



Corte dei Conti

Sezione regionale di Controllo per l'Umbria

**INDAGINE SUL RECUPERO DELL'EVASIONE ICI/IMU
NEI COMUNI DELLA REGIONE UMBRIA**

ANNI 2011-2016

Magistrato istruttore:

Cons. Vincenzo Busa

Collaboratori:

Rag. Francesco Micheli

Dott. Andrea Martelli

Dott.ssa Catia De Angelis

Dott. Lorenzo Grassini

Dott.ssa Antonella Castellani

Dott.ssa Chiara Federici

Rag. Maria Cristina Peruzzi

SOMMARIO

PREMESSA

1. LA CENTRALITA' DEI TRIBUTI LOCALI NELLA SALVAGUARDIA DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO.....	5
2. LA DISCIPLINA NORMATIVA DELL'IMU.....	8
2.1 Norme sostanziali.....	8
2.2 Norme strumentali o procedimentali.....	14
2.3 Organizzazione e pianificazione dei controlli.....	25
2.4 La regolazione contabile.....	26
2.4.1 Accertamento per autoliquidazione.....	27
2.4.2 Accertamento dell'evasione.....	28
2.4.3 Riaccertamento dei residui.....	31
2.4.4 Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità.....	33
3. LA POTESTA' REGOLAMENTARE DEI COMUNI.....	34
3.1 Previsioni delle leggi statali.....	34
3.2 Previsioni dei regolamenti comunali.....	36
4. CONSIDERAZIONI UTILI IN MERITO ALLA FRUIBILITA' DEI DATI.....	68
5. RICOGNIZIONI E ANALISI DEI DATI IMU PRESSO I COMUNI DELLA REGIONE UMBRIA.....	73
5.1 Entrate tributarie relative al 2015.....	73
5.2 Dati della gestione IMU nelle comunicazioni dei Comuni.....	80
5.3 Accertamento per autoliquidazione e versamenti tramite F24 – Raffronto.....	80
5.4 Accertamenti per autoliquidazione e per recupero evasione fiscale - Raffronto.....	82
5.5 Indice di riscossione degli accertamenti per recupero dell'evasione fiscale.....	88
5.6 Trattamento sanzionatorio: rapporto tra sanzione e tributo.....	93
5.7 La riscossione coattiva.....	97
5.8 Indici di impugnazione degli accertamenti.....	100
5.9 Gestione dei residui attivi	103
5.10 Organizzazione e controllo di gestione.....	106
6. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.....	108

PREMESSA

Nell'ambito del programma delle attività per l'anno 2017, adottato con deliberazione del 19 gennaio 2017, n. 1/2017/INPR, questa Sezione ha previsto un'indagine sulle azioni di recupero dell'evasione tributaria nei Comuni dell'Umbria.

L'iniziativa è partita dalla diffusa difficoltà - riscontrata in occasione delle verifiche sui rendiconti dei Comuni di cui agli articoli 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e 148 bis del TUEL - a migliorare la *performance* dell'azione di contrasto dell'evasione tributaria e, quindi, dal proposito di offrire, nel precipuo interesse dei Comuni della Regione Umbria, contributi e supporti utili sul piano del controllo di gestione e della definizione di efficaci strategie nell'attività di accertamento e riscossione dei tributi di propria competenza.

In considerazione della complessità degli aspetti e delle differenze strutturali dei procedimenti di accertamento e di riscossione che caratterizzano i diversi tributi locali, la Sezione ha convenuto, per il momento, di concentrare l'analisi sui dati dell'ICI/IMU, con il proposito tuttavia di trarre un insieme di considerazioni utili per lo sviluppo di una cultura della riscossione applicata alla generalità dei tributi locali.

A conferma del carattere meramente esplorativo e dimostrativo dell'iniziativa, si è ritenuto opportuno concentrare l'attenzione su un nucleo ristretto ma significativo di enti, individuato nei 16 Comuni dell'Umbria con popolazione superiore a 15.000 abitanti¹.

I Comuni di Orvieto e di Castiglione del Lago non hanno aderito all'iniziativa.²

I criteri approssimativi e la carente motivazione più volte riscontrati anche nelle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, previsto dall'articolo 3,

¹ Superano i 15.000 abitanti i seguenti Comuni: Perugia, Terni, Foligno, Città di Castello, Spoleto, Gubbio, Assisi, Bastia Umbra, Orvieto, Corciano, Narni, Marsciano, Todi, Umbertide, Gualdo Tadino, Castiglione del Lago.

² Fermo restando l'esame dei dati acquisiti autonomamente dalla Sezione, ai Comuni di Orvieto e Castiglione non è stato possibile estendere l'analisi di cui al par. 5, basata sui dati comunicati dai Comuni.

comma 7 del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, con l'obiettivo soprattutto di rappresentare fedelmente le reali prospettive di recupero dei crediti, confermano la necessità di una riflessione critica atta a favorire, ove necessario, il ripensamento delle prassi amministrative e, in definitiva, la razionalizzazione dei criteri di gestione dei tributi di competenza degli enti locali.

I motivi alla base dell'indagine risiedono, pertanto, oltre che nell'evidenziata centralità del tema ai fini del risanamento delle finanze locali, nella riscontrata difficoltà degli enti a gestire i propri tributi in un contesto strutturato di cognizioni, risorse e determinazioni atte a stimolare e consolidare negli amministratori una vera e propria cultura dell'accertamento, fondata sull'analisi e il controllo delle fattispecie tributarie.

Le iniziative legislative che, a partire dagli aspetti contabili, hanno inteso ripensare e razionalizzare la finanza locale, rischiano infatti di non centrare l'obiettivo qualora non siano supportate dall'affermazione di *best practice* amministrative in grado di declinare concretamente i precetti normativi.

In base a diverse ricognizioni mirate su un campione significativo di Comuni, la presente relazione propone un'ampia panoramica sulla gestione dell'IMU, caratterizzata da numerosi profili di criticità in un contesto ordinamentale ed amministrativo tuttora in evoluzione.³

L'analisi degli esiti dell'attività di accertamento e riscossione (svolta al paragrafo 5) è preceduta da una breve riflessione sulle implicazioni dell'autonomia finanziaria dei Comuni (par. 1), nonché da alcune puntualizzazioni e considerazioni sulla fruibilità delle rappresentazioni dei dati tributari che si ritengono utili per conoscere e riorientare l'azione di contrasto dell'evasione tributaria (par. 4). La relazione propone, altresì, una sintesi delle norme disciplinanti gli elementi sostanziali (par.

³ Si pensi ai numerosi principi e criteri di riforma dei tributi locali delineati dalla legge-delega n. 23 del 2014, che tuttavia non sono stati recepiti nei decreti delegati.

2.1) e di attuazione (par. 2.2) del tributo, nonché una ricognizione dei principi che ne guidano la regolazione contabile (par. 2.4).

1. LA CENTRALITA' DEI TRIBUTI LOCALI NELLA SALVAGUARDIA DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO

La riforma del titolo V della Costituzione e le ampie aperture all'autonomia tributaria hanno inciso profondamente sulla finanza degli enti locali.

Il progetto di progressiva affermazione dell'autonomia finanziaria degli enti locali fa perno sulle entrate tributarie e, in particolare, sulla capacità di gestire autonomamente tributi che, come l'IMU, sono stati istituiti per compensare la contrazione dei trasferimenti erariali.

La legge delega sul federalismo fiscale del 5 maggio 2009, n. 42, nel confermare la volontà di abbandonare progressivamente il sistema di erogazione dei trasferimenti basato sulle risorse storiche, ha introdotto, contestualmente, un meccanismo di ripartizione delle risorse imperniato sui parametri dei fabbisogni *standard* e della capacità fiscale.⁴

Negli intendimenti del legislatore, l'autonomia impositiva dovrebbe altresì contribuire alla responsabilizzazione degli amministratori nella gestione della spesa: l'impegno ad erogare i servizi essenziali per la collettività non può andare disgiunto dalla contestuale assunzione di responsabilità nel reperire autonomamente le risorse necessarie in ragione delle possibilità dei singoli cittadini.

⁴ Il nuovo metodo di ripartizione delle risorse prevede che una quota del FSC (Fondo di Solidarietà Comunale), alla cui formazione i comuni dovranno concorrere con una quota del proprio gettito IMU stimato ad aliquota *standard*, venga accantonata per essere redistribuita sulla base (non più di quanto tradizionalmente assegnato mediante un meccanismo a carattere compensativo ma) della differenza tra fabbisogni *standard* e capacità fiscale dei singoli enti. Di fatto, per effetto di plurimi interventi, la funzione perequativa del FSC è stata in qualche misura compromessa. Nel 2018 il 55 per cento delle risorse destinate ai Comuni delle Regioni a statuto ordinario dovrebbe essere ripartito in base ai nuovi criteri.

Un articolato sistema di perequazione a beneficio delle entità economicamente svantaggiate, infine, dovrebbe caratterizzare il progetto di riforma in senso conforme ai principi costituzionali di uguaglianza e di solidarietà sociale.

La più efficace forma di declinazione del progetto di federalismo fiscale e di progressiva responsabilizzazione degli enti, si rinviene nell'esercizio della potestà regolamentare in materia di tributi e, soprattutto, nell'attività di recupero dell'evasione svolta dagli enti.

Più che da risorse derivate, le prospettive di attuare politiche locali a sostegno degli interessi collettivi sono direttamente dipendenti dalle risorse autonomamente reperibili. Ne è conferma la modificazione strutturale delle entrate comunali, nel cui ambito le entrate tributarie hanno assunto una preminente importanza. Come può desumersi dalla *Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali – Esercizio 2015* della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti⁵, le risorse proprie dei Comuni (Titoli I e III) e quelle tributarie in particolare (Titolo I) hanno inciso sull'ammontare complessivo delle entrate correnti (pari a 43,1 miliardi di euro) in ragione rispettivamente del 85,25 per cento e del 64,43 per cento.

Può ritenersi pertanto che l'autonomia finanziaria dei Comuni abbia ormai raggiunto “*livelli tali da neutralizzare la significativa contrazione dei trasferimenti correnti*”.

Ciò non significa tuttavia che i Comuni abbiano definitivamente conseguito la stabilità finanziaria necessaria per sostenere la propria capacità di spesa. Al contrario, sono state riscontrate diffuse difficoltà nell'assicurare l'equilibrio finanziario dei bilanci a motivo della scarsa capacità di introitare le risorse finanziarie proprie, siano esse già accertate o da accertare.

