo catastale, pertanto si potrebbe anche fare un ragionamento accertativo.

titolare di altre unità immobiliari in altri indirizzi, si può essere abbastanza certi di aver individuati il dato catastale da inserire nella denuncia.

La terza fase è dedicata al trattamento di tutte le denunce non agganciate al dato catastale nelle due precedenti fasi. Qualora il codice fiscale del denunciante sia presente più volte nella banca dati catastale, si può tentare di individuare il dato catastale da caricare nella denuncia Tarsu/Tia/Tares/Tari, incrociando la banca dati ICI, e soffermando l'attenzione sull'immobile dichiarato "abitazione principale": se la dichiarazione esiste, allora si può procedere con il caricamento dei relativi dati catastali nella denuncia ^{14 15}.

L'ultima fase riguarda le denunce per le quali né l'intestatario né i suoi familiari sono presenti nella banca dati metrico catastale (probabili inquilini o comodatari o occupanti di fatto). In tal caso, prima di procedere all'invio del questionario, si potrebbe fare un incrocio con le locazioni, scaricabili dal portale Siatel - punto fisco: se il codice fiscale del denunciante o di un membro del nucleo familiare coincide con il codice fiscale di un locatario, allora è possibile risalire al proprietario e quindi procedere con quanto previsto nelle fasi sopra descritte. Se il contratto di locazione contiene anche i dati catastali, obbligatori dal luglio 2010, allora non occorre nessun'altra ricerca, in quanto è stato individuato il foglio, numero, subalterno da inserire nella denuncia. Analogo discorso lo si può fare con un incrocio con le dichiarazioni di successione.

Solo quando anche questo tentativo dovesse dare risultati incerti, allora diventa determinante la collaborazione del contribuente, attraverso l'invio di un questionario nel quale indicare i dati mancanti.

Lavorando per incroci e per approssimazioni successive, è chiaro che il numero di richieste da inviare ai contribuenti si riduce sensibilmente, risultando non eccessivamente invasivi verso gli stessi, e con risparmio di costi per l'ente, anche in termini di giornate/uomo, da dedicare allo sportello e al caricamento dati.

14

Verificando sempre la coincidenza dell'indirizzo. Ciò presuppone una banca dati ICI/IMU aggiornata.

15

Questo tipo di incrocio può anche essere il primo, in quanto se nella banca dati ICI/IMU vi è la dichiarazione di un'abitazione principale, vuol dire che il contribuente ha dichiarato quell'immobile quale dimora abituale e quindi deve pagare la tassa rifiuti.

Ovviamente questa metodologia non può prescindere dal possesso di un software gestionale capace di leggere le diverse banche dati, interne ed esterne dell'ente, di produrre incroci massivi e di elaborare report¹⁶.

LA BONIFICA DELLE BANCHE DATI: allineamento denunce ICI/IMU con dato catastale.

Altro caso interessante di allineamento delle banche dati riguarda le denunce ICI/IMU con il catasto fabbricati e terreni. Spesso capita che un immobile subisca una variazione catastale che non è stata denunciata in passato. In tal caso possiamo ritrovarci in banca dati denunce un dato catastale non più esistente, così come possono esserci casi di rendite differenti, per diversi motivi (errato caricamento, rettifica della rendita dichiarata con docfa, ecc.). incrociando le due banche dati possiamo trovarci nelle seguenti tre casistiche:

- 1) Immobili denunciati presenti in catasto (foglio, num, part,) ma con categoria e rendita diversa oppure stessa categoria ma classe e rendita diversa. In tali casi è molto utile verificare se vi è stato un docfa, e se con esso è stato proposto la rendita in possesso in banca dati. Se risulta ciò, vuol dire che la rendita è stata rettificata, con mancanza di aggiornamento nel data base ICI/IMU. Naturalmente se il versamento è corretto rispetto al dichiarato ma non rispetto al valore catastale, si può procedere con un accertamento;
- 2) Immobili presenti solo nel gestionale. Molto probabilmente l'immobile non è più accatastato così come è stato denunciato, perché variato o soppresso, per cui si potrebbe pensare ad una sua eliminazione
- 3) Immobili presenti solo in catasto. Al di là del caso speculare al punto 2, potrebbe trattarsi di un cespite sconosciuto al comune, per cui si potrebbe procedere con un accertamento. La verifica del docfa consentirà di capire, nel primo caso se l'immobile ha cambiato subalterno, e nel secondo quale è la data a cui far risalire la rendita

16

Per una facile consultazione i report dovrebbero essere in formato excel o csv.