La più rilevante criticità che sembra caratterizzare stabilmente le rendicontazioni periodiche degli enti, a volte fino a comprometterne l'equilibrio, attiene alla scarsa capacità di riscuotere le imposte accertate nell'ambito dell'attività di contrasto

⁵ Cfr. deliberazione n. 4/SEZAUT/2017/FRG

dell'evasione, per come desumibile dai cospicui residui attivi (risorse che si spera di riscuotere negli anni successivi⁶) anche risalenti nel tempo e dal loro parziale accantonamento al FCDE (in parte proporzionale alle mancate riscossioni), che rivelano direttamente la scarsa capacità nel portare ad esecuzione gli accertamenti effettuati.

Nel “*Rapporto [del Governo] sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva - 2017*”,⁷ il *tax gap* dell'IMU è stimato per un ammontare di circa 5,2 miliardi di euro, pari al 26,9 per cento del gettito IMU teorico (19,3 miliardi di euro). La differenza tra la base imponibile IMU teorica (che dovrebbe affluire a legislazione vigente) e quella effettiva (gettito IMU effettivamente riscosso) è di circa 680 miliardi.

Per i Comuni della Regione Umbria, l'indicatore del *tax gap* dell'IMU si attesta al 26,4 per cento dell'imposta teorica.

In presenza peraltro di consistenti sacche di evasione, le entrate tributarie in gran parte realizzate grazie ai versamenti spontanei dei contribuenti, ancorché cospicue, non contribuiscono a caratterizzare il sistema dei tributi locali in senso conforme ai principi costituzionali di uguaglianza, solidarietà e capacità contributiva.

Per altro aspetto, la strada che passa attraverso più efficaci azioni di contrasto dell'evasione si presenta come soluzione d'obbligo ai fini del reperimento di nuove entrate, ove si consideri che eventuali inasprimenti della fiscalità immobiliare, mediante aumento delle aliquote legali, finirebbero per gravare in prevalenza sui cittadini più ligi al dovere contributivo⁸.

⁶ Prima della riforma attuata con il D. Lgs. 118, nei residui attivi confluivano crediti riportati al futuro che hanno consentito ai Comuni di chiudere i bilanci e finanziare le spese con entrata di dubbia esigibilità.

⁷ Si tratta del “*Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva - 2017*”, redatto sulla base della “*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*” di cui all'articolo 10-bis1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ed allegato dal Governo alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (DEF)

⁸ Di scarsa significatività continuano ad essere le risorse attribuite ai Comuni per effetto della compartecipazione nella attività di contrasto all'evasione fiscale e contributiva esercitata dall'Agenzia delle entrate, cui pure il disegno federalista annetteva una certa rilevanza nel sistema della finanza locale. Lo scarso coinvolgimento dei Comuni della Regione Umbria può desumersi dalla particolare esiguità delle risorse assegnate agli stessi nel 2015,

2. DISCIPLINA NORMATIVA DELL'IMU

La disciplina dei tributi locali è dettata dalla legge statale, eventualmente integrata o modificata dagli enti locali, nei limiti della potestà normativa ai medesimi riconosciuta.

A decorrere dal 2014, con legge del 27 dicembre 2013, n. 147, l'IMU è confluita nella IUC - Imposta Unica Comunale, unitamente alla TASI e alla TARI⁹. Peraltro *“L'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU”* (art. 1, comma 703, della legge n. 147/2013).

Di seguito si propone una breve panoramica delle più rilevanti disposizioni (sostanziali e procedurali) disciplinanti l'IMU, con riferimento particolare a quelle che individuano specifiche competenze dei Comuni.

2.1 Norme sostanziali

L'IMU (Imposta Municipale Propria), istituita con il D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha sostituito l'ICI (Imposta Comunale sugli immobili) a decorrere dal 2012.

La disciplina normativa del tributo è altresì rinvenibile nel D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nonché dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che aveva istituito l'ICI.

complessivamente pari a 18.621,65 euro su un totale di 17.063.359,66 euro distribuiti dall'Agenzia delle entrate (cfr. *Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali*, cit.)

⁹Art. 1, comma 639, della L. 147, del 27.12.2013: *“È istituita l'imposta unica comunale (IUC). Essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si compone dell'imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, escluse le unità immobiliari destinate ad abitazione principale dal possessore nonché dall'utilizzatore e dal suo nucleo familiare, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.”*

A. *Il presupposto*

Il presupposto dell'IMU è il possesso, a titolo di proprietà o altro diritto reale, di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli (art. 8, comma 2, del D.lgs. n. 23/2011 e art. 13, comma 2, del D.L. n. 201/2011).

L'IMU sulla "prima casa",¹⁰ ad eccezione delle abitazioni in classe A/1, A/8 e A/9, è stata abolita dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dall'anno 2014.

In presenza di determinate condizioni, sono equiparate, tra l'altro, all'abitazione principale, le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie; gli alloggi sociali; la casa coniugale assegnata al coniuge¹¹.

Ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D.lgs. n. 23/2011, sono **soggetti passivi** *"il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi."*

B. *Base imponibile*

La base imponibile (art. 13, comma 3, del D.L. n. 201/2011) è costituita dal valore dell'immobile, determinato nei modi di seguito indicati (art. 5, del D.lgs n. 504, del 30.12.1992):

¹⁰ Vale a dire l'unità immobiliare in cui il soggetto d'imposta passivo e il suo nucleo familiare risiedono anagraficamente e dimorano abitualmente.

¹¹ Art. 13, comma 2, del D.L. 06/12/2011, n. 201 *"L'imposta municipale propria non si applica, altresì:*

a) alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, ivi incluse le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al richiesto requisito della residenza anagrafica;
b) ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008;
c) alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;
d) a un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 28, comma 1, del decreto legislativo 19 maggio 2000, n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica."

- a) per i **fabbricati iscritti in catasto**, il valore è determinato applicando all'ammontare della rendita catastale (vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione), rivalutata del 5 per cento, i moltiplicatori previsti dalla legge per le diverse categorie catastali (art. 13, comma 4, del D.L. n. 201/2011);
- b) per i **terreni agricoli**, anche non coltivati, il valore è costituito dal reddito dominicale rivalutato del 25 per cento, poi, moltiplicato per 135 (art. 13, comma 5, del D.L. n. 201/2011);
- c) per le **aree fabbricabili** la base imponibile è costituita dal valore venale in comune commercio, al 1° gennaio dell'anno di imposizione (art. 5, comma 5, del D.lgs n. 504/1992).

La base imponibile è ridotta al 50 per cento per i fabbricati di interesse storico o artistico; per quelli dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni e, a partire dal 2016, per le unità concesse in comodato ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale (art. 13, comma 3, del D.L. n. 201/2011)¹².

C. *Aliquota*

L'aliquota ordinaria, stabilita in ragione dello 0,76 per cento (art. 13, comma 6, del D.L. n. 201/2011), può essere aumentata o diminuita dai comuni sino a 0,3 punti percentuali.¹³

¹² Ciò "a condizione che il contratto sia registrato e che il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato", come previsto dalla lettera 0a) del comma 3, dell'art. 13, del D.L. n. 201/2011, introdotta dall'art. 1, comma 10, lett. b), L. 28 dicembre 2015, n. 208, a decorrere dal 1° gennaio 2016. L'esenzione non si applica per le unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

¹³ L'aliquota può, pertanto, oscillare da un minimo di 0,46 per cento ad un massimo di 1,06 per cento. Per alcune fattispecie (immobili non produttivi di reddito fondiario, immobili posseduti dai soggetti passivi dell'Imposta sul reddito delle società e immobili locati) l'aliquota può essere diminuita fino allo 0,4 per cento (art. 13, comma 9, del D.L. n. 201/2011).

Per le abitazioni principali “di lusso” (categorie catastali A/1, A/8 e A/9) l’aliquota stabilita dalla legge è pari allo 0,4 per cento.¹⁴

Per gli anni 2016 e 2017, l’art. 1, comma 26, della L. n. 208/2015, come modificata dalla legge n. 232/2016, ha previsto il blocco degli aumenti dei tributi locali, ad eccezione degli enti locali che deliberano il pre-dissesto (art. 243-bis TUEL) o il dissesto (art. 246 TUEL).¹⁵

Il blocco è stato prorogato al 2018 dall’art. 1, comma 37, della legge 27 dicembre 2017, n. 205.¹⁶

D. *Esenzioni*

A decorrere dal 2014, L’IMU non è dovuta per i fabbricati costruiti e destinati dall’impresa costruttrice alla vendita (c.d. **beni merce**), fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati (art. 13, comma 9-bis, del D.L. n. 201/2011), nonché per i **fabbricati rurali ad uso strumentale** (art. 9, comma 8, del D.lgs. n. 23/2011; art. 1, comma 708, della L. n. 147/2013).

Sono esenti gli immobili posseduti dallo Stato e da altri enti pubblici destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, nonché altri immobili già esenti ai fini dell’ICI (art. 9, comma 8, primo e secondo periodo, del D. Lgs. n. 23, del 2011, oltre quelli relativi all’ICI ex art. 7, comma 1, lett. b), c), d), e), f), h) ed i) del D.lgs. n. 504/1992).

¹⁴ Considerato che i comuni possono aumentarla o diminuirli sino a 0,2 punti percentuali, l’aliquota può oscillare da un minimo di 0,2 per cento ad un massimo di 0,6 per cento (art. 13, comma 7, del D.L. n. 201/2011); dette abitazioni principali beneficiano della detrazione di 200,00 euro, che i Comuni possono elevare fino a concorrenza dell’imposta dovuta (art. 13, comma 10, del D.L. n. 201/2011).

¹⁵ Art. 1, comma 26, della L. 28/12/2015, n. 208: “*Al fine di contenere il livello complessivo della pressione tributaria, in coerenza con gli equilibri generali di finanza pubblica, per gli anni 2016 e 2017 è sospesa l’efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni degli enti locali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuiti alle regioni e agli enti locali con legge dello Stato rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l’anno 2015*”.

¹⁶ Il comma 37 aggiunge che «*per l’anno 2018 la sospensione non si applica ai comuni istituiti a seguito di fusione ai sensi degli articoli 15 e 16 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, al fine di consentire, a parità di gettito, l’armonizzazione delle diverse aliquote*».

Con specifico riguardo ai terreni agricoli di cui alla predetta lettera h), a decorrere dall'anno 2016 (art. 1, comma 13, della legge n. 208, del 28.12.2015), l'esenzione è stata estesa a quelli:

- “a) posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;*
- b) ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A annesso alla legge 28 dicembre 2001, n. 448;*
- c) a immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile”.*

E. Fondo di Solidarietà Comunale (F.S.C.)

Ai sensi dell'art. 1, comma 380, della legge del 24/12/2012 n. 228 *“è riservato allo Stato il gettito dell'IMU, derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato ad aliquota standard dello 0,76 per cento, prevista dal comma 6, primo periodo, del citato articolo 13 [...]”.*

Il menzionato comma 380 ha altresì istituito *“nello stato di previsione del Ministero dell'interno, il Fondo di solidarietà comunale che è alimentato con una quota dell'imposta municipale propria, di spettanza dei comuni, di cui al citato articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, definita con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.... d) con il medesimo D.P.C.M. ... sono stabiliti i criteri di formazione e di riparto del Fondo di solidarietà comunale, tenendo anche conto [tra l'altro] per i singoli comuni ... della definizione dei costi e dei fabbisogni standard e della dimensione demografica e territoriale”.*

Le somme confluite nel fondo di solidarietà sono ripartite tra i Comuni dal Ministero dell'economia e delle finanze, conformemente a quanto previsto dall'art. 1, comma 729-bis, della legge del 27.12.2013 n. 147 (comma inserito dall'art. 7,

comma 1, del D.L. 6 marzo 2014, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 2 maggio 2014, n. 68).¹⁷

A. *Prescrizione e Decadenza*

L'articolo 1, comma 161, della legge n. 296/2006 dispone che *“gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio 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”*.

Ai sensi del successivo comma 163 *“nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo”*.¹⁸

Per quanto riguarda la prescrizione dei tributi locali, la Suprema Corte ha stabilito che *“il credito risultante da cartella di pagamento non opposta ... si prescrive non già*

¹⁷ La lettera a) del comma 380-ter, dell'art. 1, della L. n. 228/2012: *“per le medesime finalità di cui al comma 380, a decorrere dall'anno 2014:*

“la dotazione del Fondo di solidarietà comunale è pari a 6.647.114.923,12 euro per l'anno 2014 e a 6.547.114.923,12 euro per gli anni 2015 e successivi, comprensivi di 943 milioni di euro quale quota del gettito di cui alla lettera f) del comma 380. A decorrere dall'anno 2016 la dotazione del Fondo di solidarietà comunale di cui al primo periodo è incrementata di 3.767,45 milioni di euro. La dotazione del Fondo di cui al primo periodo è assicurata attraverso una quota dell'imposta municipale propria, di spettanza dei comuni, di cui al citato articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, pari a 4.717,9 milioni di euro per ciascuno degli anni 2014 e 2015 e a 2.768,8 milioni di euro per ciascuno degli anni 2016 e seguenti. Corrispondentemente, nei predetti esercizi è versata all'entrata del bilancio statale una quota di pari importo dell'imposta municipale propria, di spettanza dei comuni. A seguito della riduzione della quota di imposta municipale propria di spettanza comunale da versare al bilancio dello Stato per alimentare il Fondo di solidarietà comunale, a decorrere dall'anno 2016, la dotazione del predetto Fondo è corrispondentemente ridotta in misura pari a 1.949,1 milioni di euro annui. Con la legge di assestamento o con appositi decreti di variazione del Ministro dell'economia e delle finanze, sono adottate le variazioni compensative in aumento o in diminuzione della dotazione del Fondo di solidarietà comunale per tenere conto dell'effettivo gettito dell'imposta municipale propria derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D. Al fine di incentivare il processo di riordino e semplificazione degli enti territoriali, una quota del Fondo di solidarietà comunale, non inferiore a 30 milioni di euro a decorrere dall'anno 2014, è destinata ad incrementare il contributo spettante alle unioni di comuni ai sensi dell'articolo 53, comma 10, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni, e una quota non inferiore a 30 milioni di euro è destinata, ai sensi dell'articolo 20 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, e successive modificazioni, ai comuni istituiti a seguito di fusione”.

¹⁸ L'iscrizione a ruolo oltre il termine di decadenza, denota la sussistenza dell'elemento soggettivo della colpa grave in capo al responsabile del servizio finanziario, concretizzando così un'ipotesi di responsabilità per danno da minore entrata (sentenza n. 192/2011, I^a Sez. Giur. Centr. App. Corte dei conti). Analoga responsabilità è configurabile in capo all'Agente della riscossione che abbia tardivamente notificato la cartella di pagamento, relativa a ruolo consegnato nei termini dal Comune.

nell'ordinario termine decennale di cui all'art. 2946 c.c., ma nel termine quinquennale proprio del tributo” (Cfr Cass. civ. Sez. V, Sent. n. 28576, del 29 novembre 2017)¹⁹.

L'art. 3, comma 3, della L. n. 212, del 27.07.2000 (Statuto dei diritti del contribuente) prevede che *“i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati”*. Ciò nonostante, con legge ordinaria sono previste alcune deroghe, quale ad esempio quella per eventi eccezionali *ex art. 12 del D. Lgs. 24/09/2015, n. 159*²⁰.

2.2 Norme strumentali o procedimentali

Ai fini dell'IMU *“per l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso si applicano gli articoli 10, comma 6, 11, commi 3, 4 e 5, 12, 14 e 15 del citato decreto legislativo n. 504 del 1992 e l'articolo 1, commi da 161 a 170, della citata legge n. 296, del 2006”* (art. 9, comma 7, del D.lgs n. 23/2011).

A. La dichiarazione

In base all'art. 13, comma 12-ter, del D.L. n. 201/2011 *“i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio” o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta*”.

La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verificano modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegue un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

¹⁹ Cfr. Cass. Sezioni Unite, Sent. n. 23397/2016).

²⁰ Art. 12 D.lgs. n. 159/2015: *“I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione”*.

B. *Il versamento*

L'IMU è versata in unica soluzione entro il 16 giugno, oppure in due rate, entro il 16 giugno e il 16 dicembre (art. 9, comma 3, del D.lgs. n. 23/2011).

L'art. 13, comma 12, del D.L. n. 201/2011, dispone che *“il versamento dell'imposta, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, è effettuato secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate nonché, a decorrere dal 1° dicembre 2012, tramite apposito bollettino postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili”*.

Con provvedimento prot. n. 53909, del 12.04.2012 il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha disposto che i versamenti dell'imposta municipale propria, nonché dei relativi interessi e sanzioni sono eseguiti esclusivamente con le modalità di cui al capo III, del decreto legislativo n. 241, del 9 luglio 1997, utilizzando il modello F24 (art. 1, comma 1.1).

I versamenti eseguiti tramite F24 vengono retrocessi ai Comuni, al netto della quota parte di contribuzione al Fondo di Solidarietà Comunale (F.S.C.).

C. *Il procedimento di accertamento*

In tema di istruttoria dei controlli IMU il comma 693, art. 1, della legge n. 147/2013, prevede che *“ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni”*.

A livello generale il potere di richiedere chiarimenti è disciplinato dallo Statuto dei contribuenti (art. 6 della L. n. 212/2000).

L'art. 52, del d.lgs. n. 446/1997, comma 5, stabilisce che: *“i regolamenti, per quanto attiene all'accertamento e alla riscossione dei tributi e delle altre entrate, sono informati ai seguenti criteri:*

a) l'accertamento dei tributi può essere effettuato dall'ente locale anche nelle forme associate previste negli articoli 24, 25, 26 e 28 della legge 8 giugno 1990, n. 142;

b) qualora sia deliberato di affidare a terzi, anche disgiuntamente, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le entrate, le relative attività sono affidate, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali ...;

c) l'affidamento di cui alla precedente lettera b) non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente;

d) il visto di esecutività sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, in ogni caso, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione”.

D. L'avviso di accertamento

L'attività di accertamento, disciplinata dalla legge n. 296/2006 (commi 161- 171 della Legge Finanziaria 2007), come richiamata dall'art. 9, comma 7, del D.lgs n. 23/2011, è finalizzata *“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”.*

In merito al contenuto dell'avviso di accertamento, il successivo comma 162 dispone che *“gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati;*

L'obbligo motivazionale dell'accertamento deve intendersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato messo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, pertanto, di contestare efficacemente *l'an* ed il *quantum* dell'imposta medesima (Cass. 27 aprile 2016, n. 27).

E. *Le sanzioni*

Le violazioni punibili relativamente all'ICI/IMU sono trattate all'art. 14, del D.lgs. n. 504/1992:

“1. Per l'omessa presentazione della dichiarazione o denuncia si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento del tributo dovuto, con un minimo di lire centomila.

2. Se la dichiarazione o la denuncia sono infedeli si applica la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento della maggiore imposta dovuta.

3. Se l'omissione o l'errore attengono ad elementi non incidenti sull'ammontare dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa da lire centomila a lire cinquecentomila.”

Ai sensi dell'art. 1, comma 695, della legge n. 147/2013, *“in caso di omesso o insufficiente versamento della IUC risultante dalla dichiarazione, si applica l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471”*, che prevede la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta non versata²¹

²¹ Art. 13 del D.lgs n. 471/1997: *“Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 [n.d.r. ravvedimento], per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.*

2. La sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della

In virtù del richiamo contenuto nell'art. 1, comma 161, della legge n. 296/2006²², le sanzioni in tema di IMU sono disciplinate dal D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, come modificato, da ultimo dal D.L. 22.10.2016, n. 193.

Per la determinazione in concreto della sanzione, si ha riguardo alla gravità della violazione, desunta anche dalla condotta dell'agente, dall'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché dalla sua personalità, dai precedenti fiscali e dalle condizioni economiche e sociali (art. 7, comma 1, del D. Lgs n. 472/1997)²³.

In tema di tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente, l'art. 10, della L. n. 212, del 27.07.2000, prevede che *“non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale*

Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

6. Fuori dall'ipotesi di cui all'articolo 11, comma 7-bis, sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica la sanzione di cui al comma 1 quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto è presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale.

7. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.

²² Il comma 161, dell'art. 1, della L. n. 296/2006 prevede che *“... gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati [al contribuente da parte degli enti locali], 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 modificazioni”*.

²³ La sanzione è aumentata in caso di recidiva (art. 7, comma 2, del D. lgs n. 472/1997 *...fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole*) o ridotta fino alla metà del minimo, qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione (art. 7, comma 4, del D. lgs n. 472/1997).

senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria”.

F. *Gli istituti deflativi del contenzioso*

Tra gli istituti deflativi del contenzioso si è soliti ricondurre alcune fattispecie di collaborazione tra fisco e contribuente, finalizzate a prevenire o far cessare il contenzioso.

I relativi effetti si riflettono a favore sia delle casse pubbliche (in quanto la riscossione è più rapida) sia del contribuente (per l'alleggerimento delle sanzioni).

Partecipano di queste caratteristiche: l'autotutela, il ravvedimento operoso, l'acquiescenza, l'accertamento con adesione, il reclamo-mediazione e la conciliazione giudiziale.