Verifica abitazione principale

La definizione di abitazione principale dettato dal governo Monti per l'IMU era ed è molto più stringente rispetto a quella prevista per l'ICI, per cui, nell'effettuare attività di verifica del requisito de quo dobbiamo ragionare in maniera diversa a seconda dell'imposta trattata.

Ai fini ICI era sufficiente la dimora abituale del contribuente e del suo nucleo familiare, comprovata dalla residenza anagrafica, la quale, quindi, assumeva valore probatorio. Il comune poteva dimostrare che l'immobile in cui si aveva la residenza non era dimora abituale e quindi negare l'agevolazione, proprio perché il requisito determinante era la dimora abituale e non la residenza. Non c'è una precisa definizione di dimora abituale, la giurisprudenza, nel corso degli anni, ha chiarito che la dimora abituale coincide con l'effettiva e immediata destinazione ai fini abitativi dell'immobile; in particolare oltre alla effettiva permanenza occorre anche un requisito soggettivo caratterizzato dalla volontà di rimanere in quell'immobile. Dimora abituale non vuol dire necessariamente dimora ininterrotta e continua e non viene meno per allontanamenti frequenti della persona (cass. 2936/1980)¹⁷.

L'art. 13 comma 2, definisce il presupposto IMU (e quindi TASI) nel possesso di immobili, ad eccezione della abitazioni principali (eccetto categoria A1- A8- A9) e delle pertinenze. Poi prosegue: *Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile.*

Primo requisito per la identificazione di un'abitazione principale consiste nel fatto che deve essere una unica unità immobiliare iscritta o iscrivibile in catasto. Ai fini ICI , secondo la giurisprudenza, due o più unità immobiliari, distintamente accatastate, ma di

¹⁷ Quindi il requisito della abitualità che la dimora deve avere per essere residenza, non può essere valutato solo in base al requisito temporale della durata o all'interesse, eventualmente temporaneo che il soggetto abbia di stare in un determinato luogo ma deve trovare riscontro nella volontà dell'interessato. La residenza sussiste anche quando la persona si rechi a lavorare fuori dal comune in cui è iscritta sempre che conservi l'abitazione, vi ritorni quando l'possibile e vi rimanga il centro delle proprie relazioni familiari.

fatto costituenti un'unica unità, potevano essere considerate tali se non si trascendeva la categoria catastale. Il legislatore ha previsto che deve essere un'unica unità iscritta o iscrivibile in catasto. Cosa vuol dire iscrivibile? Significa che siamo nel caso disciplinato dal diritto vivente, e cioè che se gli immobili di fatto costituiscono un'unica unità immobiliare, possono essere considerati tali e quindi abitazione principale, oppure si può considerare tale solo un'unità accatastata, mentre le altre scontano l'IMU? La cassazione, ai fini ICI, con diverse sentenze riteneva possibile applicare l'esenzione per due o più unità immobiliari distintamente accatastate, destinate tutte a dimora abituale. Nella sentenza 25902 del 2008 si giungeva a tale soluzione, anche condivisibile, ma con una motivazione alquanto peregrina poiché si faceva riferimento al caso in cui un soggetto che dava in comodato un immobile poteva godere del trattamento agevolato non solo sulla sua abitazione principale ma anche su quella data in comodato, per cui avrebbe avuto una penalizzazione colui che utilizzava egli stesso due o più unità.

La cassazione 12269 del 2010 aveva confermato l'orientamento precedente, affermando la possibilità di esclusione da ICI di due unità immobiliari contigue, di proprietà, una per ciascuno, dei coniugi, destinate a dimora abituale, purchè il derivato complesso abitativo non trascendesse la categoria catastale delle unità che lo compongono.

La circolare 3/12 non segue tale tesi ma considera quella restrittiva. Quindi solo un'unità immobiliare può godere del trattamento agevolato. In tal senso la parola iscrivibile non fa riferimento alle unità già iscritte "male" in catasto ma potenzialmente iscrivibili come unica unità, ma si riferisce alle unità non iscritte, per qualsiasi in motivo, ma iscrivibili e iscrivibili come unica unità immobiliare.