F1. In materia tributaria, il potere dell'Amministrazione di provvedere, in via di **autotutela**, all'annullamento o alla revoca degli atti illegittimi o infondati è normato dall'art. 2-*quater*, del D. L. n. 564, del 30.09.1994 (Disposizioni urgenti in materia fiscale), nonché dal relativo regolamento di attuazione approvato con Decreto del Ministero delle finanze 11 febbraio 1997, n. 37.

F2. L'istituto del c.d. **ravvedimento operoso**, recentemente riformato con il D.Lgs. n. 158 del 2015, disciplina la regolarizzazione dell'omesso versamento, con il beneficio di una riduzione della sanzione, variabile in relazione del ritardo con cui si provvede al versamento dell'imposta dovuta^{24 25}.

²⁴ Come anticipato, l'art. 1, comma 695, della legge n. 147/2013 stabilisce che in caso di omesso o insufficiente versamento dell'IMU risultante dalla dichiarazione, si applica la sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'importo non versato, di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997.

²⁵ La sanzione è ridotta alla metà per versamenti effettuati entro 90 giorni dalla scadenza; se l'imposta dovuta è versata entro 14 giorni dalla scadenza, si applica la sanzione dello 0,1% giornaliero del valore dell'imposta (c.d. ravvedimento sprint);

Il ravvedimento non è più consentito qualora si è avuta notifica dell'avviso di accertamento della violazione.

F3. L'**acquiescenza** all'accertamento è prevista dall'art. 1, comma 699, della legge n. 147/2013, secondo cui, *“le sanzioni di cui ai commi 696, 697 e 698 sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi”*.

L'istituto non è applicabile alla fattispecie di omesso o insufficiente versamento, trattata al comma 695 della legge n. 147/2013.

F4. L'**accertamento con adesione**, normato dal D.lgs. n. 218 del 1997 con riguardo ai tributi erariali, a livello di tributi locali è menzionato all'art. 9, comma 5, del D.lgs. n. 23/2011. Quest'ultima disposizione prevede che *“con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, i comuni possono introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal citato decreto legislativo n. 218 del 1997.”*

Per effetto dell'adesione, le sanzioni dovute si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge.

L'adesione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto di definizione²⁶.

per versamenti eseguiti dal 15° al 30° giorno della scadenza, è prevista una sanzione fissa pari al 1,5% dell'importo da versare (c.d. ravvedimento breve);

per versamenti eseguiti dopo il 30° giorno di ritardo fino al 90° giorno, si applica la sanzione fissa del 1,67% dell'importo dovuto (ravvedimento medio);

dopo il 90° giorno di ritardo, ma comunque entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, la sanzione è del 3,75 per cento (ravvedimento lungo). Nei casi in cui non è richiesta una nuova dichiarazione, la data di riferimento è quella della scadenza del versamento.

²⁶ Si richiama, al riguardo, il disposto dell'art. 3 del D.lgs del 24 settembre 2015, n. 159, volto a preservare gli effetti dell'accertamento con adesione in presenza di lievi inadempimenti (insufficiente versamento delle somme dovute per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a 10 mila euro; tardivo versamento non superiore sette giorni).

F5. L'art. 17-bis del D. lgs n. 546/1992, rubricato "Il reclamo e la mediazione" prevede che "Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa."

"Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo."

All'esame del reclamo e della eventuale proposta di mediazione, le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli debbono provvedere mediante "appropriate strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili."

Per gli altri enti impositori, ivi compresi i Comuni, detta disposizione si applica "compatibilmente con la propria struttura organizzativa".

Qualora, in esito al procedimento di reclamo-mediazione, le parti (ente creditore e contribuente) si accordino sulla definizione della potenziale controversia, le sanzioni correlate alla maggiore imposta dovuta in base all'accordo si applicano nella misura del 35 per cento del minimo previsto dalla legge.

F6. In alternativa alla pronuncia del giudice tributario, le parti possono convergere su una soluzione definitiva della controversia tramite **conciliazione giudiziale**. In tal caso, il contribuente beneficia della riduzione della sanzione pari al 40 o al 50 per cento dell'importo accertato, qualora la conciliazione intervenga prima della decisione rispettivamente di primo o di secondo grado (art. 48-ter, comma 1 del D.lgs. 31/12/1992, n. 546).

G. *Il contenzioso.*

In virtù del richiamo di cui al citato art. 1 della legge 147/2013, il contenzioso relativo all'ICI/IMU è disciplinato dal D. lgs n. 546, del 31.12.1992 (*Disposizioni sul processo tributario*).

L'art. 2, comma 1, del decreto n. 546/1992, dispone che *“appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali [...]”*.

Con specifico riguardo all'accertamento ICI e alla legittimazione processuale del comune, la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con sentenza 24 novembre 2004, n. 22197, ha stabilito che *“la rappresentanza processuale del Comune appartiene al sindaco quale titolare del potere di rappresentanza generale dell'ente. Tuttavia, il potere di rappresentare l'amministrazione locale in giudizio può essere delegato al dirigente responsabile del servizio al quale attiene la controversia. La mancata allegazione di atti normativi richiamati dal provvedimento non è causa di illegittimità dell'avviso di accertamento ICI in quanto detti atti non rientrano nella nozione di documento di cui all'art. 7 legge n. 212 del 2000. Inoltre, la richiesta di disapplicazione delle sanzioni per incertezza sulla portata della norma tributaria²⁷ non può essere accolta se non sono esplicitate le ragioni relative alla pretesa incertezza sull'interpretazione della norma.”*

H. *Riscossione in pendenza di giudizio.*

Premesso che gli atti impositivi, al pari di ogni altro provvedimento amministrativo, sono immediatamente esecutivi, si osserva che, in materia di tributi locali, diversamente da quanto previsto per i tributi erariali, non è contemplata la riscossione frazionata in pendenza di giudizio. Ne consegue che, in presenza di ricorso avanti la Commissione tributaria provinciale, i Comuni possono chiedere in pagamento, per l'intero importo, il tributo e gli interessi (non anche - come si dirà subito dopo - le sanzioni) risultanti dall'avviso di accertamento impugnato.²⁸

²⁷ Cfr. Art. 10 della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente).

²⁸ Al ricorrente è riconosciuta la facoltà di chiedere al giudice la sospensione della riscossione, a termini dell'art. 47 del D.Lgs 546/1992.

A seguito di pronuncia del giudice adito, tuttavia, trova applicazione, anche per i tributi locali, il disposto dell'art. 68 del D.lgs. n. 546/1992, secondo cui, il tributo e gli interessi sono dovuti:

- per i due terzi, dopo la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale che respinge il ricorso;
- per l'ammontare risultante dalla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- per il residuo ammontare determinato nella sentenza della Commissione Tributaria Regionale.

Il trattamento delle sanzioni, invece, trova esaustiva trattazione all'art.19, primo comma, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui «in caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario». Ciò comporta che alla riscossione delle sanzioni possa procedersi non prima della pronuncia della Commissione tributaria adita, negli stessi limiti previsti per il tributo e gli interessi. Considerato, infatti, che il citato art. 68 non fa riferimento alla riscossione provvisoria relativa al momento di proposizione del ricorso, si deve ritenere che, con riferimento alle sanzioni, la riscossione provvisoria, anche in tema di tributi locali, sia possibile solo dopo la sentenza di primo grado.

Infine, ai sensi, dell'art. 69 del D.lgs. 546/92, a decorrere dal 1° giugno 2016 ovvero dalla data di entrata in vigore del decreto di cui al comma 2 del citato art. 69 (decreto 6 febbraio 2017, n. 22), le sentenze di condanna al pagamento in favore del contribuente sono immediatamente esecutive; tuttavia, il pagamento delle somme di importo superiore a 10.000,00 euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia.

In caso di mancata esecuzione della sentenza, il contribuente può chiedere l'ottemperanza ai sensi dell'art. 70 del D.L. 546/92, come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. ii) del D.Lgs. n. 156/2015.

I. *La riscossione*

La riscossione può essere volontaria (autoliquidazione o liquidazione d'ufficio²⁹) oppure coattiva (ruolo o ingiunzione fiscale).

Ai sensi dell'art. 36, comma 2, del D.L. n. 248, del 31/12/2007 *“la riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate degli enti locali continua a potere essere effettuata con:*

a) la procedura dell'ingiunzione di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, seguendo anche le disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, nel caso in cui la riscossione coattiva è svolta in proprio dall'ente locale o è affidata ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;

b) la procedura del ruolo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, se la riscossione coattiva è affidata agli agenti della riscossione di cui all'articolo 3 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248”.

Le funzioni di agente della riscossione, già spettanti alle società del gruppo Equitalia SpA, a decorrere dal 1° luglio 2017, sono esercitate dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione (D.L. n. 193, del 22.10.2016)³⁰.

²⁹ L'IMU liquidata d'ufficio è normalmente riscossa sulla base di liste di carico oppure di ruoli.

³⁰In particolare, l'art. 1 del suddetto decreto prevede che *“1. a decorrere dal 1° luglio 2017 le società del Gruppo Equitalia sono sciolte, a esclusione della società di cui alla lettera b) del comma 11, che svolge funzioni diverse dalla riscossione. Le stesse sono cancellate d'ufficio dal registro delle imprese ed estinte, senza che sia esperita alcuna procedura di liquidazione. Dalla data di entrata in vigore del presente decreto è fatto divieto alle società di cui al presente comma di effettuare assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia di contratto di lavoro subordinato.*

2. Dalla data di cui al comma 1, l'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale, di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, è attribuito all'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 62 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, ed è svolto dall'ente strumentale di cui al comma 3.

J. *La rateizzazione*

Per la dilazione del pagamento dei tributi comunali, in assenza di una specifica disciplina, i Comuni possono fare utile riferimento alla previsione del citato art. 9, comma 5, del D.lgs. n. 23/2011, secondo cui *“con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, i comuni possono [prevedere] che il pagamento delle somme dovute possa essere effettuato in forma rateale, senza maggiorazione di interessi”*.

Ai sensi dell'art. 1, comma 165, della L. n. 296/2006 *“la misura annua degli interessi [se riscossi dai Comuni] è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento”*.

Va da sé che la rateizzazione disposta autonomamente dai Comuni riguarda i carichi tributari nella fase antecedente l'eventuale iscrizione a ruolo, posto che in sede di riscossione coattiva la dilazione è concessa dall'agente della riscossione in conformità al disposto dell'art. 19 del D.P.R. n. 602 del 29.09.1973.

2.3 **Organizzazione e pianificazione dei controlli**

3. *Al fine di garantire la continuità e la funzionalità delle attività di riscossione, è istituito, a far data dal 1° luglio 2017, un ente pubblico economico, denominato «Agenzia delle entrate-Riscossione», ente strumentale dell'Agenzia delle entrate sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze. L'Agenzia delle entrate provvede a monitorare costantemente l'attività dell'Agenzia delle entrate-Riscossione, secondo principi di trasparenza e pubblicità. L'ente subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia di cui al comma 1 e assume la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I, capo II, e al titolo II, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'ente può anche svolgere le attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali delle amministrazioni locali, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, con esclusione delle società di riscossione, e, fermo restando quanto previsto dall'articolo 17, commi 3-bis e 3-ter, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, delle società da esse partecipate. L'ente ha autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione. Sono organi dell'ente il presidente, il comitato di gestione e il collegio dei revisori dei conti, il cui presidente è scelto tra i magistrati della Corte dei conti”*.

In tema di organizzazione dei servizi tributari, l'art. 52 del D.lgs n. 446 del 15.12.1997 rinvia alla potestà regolamentare generale, prevedendo che *“i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, [...]”*.

L'importanza per i Comuni di dotarsi di un efficiente sistema di controlli interni per la gestione, tra l'altro, delle entrate tributarie, è confermata indirettamente dall'articolo 148 del TUEL³¹, secondo cui *“Le sezioni regionali della Corte dei conti, con cadenza annuale, nell'ambito del controllo di legittimità e regolarità delle gestioni, verificano il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale. A tale fine, il sindaco, relativamente ai comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, o il presidente della provincia, avvalendosi del direttore generale, quando presente, o del segretario negli enti in cui non è prevista la figura del direttore generale[...], trasmette annualmente alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti un referto sul sistema dei controlli interni, adottato sulla base delle linee guida deliberate dalla sezione delle autonomie della Corte dei conti[...]*³².

2.4 La regolazione contabile

Le novità recate dal d.lgs. n. 118/2011 hanno confermato l'imputazione delle entrate tributarie al titolo I dello schema di bilancio. Così come prevedeva l'articolo 160 del

³¹L'art. 148 del TUEL (D.lgs. n. 267/2000) è stato modificato dall'art. 3, comma 1, lett. e), D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213 e, da ultimo, sostituito dall'art. 33, comma 1, D.L. 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 agosto 2014, n. 116.

³²Ai sensi dei successivi commi 2-3-4 *“Il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato può attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, oltre che negli altri casi previsti dalla legge, qualora un ente evidenzi, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:*

- a) ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
- b) disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
- c) anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi;
- d) aumento non giustificato di spesa degli organi politici istituzionali.

Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti possono attivare le procedure di cui al comma 2.

In caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di cui al secondo periodo del comma 1 del presente articolo, fermo restando quanto previsto dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, e dai commi 5 e 5-bis dell'articolo 248 del presente testo unico, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano agli amministratori responsabili la condanna ad una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione”.

TUEL, anche nel nuovo sistema di codifica del bilancio di cui all'allegato 13/2 del citato d.lgs., in vigore dall'esercizio 2015, le entrate tributarie continuano a collocarsi al Titolo I, tipologia 101 – imposte, tasse e proventi assimilati. La relativa categoria 1010108 ospita l'“imposta comunale sugli immobili (ICI)”, sostituita dall'IMU a decorrere dal 2012.

2.4.1 Accertamento per autoliquidazione

Ai fini dell'accertamento delle imposte versate dai contribuenti in regime di autoliquidazione, vecchi e nuovi principi contabili si pongono, di fatto, in linea di continuità³³.

Detti principi contabili, in vigore prima e dopo la riforma attuata dal D.lgs. n. 118 del 2011, sostanzialmente concordano, sia pure con qualche differenza, anche nell'individuare l'esercizio cui imputare l'entrata tributaria: il rilievo che la competenza potenziata dei nuovi principi contabili pone in capo al momento della esigibilità del credito, piuttosto che all'esercizio della sua formazione, non innova infatti l'imputazione contabile dei tributi acquisiti per versamento spontaneo, che avviene comunque nell'esercizio in cui detti tributi sono acquisiti alle casse dell'Ente.

Prima della riforma

Occorre tuttavia aggiungere che, prima della riforma attuata con il *d.lgs. 118/2011* in vigore dal 2015, il quadro normativo di riferimento evidenziava qualche tratto di indeterminatezza che può aver indotto i Comuni a comportamenti non uniformi. Si consideri che il principio della competenza finanziaria (enunciato al punto 19 del principio contabile n. 2 del 2004 “...secondo il quale un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito...”) era declinato, ai fini

³³ L'articolo 179, comma 1 del TUEL, riferendosi a tutte le entrate dell'Ente e dunque anche a quelle tributarie, continua a prevedere che “l'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza. [...]” I punti 3.1 e 3.2 dell'allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 confermano i termini della richiamata disposizione.

dell'accertamento da autoliquidazione, al successivo punto 20. Quest'ultimo prevedeva che *“un'entrata tributaria è accertabile soltanto dopo che sia stato formato il ruolo, o acquisita la denuncia, o ricevuto il versamento effettuato in autoliquidazione, o comunicato il gettito, o divenuto definitivo l'atto di accertamento o di liquidazione. [...]”*

Da quanto sopra dovrebbe dedursi che l'accertamento delle entrate tributarie versate in autoliquidazione comportava l'imputazione contabile all'esercizio nel quale il tributo veniva introitato ovvero in quello in cui il Comune aveva conoscenza ufficiale del gettito spettante. Non è escluso tuttavia che alcuni enti abbiano colto nel punto 20 la possibilità di applicare il diverso criterio dell'*“acquisizione della denuncia”*, vale a dire la possibilità di accertare l'entrata in autoliquidazione in base alle risultanze delle dichiarazioni acquisite nella banca dati comunale dei tributi, ossia su base sostanzialmente estimativa anziché per cassa.

Dopo la riforma

Più netto e preciso è il disposto dell'allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011, punto 3.7.5, secondo cui le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione *“sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto”*³⁴.

2.4.2 L'accertamento dell'evasione

Alla luce delle disposizioni recate dalla riforma in vigore dal 2015, anche la disciplina dell'accertamento dei tributi, nell'ambito dell'azione di contrasto dell'evasione, risulta più chiara rispetto al passato.

Prima della riforma

Prima della riforma attuata con il d.lgs. n. 118/2011, il trattamento dell'ICI/IMU accertata in sede di contrasto dell'evasione era fondato sul principio della

³⁴ A seguito delle modifiche al punto 3.7.5 apportate dal D.M. 1° dicembre 2015, è venuta meno per i Comuni la possibilità di accertare le entrate in autoliquidazione secondo un *“importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze”*.

competenza finanziaria desumibile dall'articolo 179 del TUEL oltre che dal punto 77 del testo approvato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali il 12 marzo 2008³⁵. Qualche indicazione di maggior dettaglio poteva desumersi dal punto 15 del principio contabile n. 2 del 2004, nella parte che tratta dell'accertamento di crediti esigibili non prima di averne fatto formale richiesta al debitore³⁶. Invero, più che enunciare un puntuale criterio di imputazione, il richiamato punto 15 sembra individuare nell'atto di accertamento, debitamente notificato al contribuente, l'elemento fondativo dell'accertamento. La indeterminatezza del pregresso quadro normativo di riferimento traspare anche dalle disposizioni transitorie di cui ai punti 3.7.1 e 3.7.6 dell'allegato 4/2 che, con riferimento agli avvisi emessi in precedenza, ne subordinano l'accertamento rispettivamente alla definitività dell'avviso e alla riscossione delle imposte contestate nei medesimi.

Dopo la riforma

La riforma del D.lgs. 118, attuata mediante interventi più chiari ed esaustivi, necessita tuttavia di alcune puntualizzazioni.

Le regole che guidano l'accertamento contabile delle entrate derivanti dal recupero dell'evasione tributaria variano in funzione della tipologia di tributo, oltre che dello specifico procedimento di recupero seguito dal Comune.

A. Per le entrate riscalte tramite ruolo o lista di carico,³⁷ come ad esempio la TARI, l'accertamento e l'imputazione avvengono nell'esercizio in cui il ruolo o la lista di carico sono emessi; ciò a condizione che la scadenza del pagamento sia fissata entro

³⁵ Il punto 77 prevedeva che “*la competenza finanziaria è il criterio con il quale le entrate e le spese si imputano al periodo amministrativo in cui sorge il diritto di riscuotere (accertamento) e l'obbligo di pagare (impegno), salvo le eccezioni espressamente previste per legge.*”

³⁶ Si afferma al predetto punto 15, con disposizione estensibile ai crediti tributari non assolti spontaneamente dal contribuente, che “*non è corretto e non rispetta il principio della veridicità, l'accertamento di somme ove non si siano perfezionate le condizioni per portare i crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione.*”

³⁷ Negli ultimi anni i Comuni utilizzano raramente il ruolo per la riscossione “spontanea” dei tributi; più spesso compilano “liste di carico” dei debitori d'imposta, con invito a pagare “bonariamente” senza applicazione di sanzioni. La compilazione delle liste presuppone la liquidazione da parte del Comune dei tributi dovuti.

il termine previsto per l'approvazione del rendiconto (v. punto 3.7.1). Si noti che l'eventuale avviso di accertamento, in tal caso emesso nei confronti di contribuenti inclusi nella lista che non abbiano ottemperato all'invito di pagare "bonariamente", interviene successivamente, dopo cioè l'accertamento contabile dell'entrata (già imputata all'esercizio di compilazione della lista o ormai confluita tra i residui attivi)³⁸.

B. Più articolato è il trattamento degli **avvisi di accertamento concernenti l'IMU**, nei quali si contesta l'infedeltà o l'omissione della dichiarazione ovvero l'omesso versamento del tributo risultante dalla dichiarazione. In tal caso, il Comune effettua il recupero di un tributo che in precedenza non ha costituito oggetto di accertamento contabile. Con riferimento specifico ai predetti avvisi di accertamento, il nuovo principio di cui al punto 3.7.1 prevede l'imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione scade, ossia in cui è notificato l'avviso di accertamento, a condizione che il pagamento non venga a scadere oltre il termine previsto per l'approvazione del rendiconto³⁹.

Diverso è il trattamento degli avvisi in esame emessi prima dell'entrata in vigore della riforma: come precisato dal DM 4 agosto 2016, qualora le somme contestate nei medesimi avvisi non avessero costituito oggetto di accertamento contabile alla data di entrata in vigore del D. lgs.118/2011 (di norma, 1° gennaio 2015), esse dovevano essere imputate all'esercizio in cui l'avviso di accertamento si rendeva definitivo⁴⁰.