Per godere del trattamento sull'intero complesso, il contribuente può procedere alla fusione catastale. Questo anche se le unità sono intestate a ditte diverse (fusione catastale ai fini fiscali): in tale caso ci si troverà di fatto di fronte ad un'unica unità immobiliare dal punto di vista della valorizzazione catastale, quindi su di essa andrebbe applicato il trattamento previsto per l'abitazione principale¹⁸. Una verifica di questa

¹⁸La fusione ai fini fiscali (circolare A.T. 15232/2002) si attua quando le unità immobiliari non sono intestate alla stessa ditta, come ad esempio quando un coniuge è proprietario di un'abitazione e poi, dopo essersi sposato in regime di comunione dei beni, ha acquistato un'unità adiacente. In tali casi l'agenzia del territorio consente la fusione solo ai fini fiscali: il tecnico anziché procedere alla vera e propria fusione catastale, presenta due dichiarazioni di variazione distinte, iscrivendo in banca dati la dizione: "dichiarazione di porzione di u.i." .Ai fini del classamento, ad ogni unità viene attribuita la categoria e la classe corrispondente alle due unità messe insieme, mentre la rendita viene ripartita tra i due immobili in base alla consistenza. Tale effetto fiscale non si ottiene invece se la fusione fiscale determina una semplice "legatura" delle precedenti rendite delle due unità immobiliari, senza adeguarle al maggior valore dell'immobile unitario.

operazione la si può fare estraendo dalle forniture mensile dei docfa (scaricabile dal portale sister), quelli che all'interno del quadro D, contengono la dicitura *dichiarazione di porzione di u.i.* o dichiarazioni similari. È sempre opportuno, però, effettuare un sopralluogo o verificare la pratica edilizia al fine di evidenziare un atteggiamento elusivo del contribuente, oppure la sua intenzione di rendere effettivamente unico i due immobili.

Il legislatore del 2012, poi, continua a seguire la linea tracciata dal legislatore ICI nonché dal diritto di cassazione circa la necessaria presenza del nucleo familiare, oltre al titolare del diritto reale per quanto riguarda il requisito della dimora abituale, a cui ha aggiunto anche il requisito della residenza, che, quindi, mentre ai fini ICI ha valore probatorio, per l'Imu è requisito essenziale.

Per nucleo familiare si intende un insieme di persone legate da vincoli di matrimonio, parentela, affinità, adozione, tutela o da vincoli affettivi, coabitanti ed aventi dimora abituale”, ex art.4 D.P.R. n.223/89 (coniugi e figli minori ex artt. 144-147 C.c.): quindi se la famiglia risiede e dimora abitualmente in un fabbricato di cui si ha la titolarità di un diritto reale, allora si verificano i requisiti di legge, per cui scatta l'esclusione dall'IMU. Il voler considerare, da parte del legislatore, anche il nucleo familiare e non solo il possessore, rappresenta un accoglimento della tesi maturatasi nell'ambito del diritto vivente: il contribuente che dimora abitualmente in una casa non ha diritto all'agevolazione ICI (esenzione) se moglie e figli vivono altrove, salvo prova separazione legale¹⁹.

Purtroppo il legislatore non si è fermato a questa definizione ma ha introdotto una disposizione di carattere agevolativo. Infatti sempre il comma 2 dice ancora che *nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile*²⁰. Questo significa che in linea generale vale il primo principio, in via eccezionale, anche se i requisiti previsti dalla

Il comune può verificare la corretta procedura di fusione fiscale facendo le visure storiche dei due immobili

¹⁹ Nonostante la ripetuta posizione della giurisprudenza di legittimità, per quanto riguarda la giurisprudenza di merito, si registrano ancora posizioni contrastanti. Vedi ad esempio CTP di Brescia n° 371/01/14 depositata il 06/05/2014

²⁰ Si tratta di una disposizione contraddittoria che porterà effetti contrari a quelli voluti dal legislatore, che avrebbe dovuto probabilmente evitare tale disposizione e fermarsi alla definizione precedente, senza avere la pretesa di racchiudere in una norma la disciplina di situazioni estremamente variegata, che finiranno per trovare eccezioni nella realtà, e che porterà i comuni a inevitabili contenziosi.

norma non si verificano, perché si “spacca” il nucleo familiare, comunque ai soggetti interessati viene riconosciuta una esclusione.

La circolare 3/12 erroneamente interpreta questa disposizione come una norma antielusiva e non agevolativa; infatti dice che lo scopo di tale norma è quello di evitare comportamenti elusivi in ordine all’applicazione delle agevolazioni per l’abitazione principale, quindi, la norma deve essere interpretata in senso restrittivo per impedire che nel caso in cui i coniugi stabiliscano la residenza in due immobili diversi nello stesso comune, ognuno di loro possa usufruire delle agevolazioni dettate per l’abitazione principale...”.