³⁸ Come precisato dal DM 4 agosto 2016, anche tali entrate vanno accertate e imputate contabilmente all'esercizio di emissione dell'avviso di accertamento, sempre che la scadenza del pagamento sia fissata entro il termine previsto per l'approvazione del rendiconto.

³⁹ L'avviso di accertamento si intende notificato e, quindi, produce effetti giuridici nei confronti del destinatario, alla data in cui questi ne ha conoscenza a seguito della consegna dell'atto (Corte costituzionale, sentenza n. 477/2002). A tale data si riferisce il principio contabile che attribuisce rilievo alla scadenza (esigibilità) dell'obbligazione.

⁴⁰ La Commissione Arconet nella seduta del 1° giugno 2016, ha affermato che la rilevanza della sola notifica, ai fini dell'accertamento contabile dell'entrata da recupero dell'evasione, esplicitato dal DM 4 agosto 2016, in realtà esprime un principio contabile introdotto dalla riforma e, pertanto, in vigore dal 2015. Per converso, il diverso criterio enunciato all'ultimo periodo del punto 3.7.1 del principio, che attribuisce rilievo alla definitività dell'atto, è da interpretare, come regola transitoria, relativa ai soli avvisi di accertamento che, alla data di entrata in vigore del D.lgs 118/2011, non risultavano contabilizzati.

C. Un cenno a parte merita il trattamento, ai fini della regolazione contabile, delle sanzioni e degli interessi correlati alle imposte accertate ai sensi del precedente punto B). Dispone al riguardo il richiamato punto 3.7.1 che “*le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi sono accertati per cassa*”, con la conseguenza che, a differenza del tributo evaso, oggetto di accertamento con imputazione all’esercizio in cui viene a scadenza il termine di pagamento (di norma, entro 60 giorni dalla notifica dell’avviso di accertamento), l’accertamento contabile delle sanzioni e degli interessi segue, invece, il criterio di cassa.⁴¹

Resta inteso che l’iscrizione nei ruoli coattivi delle somme dovute in base all’avviso di accertamento è del tutto eventuale ed interviene solo nei casi in cui il contribuente non abbia provveduto al pagamento delle somme indicate nell’avviso di accertamento avvalendosi di uno degli istituti deflativi del contenzioso richiamati al par. 2.2.

2.4.3 Il riaccertamento dei residui

L’articolo 3, comma 7 del d.lgs. n. 118/2011 prevede che, “al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato n. 1...” i Comuni provvedono, contestualmente all’approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, che consiste:

a) nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Per i residui eliminati in quanto non scaduti sono indicati gli esercizi nei quali l’obbligazione diviene esigibile;

⁴¹ Il principio in esame tratta delle sanzioni e degli interessi in quanto correlati a “*ruoli coattivi*” e non anche ad altre fattispecie di riscossione, come ad esempio, l’ingiunzione di cui al R.D. n. 639/1910 (v. par. 2.2).

- b) nella conseguente previsione del fondo pluriennale vincolato, da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015⁴²;
- d) nella reimputazione delle entrate e delle spese cancellate a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile⁴³;
- e) nell'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 al fondo crediti di dubbia esigibilità.

L'accertamento ordinario dei residui, continua ad essere previsto dall'articolo 228, comma 3 del TUEL, secondo il quale, “prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi, l'Ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui”. Il decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, nel modificare tale comma 3, ha aggiunto che tale operazione, a partire dall'esercizio 2015, debba avvenire nei termini “della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118”. Quest'ultima disposizione prevede che *“al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria [... le Regioni e gli Enti locali] provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento. [...] Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate. La*

⁴² Il FPV va determinato per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a), se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui.

⁴³ La copertura finanziaria delle spese reimperate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio è costituita dal fondo pluriennale vincolato, salvi i casi di disavanzo tecnico.

costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese.”

La materia è stata recentemente riguardata dall’art. 1, comma 848 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. legge di bilancio 2018) in vigore dal 1 gennaio 2018, che ha previsto, a beneficio dei *“i comuni che non hanno deliberato il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi previsto dall’articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché quelli per i quali le competenti sezioni regionali della Corte dei conti o i servizi ispettivi del Ministero dell’economia e delle finanze hanno accertato la presenza di residui risalenti agli esercizi antecedenti il 2015 non correttamente accertati entro il 1° gennaio 2015”* la possibilità di provvedere, contestualmente all’approvazione del rendiconto 2017, *“al riaccertamento straordinario dei residui al 31 dicembre 2017 provenienti dalla gestione 2014 e precedenti, secondo le modalità definite con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze da emanare entro il 28 febbraio 2018. L’eventuale maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario è ripianato in quote costanti entro l’esercizio 2044, secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell’economia e delle finanze 2 aprile 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 17 aprile 2015.”*

2.4.4 Fondo Svalutazione Crediti e Fondo Crediti Dubbia Esigibilità

Riprendendo un concetto già enunciato dal principio contabile n. 3, punto 55, nel testo approvato nel 2004 dall’Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, l’art. 6, comma 17 del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito in legge n. 135/2012, ha imposto agli Enti locali di istituire già con il bilancio 2012 un Fondo svalutazione crediti (FSC) di importo non inferiore al 25% dei residui attivi del titolo I e III dell’entrata aventi un’anzianità superiore a 5 anni. Il fondo svalutazione crediti, non tramutandosi in un impegno, generava economia di spesa, confluendo quindi nell’avanzo di amministrazione, tra i fondi vincolati.

Il principio contabile applicato n. 3.3 (allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), sia pure con determinate eccezioni, dispone che *“sono accertate per l'intero importo del credito [...] le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.”* In questo modo le entrate derivanti dagli avvisi di accertamento dovranno essere accertate per intero, senza più optare per l'accertamento parziale quale forma di garanzia per il loro completo realizzo.

Il FCDE, pertanto, analogamente al FSC da cui deriva, rappresenta un accantonamento di risorse volto a fronteggiare il rischio dell'effettivo realizzo dei residui attivi ed a limitare la spesa finanziata con i crediti di dubbia esigibilità.

3. LA POTESTA' REGOLAMENTARE DEI COMUNI

3.1 Le previsioni delle leggi statali

Come anticipato, l'art. 52 del D.lgs. n. 446, del 15.12.1997 attribuisce ai Comuni una potestà regolamentare generale in materia di tributi. In particolare, *“Le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti. [...]”*

“I regolamenti, per quanto attiene all'accertamento e alla riscossione dei tributi e delle altre entrate, sono informati ai seguenti criteri:

- a) l'accertamento dei tributi può essere effettuato dall'ente locale anche nelle forme associate previste negli articoli 24, 25, 26 e 28 della legge 8 giugno 1990, n. 142;*
- b) qualora sia deliberato di affidare a terzi, anche disgiuntamente, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le entrate, le relative attività sono affidate, nel rispetto*

della normativa dell'Unione europea e delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali, a:

- 1) i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53, comma 1;*
- 2) gli operatori degli Stati membri stabiliti in un Paese dell'Unione europea che esercitano le menzionate attività [...];*
- 3) la società a capitale interamente pubblico, di cui all'articolo 113, comma 5, lettera c), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, mediante convenzione [...];*
- 4) le società di cui all'articolo 113, comma 5, lettera b), del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, iscritte nell'albo di cui all'articolo 53, comma 1, del presente decreto, i cui soci privati siano scelti, nel rispetto della disciplina e dei principi comunitari, tra i soggetti di cui ai numeri 1) e 2) della presente lettera [...]"*

L'art. 59 del suddetto D.lgs. n. 446/1997 prevede, altresì, una specifica potestà regolamentare, in materia di imposta comunale sugli immobili: con regolamento adottato a norma dell'articolo 52 i Comuni possono, tra l'altro, stabilire l'esenzione per i fabbricati posseduti ed utilizzati da enti non commerciali, prevedere il diritto al rimborso dell'imposta pagata per le aree successivamente divenute inedificabili, determinare periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree fabbricabili, al fine della limitazione del potere di accertamento del Comune, introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente.

Incentivi al personale

Con l'introduzione dell'IMU, è venuta meno la possibilità per gli enti locali di destinare incentivi al personale degli uffici tributi in relazione all'accertamento dell'evasione del tributo stesso.⁴⁴

⁴⁴ Ciò a seguito dell'abrogazione (con D.L. n. 16, del 2 marzo 2012) dall'art. 14, comma 6, del D. Lgs. n. 23/2011, dell'art. 59, comma 1, lettera p) del D.lgs. n. 446, del 15.12.1997.

Agente della riscossione

A seguito della riforma attuata con il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla legge n. 225, del 1° dicembre 2016, le funzioni relative alla riscossione nazionale, a far data dal 1° luglio 2017, sono esercitate da un ente pubblico economico, denominato «Agenzia delle entrate-Riscossione», ente strumentale dell'Agenzia delle entrate sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze. A decorrere dalla stessa data le società del Gruppo Equitalia sono sciolte.

Con particolare riguardo alla riscossione locale, l'art. 2, comma 2, del D.L. 193/2016, prevede che: *“2. A decorrere dal 1° luglio 2017, le amministrazioni locali di cui all'articolo 1, comma 3, possono deliberare di affidare al soggetto preposto alla riscossione nazionale le attività di riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie o patrimoniali proprie e, fermo restando quanto previsto dall'articolo 17, commi 3-bis e 3-ter, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, delle società da esse partecipate.”*

3.2 Le previsioni dei regolamenti comunali

Di seguito si riporta, distintamente per ciascuno dei Comune in osservazione, una sintesi degli interventi normativi che hanno integrato la disciplina sostanziale e procedimentale dell'IMU, come definita dalla legge statale.

I dati sono stati desunti dai regolamenti approvati dai Comuni e, per quanto riguarda le aliquote, dalle previsioni regolamentari pubblicate nel sito istituzionale del MEF - Dipartimento delle finanze.

Comune di Assisi

Il Regolamento per la disciplina dell'IMU è stato approvato con delibera del C.C. n. 25 del 10 aprile 2014. Per la gestione dell'attività di accertamento si rinvia al Regolamento generale delle Entrate, approvato con delibera del Consiglio comunale n. 43 del 26 marzo 2001.

I programmi di controllo sono realizzati mediante costituzione, di appositi gruppi di lavoro costituiti da personale addetto al Servizio Tributi e da personale di altri Settori e/o Servizi, che si ritiene necessario al tipo di attività e di indagini da realizzare (art. 18, incentivi per l'attività di controllo).

La Giunta può destinare parte delle somme rivenienti dall'attività di accertamento all'attribuzione di compensi incentivanti al personale addetto alla realizzazione di detti programmi, nonché al potenziamento della struttura organizzativa degli uffici tributari.

Ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni (art. 21).