La circolare poi prosegue evidenziando una omissione del testo legislativo circa il fatto di non aver disciplinato il caso in cui i coniugi acquisiscono la residenza in immobili siti in comuni diversi. In tal caso, quasi legiferando, afferma che il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in un altro comune, ad esempio, per esigenze lavorative. Quindi i due immobili sono entrambi abitazioni principali.

L’interpretazione più aderente alla norma, invece, è che occorre che vi siano i doppi requisiti di residenza e dimora di tutto il nucleo familiare sempre. Solo in via eccezionale, perché lo ha disposto il legislatore, si può riconoscere la esclusione di un immobile, anche se la famiglia si è scissa, qualora i coniugi abbiano acquisito residenza in due immobili nello stesso comune

Per la verifica del doppio requisito si può provare il seguente incrocio dei dati: *Banca dati ICI/IMU, banca dati catastale, Anagrafe residenti, banca dati TARSU/TARES, locazioni, utenze elettriche e GAS*

Si individuano i proprietari di presunte abitazioni principali partendo dalla denuncia ICI/IMU, ovvero incrociando il dato catastale con la residenza anagrafica, se la dichiarazione manca, e si verifica se uno dei vari proprietari o dei componenti del nucleo è iscritto nella banca dati della tassa rifiuti e in che modo.

Nel caso in cui, ad esempio si riscontra che il soggetto è presente ma gode di riduzione di uso saltuario, allora l’incrocio termina in quanto molto probabilmente l’immobile non è adibito ad abitazione principale.

Nel caso in cui non ci sia riscontro nella banca dati della tassa sui rifiuti si può procedere con la verifica della utenza idrica: individuazione del contratto uso proprio o di un contratto con la presenza di un occupante non appartenente al nucleo familiare.

Se non si è in possesso della banca dati idrica un aiuto può provenire dalle utenze elettriche, verificando, attraverso l’indirizzo (data l’inspiegabile assenza dei dati

catastali in questo *data base*), se si tratta dello stesso immobile; oppure attraverso la lettura delle locazioni²¹

Un controllo a latere, a parer di scrive, va fatto verificando se il nucleo familiare originario si è scisso, risiedendo in due immobili, di cui si ha la titolarità di un diritto reale, nello stesso comune²². Questi casi vanno analizzati attentamente perché potrebbero nascondere casi di elusione di imposta.

²¹ Banca dati elettrica e delle locazioni sono scaricabili dal portale siatel punto fisco. I flussi delle locazione del 2011 e seguenti contengono anche i dati catastali

²² Per la verità occorrerebbe anche la verifica in comuni diversi, ma il presupposto è che il comune coinvolto collabori con quello che sta procedendo alla verifica delle abitazioni principali, fornendo informazioni circa il comportamento che il contribuente ha assunto nei propri riguardi: ha dichiarato abitazione principale? Paga la tassa rifiuti senza riduzioni per uso saltuario? Come sono i consumi delle utenze elettriche? Ecc.

ALCUNI ESEMPI DI SEGNALAZIONI QUALIFICATE:**revisione di rendita catastale ai sensi del comma 336 legge 311/04**

La segnalazione in esame riguarda le “richieste di accatastamento comma 336”. Ai sensi dell’art. 1, comma 336, della legge n. 311/2004, 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 decreto del Ministro delle finanze del 19 aprile 1994, n. 701 (DOCFA). Sono interessate al procedimento in esame le unità immobiliari di proprietà privata oggetto di interventi edilizi qualora essi siano influenti sul classamento e sulla relativa rendita catastale.

Sono anche interessate le unità immobiliari mai dichiarate, quelle variate nella destinazione d’uso, quelle costruzioni che sono passate dalla categorie delle esenti a quelle soggette a tassazione.

Esempi di 336: interventi che aumentano la consistenza come la sopraelevazione di vani, la costruzioni di vani in adiacenza, la chiusura di balconi con telai metallici e pannelli in vetro, variazione degli distribuzione dei vani interni se tale variazione implica una variazione del mercato del 15%, accorpamento di più unità immobiliari con interventi edilizi, ampliamento della superficie di un’unità immobiliare mediante costruzione di soppalchi o solai, interventi significativi di riqualificazione come installazione di nuovi impianti, miglioramento delle finiture, ecc.

Il comune può quindi procedere con la segnalazione qualificata per redditi fondiari parzialmente non dichiarati per tutti gli anni interessati, facendo un incrocio tra la banca dati delle procedure ex comma 336 avviate (o in mancanza la banca dati ICI degli accertamenti per differenza rendita²³) e le dichiarazioni analitiche dei redditi (quadro redditi da fabbricato)²⁴

²³ **Si precisa che, se il comune non ha avviato il comma 336 ma ha inviato accertamenti per differenza rendita, potrà fare segnalazione qualificata solo se l’accertamento è divenuto definitivo, in tal caso si può fare segnalazione ricorrendo all’ipotesi prevista dal sistema di accertamento per omessa dichiarazione ICI, a cui si fa rientrare anche il caso di rendita variata non dichiarata.**

²⁴ **Le dichiarazioni analitiche dei redditi sono scaricabili dal portale siatel punto fisco, previa richiesta specifica da fare alla competente agenzia delle entrate.**

ALCUNI ESEMPI DI SEGNALAZIONI QUALIFICATE: verifica cessione aree edificabili

Le plusvalenze derivanti dalle cessioni a titolo oneroso dei terreni lottizzati e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria da parte delle persone fisiche non imprenditori costituiscono redditi diversi ai sensi dell'art. 67 del T.U.I.R.

L'art. 67, 1° comma, individua due tipologie di redditi diversi collegati alle segnalazioni in esame:

· lettera a) - plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

lettera b) - plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

La segnalazione può portare:

- all'accertamento di una plusvalenza realizzata ma non dichiarata;

- alla ri-determinazione della base imponibile dell'Imposta di Registro con riferimento alla reale natura giuridica ed agli effetti dell'atto .

Un esempio: Le compravendite di aree fabbricabili rappresentano il caso più semplice e più ricorrente. Una delle principali verifiche che il Comune effettua al fine del recupero dell'evasione ICI è, appunto, quella sul valore delle aree fabbricabili. La particolarità che distingue l'ICI/IMU dalle imposte erariali è che l'edificabilità di un terreno ne determina un cambiamento della base imponibile dei tributi locali, mentre ha rilievo ai fini delle imposte erariali solo in caso di cessione, proprio perché viene ad essere tassata la plusvalenza, calcolata ai sensi dell'artt. 67 e 68 dpr 917/86. In altri termini un eventuale accertamento di maggior valore ICI/Imu di un'area fabbricabile posseduto da un soggetto, ma non oggetto di compravendita o di conferimento in società, non rappresenta un fatto significativo per il fisco erariale. È solo la cessione dell'area fabbricabile che rileva per l'Erario, sia per l'imposta di registro che, potenzialmente, per le imposte sui redditi (per la plusvalenza realizzata dal venditore).

Il Comune, quindi, ogni qualvolta emette un atto di accertamento ICI per un'area fabbricabile può verificare se l'area oggetto di accertamento è stato oggetto di compravendita o di conferimento in società ed effettuare una segnalazione in caso di divergenza.

Dal punto di vista operativo, l'operazione non è particolarmente complessa: dalla banca dati dei modelli unici informatici, disponibile con cadenza mensile, sul portale sister agenzia del territorio, il comune può verificare le compravendite di terreni edificabili, con relativi dati catastali; dal portale siatel punto fisco si può verificare, dagli atti del registro, il valore dichiarato a tale fine, e dalle dichiarazioni analitiche si può verificare se il venditore ha dichiarato la relativa plusvalenza. Se il valore ICI dell'area è superiore allora può procedere con la segnalazione, consistente nella differenza tra il valore compravenduto e quello ICI.

IL NUOVO RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'istituto del ravvedimento, previsto dal D.Lgs. 472/97 art. 13, consiste in una spontanea regolarizzazione fiscale da parte del contribuente, che gli consente di godere di un forte risparmio sulla sanzione che avrebbe pagato in caso di accertamento. Tale istituto è applicabile in tempi abbastanza brevi (massimo un anno) ma sempreché la violazione non sia stata già contestata e comunque non siano iniziate attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale informativa.

In caso di ravvedimento, le sanzioni e gli interessi vanno versati sommandoli all'imposta²⁵.