Nell'attività di recupero non si dà luogo ad emissione di avviso quando l'importo dello stesso per imposta, sanzione ed interessi non supera i 12,00 euro (art. 17).

L'imposta non è versata qualora essa sia uguale o inferiore al medesimo importo di 12,00 euro (art. 19 – versamenti minimi).

L'Ufficio Tributi, su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la rateizzazione del pagamento delle somme risultanti da avvisi di accertamento. La rateizzazione comporta l'applicazione di interessi al tasso legale, vigente alla data di presentazione dell'istanza, maggiorato di due punti percentuali. In caso di mancato

pagamento di una rata il debitore decade automaticamente dal beneficio della rateazione (art. 22).

La Riscossione coattiva è effettuata mediante ruolo coattivo di cui al D.P.R. n. 602/1973 o ingiunzione fiscale di cui al R.D. n. 639/2010.

Aliquote per l'applicazione dell'Imposta Municipale Propria "IMU":

Tipologia di immobile	2014	2015	2016
Abitazione principale (cat. A/1, A8 e A/9) e pertinenze	0,35%	0,35%	0,35%
Abitazione concessa in uso gratuito a parenti in linea retta di primo grado che la occupano quale abitazione principale	0,30%	0,30%	0,30%
Immobili categoria D1, D5, D7, D8 (di cui lo 0,76% da versare allo Stato, l'1% al Comune)	0,86%	0,86%	0,86%
Immobili categoria D2, D3, D4, D6, D9 (da versare integralmente allo Stato)	0,76%	0,76%	0,76%
Aree fabbricabili	0,86%	0,86%	0,86%
Piano insediamento produttivo di Rivotorto		0,76	0,76
Immobili locati con contratto a canone concordato di cui alla legge 431/98		0,50%	0,50%
Tutti gli altri immobili	0,86%	0,86%	0,86%

Comune di Bastia Umbra

Il regolamento per la disciplina della IUC (comprensiva di IMU) è stato approvato con delibera del C.C. n. 12 del 19/02/2014, successivamente modificato con Delibere C.C. n. 29 del 07/04/2014, n. 30 del 21/05/2015, n. 18 del 21/03/2016 e n. 91 del 28/12/2016.

Al fine di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti e per orientare l'attività di controllo dell'ufficio, con propria delibera la Giunta comunale determina periodicamente, per zone omogenee, i valori di riferimento ai fini IMU delle aree fabbricabili site nel territorio del comune (art. 14).

Quanto alla verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni (art. 9).

Non viene fatto diretto riferimento alla attività di recupero, fermo restando che non deve essere eseguito alcun versamento a titolo di IMU quando l'imposta annuale risulti inferiore a 12,00 euro (art. 15).

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Tipologia di immobile	2014	2015	2016
Abitazione principale (cat. A/1, A8 e A/9) e pertinenze	0,35%	0,27%	0,27%
Abitazione concessa in uso gratuito a parenti in linea retta di primo grado che la occupano quale abitazione principale	0,35%	0,35%	0,35%
Terreni (anche agricoli)	0,76%	0,76%	0,76%
Tutti gli altri immobili (Altri fabbricati e aree fabbricabili)	0,86%	0,86%	0,86%

Comune di Castiglione del Lago

Il regolamento per la disciplina dell'IMU è stato approvato con delibera del C.C. n. 35 del 05/09/2014.

Per ciò che concerne l'attività di accertamento (art. 34), si prevede il controllo dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi. A tal fine, il Comune può inviare al contribuente questionari, accedere ai locali ed alle aree assoggettabili al tributo. Per queste operazioni, il funzionario responsabile ha facoltà di avvalersi degli accertatori o del proprio personale dipendente (messi comunali, appartenenti al corpo di polizia municipale, tecnici assegnati all'ufficio tributi); oppure di soggetti privati o pubblici con cui stipulare apposite convenzioni. Tutti gli uffici comunali sono obbligati a trasmettere all'ufficio tributi, periodicamente elenchi delle concessioni per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, delle comunicazioni di fine lavori ricevute, dei provvedimenti di abitabilità/agibilità rilasciati per l'uso dei locali ed aree, dei provvedimenti relativi all'esercizio di attività artigianali, commerciali fisse o itineranti, di ogni variazione anagrafica relativa alla nascita, decesso, variazione di residenza e domicilio della popolazione residente. Nei casi in cui dalle verifiche condotte sui versamenti eseguiti dai contribuenti venga riscontrata qualche irregolarità, il Comune provvederà alla notifica di apposito avviso di accertamento.

Eventuali modalità per ottenere dilazioni di pagamento o ulteriori rateizzazioni sono disciplinati dal regolamento specifico delle Entrate del Comune (art. 40).

Non viene fatto riferimento alla attività di recupero propria dell'ente, se non facendo riferimento alle modalità previste dalla vigente normativa (art. 38); è specificato che non si dà luogo ad emissione di avviso quando l'importo dello stesso per imposta, sanzione ed interessi non supera i 12,00 euro (art. 39).

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Tipologia di immobile	2014	2015	2016
Aliquota ordinaria di base	9,60 per mille	9,60 per mille	9,60 per mille
Abitazione principale (cat. A/1, A8 e A/9) e pertinenze	5 per mille	5 per mille	5 per mille
Abitazione concessa in uso gratuito a parenti in linea retta di primo grado che la occupano quale abitazione principale	9,60 per mille	9,60 per mille	9,60 per mille, con base imponibile ridotta del 50%
Abitazione non locata di cittadini residenti all'estero	4,60 per mille	4,60 per mille	4,60 per mille
Alloggi diversi da quelli popolari o ex popolari assegnati	5 per mille	5 per mille	5 per mille
Aree fabbricabili	9,60 per mille	9,60 per mille	9,60 per mille
Immobili categoria D, esclusi D10	7,60 Stato, 2,00 Comune	7,60 Stato, 2,00 Comune	7,60 Stato, 2,00 Comune
Terreni agricoli	4,60 per mille	7,60 per mille	Esenti per legge

Comune di Città di Castello

Il regolamento per la disciplina dell'IMU è stato approvato con delibera del C.C. n. 18 del 28/04/2014, modificato con delibere del C.C. n. 45 del 27/07/2015, n. 87 del 21/12/2015, n. 26 del 18/04/2016 e n. 22 del 30/03/2017.

Le aliquote e le detrazioni d'imposta sono approvate annualmente dal Consiglio Comunale (art. 6) ed è designato un funzionario responsabile a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale (art. 7).

Per ciò che concerne l'attività di accertamento (art. 25), il Comune svolge le attività necessarie al controllo dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi e le attività di controllo per la corretta applicazione del tributo. A tal fine può inviare al contribuente questionari, accedere ai locali ed alle aree assoggettabili al tributo.

La Riscossione coattiva avviene a mezzo di ingiunzione fiscale (art. 27); non si fa menzione della riscossione tramite ruolo. Non viene fatto riferimento alla attività di recupero propria dell'ente, se non con un accenno alle modalità previste dalla vigente normativa (art. 27).

E' attinente al diritto sostanziale la previsione di una maggiorazione della detrazione per l'abitazione principale di cat. A1 A8 e A9 in caso di figli disabili (art. 9) ed anche in favore degli immobili concessi in uso gratuito a parenti in linea retta di primo grado (art. 10).

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Tipologia di immobile	2014	2015	2016
Abitazione principale (cat. A/1, A8 e A/9) e pertinenze	0,6%	0,6%	0,6%
U.I. ad uso abitativo diverse da abitazione principale (locazione a canone concordato)	0,79%	0,79%	0,79%
Abitazione concessa in uso gratuito a parenti in linea retta di primo grado che la occupano quale abitazione principale	0,79%	0,79%	0,79%
Alloggi diversi da quelli popolari o ex popolari assegnati	0,79%	0,79%	0,79%
Aree fabbricabili	1,06%	1,06%	1,06%
Altri immobili non ricompresi tra le fattispecie elencate sopra	1,06%	1,06%	1,06%

Comune di Corciano

Il regolamento per la disciplina dell'IMU è stato approvato con delibera del C.C. n. 40 del 19 maggio 2014, modificato con delibere C.C. n. 47 del 26/06/2014, n. 75 del 29/09/2014, n. 32 del 11/06/2015, n. 40 del 23/07/2015 e n. 24 del 28/04/2016.

Le aliquote e le detrazioni di imposta sono approvate annualmente dal Consiglio Comunale (art. 12) ed è designato un funzionario responsabile a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale (art. 64).

Per ciò che concerne l'attività di accertamento (art. 65), il Comune svolge le attività necessarie al controllo dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi e le attività di controllo per la corretta applicazione del tributo. A tal fine può inviare al contribuente questionari, accedere ai locali ed alle aree assoggettabili al tributo.

La Riscossione coattiva avviene secondo la normativa vigente (art. 68). Non si dà luogo ad emissione di avviso quando l'importo dello stesso per imposta, sanzione ed interessi non supera i 16,00 euro (art. 69).

Non viene fatto riferimento alla attività di recupero propria dell'ente, se non con menzione alle modalità previste dalla vigente legislazione.

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Tipologia di immobile	2014	2015	2016
Aliquota base	0,81%	0,81%	0,81%
Abitazione principale e relative pertinenze	0,3%	0,3%	0,3%
Aliquota immobili ad uso produttivo di categoria D	0,81%	0,81%	0,81%
Aliquota per alloggi assegnati a canone sociale	0,51%	0,51%	0,51%
Aliquota per unità immobiliari ad uso abitativo concesso in locazione a titolo di abitazione principale	0,51%	0,51%	0,51%
Aliquota per unità immobiliari non appartenenti alla categoria D destinate ad esercizi commerciali o a pubblici esercizi ubicate nei centri storici	0,5%	0,5%	0,5%
Unità immobiliari appartenenti alla categoria D destinate a esercizi commerciali o a pubblici esercizi ubicate nei centri storici	0,76%	0,76%	0,76%

Comune di Foligno

Il regolamento per la disciplina dell'IMU è stato approvato con delibera del C.C. n. 44 del 30 settembre 2013, integrato con delibera n. 60 del 28 novembre 2013 e modificato ancora con delibera n. 43 del 4 settembre 2014.

Accertamento e Sanzioni sono disciplinate agli artt. 16 e 17. L'attività di accertamento è svolta secondo la vigente legislazione in materia.

Si applicano al tributo gli istituti dell'autotutela, dell'accertamento con adesione e dell'interpello, secondo le disposizioni contenute nel Regolamento generale delle entrate, approvato con delibera CC n. 27 del 16/06/2011 (art. 20).