Questo istituto è stato oggetto di una recente importante modifica avutasi con la legge di stabilità 2015; essa riguarda innanzitutto i tributi erariali ma è applicabile in parte anche ai tributi locali. Nell'ottica di favorire e incentivare la collaborazione tra fisco e contribuente, il legislatore ha previsto un ravvedimento cosiddetto *open*. Così come evidenziata dalla tabella sottostante, il contribuente dal 2015 potrà ravvedersi anche oltre l'anno, procedendo al pagamento spontaneo con un carico di sanzione ridotto, pari al 4.20% o al 5%. L'unico limite al ravvedimento sarà la notifica dell'avviso di accertamento.

Questi ulteriori "premi per il ravvedimento" sono previsti però solo per i tributi di competenza dell'agenzia delle entrate; sono pertanto esclusi i tributi locali, per i quali è invece applicabile la sola modifica di cui alla lettera a-bis) dell'art. 1 comma 1 dell'art. 13 D.Lgs 472/97, introdotta dall'art. 1 comma 637 legge 190/2014: *la sanzione è ridotta ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore*. Pertanto per un pagamento effettuato spontaneamente con un ritardo che va dal trentunesimo al novantesimo giorno il contribuente dovrà sommare al tributo dovuto, gli interessi calcolati al tasso legale rapportati ai giorni di ritardo e la

25

Quindi con lo stesso codice tributo

sanzione del 3,30% (e non più del 3,75%). Riepilogando, per quanto concerne i tributi locali, saranno applicabili i primi quattro casi della tabella sottostante²⁶.

TERMINE DI EFFETTUAZIONE DEL RAVVEDIMENTO	RIDUZIONE SANZIONI	SANZIONE APPLICATA
Entro 14 giorni dal termine previsto per il versamento (ravvedimento sprint)		0,20% giornaliero
Dal 15° al 30° dopo il termine previsto per il versamento	1/10 del 30%	3,00%
Entro 90 giorni dal termine previsto per il versamento, o dal termine di presentazione della dichiarazione periodica	1/9 del 30%	3,33%
Entro 1 anno dal termine previsto per il versamento / entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui la violazione è stata commessa	1/8 del 30%	3,75%
Entro 2 anni dal termine previsto per il versamento / entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo a quello nel quale la violazione è stata commessa	1/7 del 30%	4,20%
Oltre 2 anni dal termine previsto per il versamento / oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo a quello nel quale la violazione è stata commessa	1/6 del 30%	5,00%

La modifica di tale istituto testé descritta segue un'altra importante variazione avutasi nel febbraio 2011, ad opera della legge 220/10. Con quest'ultima, però, le percentuali di abbattimento delle sanzioni in caso di regolarizzazione spontanea furono riviste *in pejus* per il contribuente.

Sebbene tecnicamente il ravvedimento rientrasse (e rientri) tra gli istituti premiali, esso all'epoca è stato considerato come un particolare procedimento di irrogazione di sanzione, pertanto è stato applicato il principio del favor rei, ossia, le nuove e peggiori percentuali furono applicate solo per le violazioni commesse dopo l'entrata in vigore

²⁶ **Si ricorda che è anche applicabile l'art. 13 comma 1 lett. c) che riguarda i casi di omissione di presentazione della dichiarazione e della relativa presentazione con un ritardo non superiore a novanta giorni: la sanzione è ridotta ad un decimo del minimo.**

della legge, cioè dal 1 febbraio 2011 e non per i ravvedimenti eseguiti oltre tale data, ma riferite a violazioni precedenti il 1 febbraio, quando vigeva un regime più favorevole²⁷. Se si ritiene corretto il ragionamento del 2011, allora le nuove disposizioni introdotte dalla legge 190/2014 e più favorevoli al contribuente possono essere applicate anche ai ravvedimenti 2015 effettuati per violazioni commesse nel 2014.

27

Analogo trattamento è riservato dalla circolare n° 3/12 in tema di accertamento con adesione o di definizione agevolata: la riduzione ad un terzo delle sanzioni e non ad un quarto, come era previsto dalla norma, prima dell'intervento del DL 201/11, non è applicabile alle adesioni agli accertamenti notificati oltre il 6 dicembre 2011 e riferiti a violazioni precedenti ma solo a violazioni successive al 6 dicembre 2011. Di diverso tenore è la nota IFEL al bilancio di previsione 2012 la quale affermava che, essendo l'adesione una misura premiale, di fatto non si applica il principio del favor rei, per cui la riduzione a un terzo era applicata a tutti gli accertamenti notificati dopo quella data.