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Tipologia di immobile	2014	2015	2016
Abitazione principale (cat. A/1, A8 e A/9) e pertinenze	4 per mille	4 per mille	4 per mille
Abitazione concessa in uso gratuito a parenti in linea retta di primo grado che la occupano quale abitazione principale	8,10 per mille	8,10 per mille	8,10 per mille
Alloggi assegnati dagli Istituti autonomi case popolari	4 per mille	4 per mille	4 per mille
Abitazioni tenute a disposizione non locate	9,60 per mille	9,60 per mille	9,60 per mille
Abitazioni locate	8,60 per mille	8,60 per mille	8,60 per mille
Immobili produttivi cat. D	7,60 per mille	7,60 per mille	7,60 per mille
Aree fabbricabili	8,60 per mille	8,60 per mille	8,60 per mille
Tutti gli altri immobili con categoria A B e C non contemplati nei casi precedenti	8,60 per mille	8,60 per mille	8,60 per mille

Comune di Gualdo Tadino

Il regolamento per la disciplina dell'IMU (Imposta Municipale propria), componente della IUC (Imposta Unica Comunale) è stato approvato con Delibera del Commissario Straordinario con poteri del Consiglio comunale n. 10 del 30 aprile 2014, modificato con deliberazione C.C. n. 5 del 30 aprile 2016.

E' designato un funzionario responsabile a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale (art. 56).

Riguardo alle verifiche ed accertamenti, (art. 57) il Comune svolge le attività necessarie al controllo dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi e le attività di controllo per la corretta applicazione del tributo. A tal fine può:

- a) inviare al contribuente questionari, da restituire debitamente compilati entro il termine di 60 giorni dalla notifica;
- b) utilizzare, nel rispetto delle vigenti disposizioni di tutela del trattamento dei dati personali, dati presentati per altri fini, ovvero richiedere ad uffici pubblici o ad enti di gestione di servizi pubblici, dati e notizie rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti;
- c) accedere ai locali ed alle aree assoggettabili al tributo, mediante personale debitamente autorizzato dal Sindaco.

Per le operazioni di cui sopra, il Comune ha facoltà di avvalersi di accertatori esterni o del proprio personale dipendente; di soggetti privati o pubblici di provata affidabilità e competenza, con i quali il Comune medesimo può stipulare apposite convenzioni.

Non si procede alla notifica di avvisi di accertamento o alla riscossione coattiva qualora l'importo complessivamente dovuto, inclusivo di tributo, interessi e sanzioni è inferiore a 20,00 euro, con riferimento ad ogni periodo d'imposta, esclusa l'ipotesi di ripetuta violazione degli obblighi di versamento del tributo (artt. 59, 60, 61).

Le dilazioni di pagamento possono essere concesse, in via eccezionale, a specifica, motivata e documentata domanda del soggetto passivo d'imposta in comprovate difficoltà economico-finanziarie e prima dell'inizio delle procedure di riscossione coattiva.

Previsione di diritto sostanziale: la base imponibile è ridotta del 50 per cento per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale.

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Tipologia di immobile	2014	2015	2016
Abitazione principale (cat. A/1, A/8 e A/9) e pertinenze	5,5 per mille	5,5 per mille	5,5 per mille
Abitazione concessa in uso gratuito a parenti in linea retta di primo grado che la occupano quale abitazione principale	Esente	Esente	Esente
Terreni anche agricoli	Esenti	Esenti	Esenti
Tutti gli altri immobili con categoria A B e C non contemplati nei casi precedenti	9,00 per mille	9,00 per mille	9,00 per mille

Comune di Gubbio

Il regolamento per la disciplina dell'IMU (Imposta Municipale Propria), è stato approvato con delibera del Consiglio comunale n. 36 dell'8 settembre 2014 e modificato con delibera del Consiglio comunale n. 51 del 21 aprile 2016.

Viene designato il funzionario cui conferire i compiti ed i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta. Il funzionario sottoscrive le richieste, gli avvisi di accertamento, i provvedimenti di riscossione, sia ordinaria che forzata/coattiva, e dispone i rimborsi.

Per ciò che concerne l'attività di accertamento e riscossione, rinvia alla normativa nazionale in materia.

Non si fa luogo all'accertamento se l'ammontare dell'imposta, maggiorata delle sanzioni ed interessi, risulta inferiore a 12,00 euro.

Previsione di diritto sostanziale: a partire dal 1° gennaio 2016 la base imponibile è ridotta del cinquanta per cento per le unità immobiliari concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale (art. 12 bis).

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Tipologia di immobile	2014	2015	2016
Abitazione principale in categoria catastale A/1, A/8, A/9 e relative pertinenze (per pertinenze si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di una sola unità pertinenziale)	0,6%	0,6%	0,6%
Fabbricati iscritti o iscrivibili nelle categorie	1,01%	1,01%	1,01%
Abitazioni e pertinenze concessi in uso gratuito a parenti di primo grado in linea retta e da questi	0,96%	0,96%	0,96%
Altri immobili	1,06%	1,06%	1,06%
Aree fabbricabili	0,96%	0,96%	0,96%
Fabbricati iscritti o iscrivibili nel gruppo catastale D, esclusi D/5 e D/10	1,01% - 0,76% allo Stato	1,01% - 0,76% allo Stato	1,01% - 0,76% allo Stato
Fabbricati iscritti o iscrivibili nel gruppo	1,06%	1,06%	1,06%
Fabbricati iscritti o iscrivibili nel gruppo	1,06%	1,06%	1,06%
Fabbricati iscritti o iscrivibili nel gruppo catastale D5 (istituti di credito)	1,06% - 0,76% allo Stato	1,01% - 0,76% allo Stato	1,01% - 0,76% allo Stato

Comune di Marsciano

Il regolamento per la disciplina dell'IMU (Imposta Municipale Propria), è stato approvato con delibera del Consiglio comunale n. 45 del 30 settembre 2014 e modificato con delibera del Consiglio comunale n. 26 del 29 settembre 2015.

Il regolamento non interviene sull'attività di controllo.

La riscossione coattiva è effettuata in forma diretta dal Comune sulla base della normativa vigente. La riscossione coattiva può anche essere affidata ai soggetti abilitati alla riscossione delle entrate locali.

I versamenti non devono essere eseguiti quando l'imposta annuale complessiva risulti uguale o inferiore a 12,00 euro.

Previsioni di diritto sostanziale: la base imponibile è ridotta del 50 per cento per i fabbricati di interesse storico o artistico e per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati. Lo stato di inagibilità o inabitabilità può essere accertato dall'ufficio tecnico comunale, o da parte del contribuente dietro presentazione di una perizia accertante l'inagibilità o l'inabilità, redatta da un tecnico abilitato.

Nel Comune di Marsciano (art. 6) è istituito il canone di locazione agevolato ai fini abitativi secondo i criteri stabiliti dall'Ufficio Urbanistica del Comune, che periodicamente determina tale canone ai sensi dell'art. 2 della L. 431/1998 e della L.R. 23/2003. Agli immobili assoggettati a tale canone si applica l'aliquota agevolata.

A decorrere dal 01.01.2014 il Comune equipara all'abitazione principale le unità immobiliari e relative pertinenze, concesse in comodato gratuito dal soggetto passivo dell'imposta a parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale. Il Consiglio comunale potrà deliberare una specifica aliquota I.M.U. per le abitazioni e le relative pertinenze concesse in uso gratuito a parenti in linea retta entro il primo grado di parentela. Nel Comune di Marsciano sono esenti dall'imposta i terreni agricoli e i fabbricati rurali ad uso strumentale.

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

CATEGORIA CATASTALE	DESCRIZIONE IMMOBILE	2014	2015	2016
A/1, A/8 e A/9 +	Abitazione principale e pertinenze	3,5 per mille	3,5 per	3,5 per
Tutti gli A (esclusi A/10) + C/2, C/6 e C/7	Abitazione principale e pertinenze concesse in uso gratuito a parenti in linea retta entro il 1° laddove il comodatario ha un ISEE uguale o maggiore a € 15.000,00.	7,9 per mille	7,9 per mille	7,9 per mille
Tutti gli A (esclusi A/10) + C/2, C/6 e C/7	Abitazione principale e pertinenze affittate a "canone concordato"	7,6 ‰	7,6 ‰	7,6 ‰
Tutti gli A (esclusi A/10) + C/2, C/6 e C/7	Altri immobili (cosiddette seconde abitazioni)	8,9 ‰	8,9 ‰	8,9 ‰
A/10	Uffici e studi privati	8,9 ‰	8,9 ‰	8,9 ‰
D/5	Istituti di credito, cambi e assicurazioni	8,9 ‰	8,9 ‰	8,9 ‰
Tutti gli D (esclusi D/5)		8,1 ‰	8,1 ‰	8,1 ‰
C/1	Negozi e botteghe	8,7 ‰ mille	8,7 ‰	8,7 ‰
C/3	Laboratori arti e mestieri	8,7 ‰ mille	8,7 ‰	8,7 ‰
	Aree edificabili	8,9 ‰	8,9 ‰	8,9 ‰
	Terreni agricoli e incolti		7,6 ‰ mille	

Comune di Narni

Il regolamento per la disciplina dell'IMU (Imposta Municipale Propria), è stato approvato con delibera del Consiglio comunale n. 67 dell'8 settembre 2014 e modificato con delibera del Consiglio comunale n. 26 del 29 settembre 2015.

Per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, i rimborsi, gli interessi e il contenzioso non vi sono regolamenti ad hoc. Le attività di accertamento e riscossione sono svolte dal Comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

Il Comune svolge le attività necessarie al controllo dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi e le attività di controllo per la corretta applicazione del tributo. A tal fine può inviare al contribuente questionari, utilizzare dati presentati per altri fini, accedere ai locali ed alle aree assoggettabili al tributo, mediante personale debitamente autorizzato dal Funzionario Responsabile. Per tali operazioni, il Comune ha facoltà di avvalersi degli accertatori, del proprio personale dipendente, di soggetti privati o pubblici di provata affidabilità e competenza, con il quale medesimo può stipulare apposite convenzioni (art. 20).

In caso di mancato integrale pagamento, si procederà alla riscossione coattiva secondo le modalità consentite dalle normative vigenti.

I versamenti non devono essere eseguiti quando l'imposta annuale complessivamente dovuta risulta inferiore a 10,00 euro.

Previsioni di diritto sostanziale: la base imponibile è ridotta del 50 per cento per i fabbricati di interesse storico o artistico e per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati. Lo stato di inagibilità o inabitabilità può essere accertato dall'ufficio tecnico comunale, o da parte del contribuente dietro presentazione di una perizia accertante l'inagibilità o l'inabilità, redatta da un tecnico abilitato.

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Tipologia di immobile	2014	2015	2016
Abitazione principale e relative pertinenze degli immobili in categorie A1 – A8 – A9	5,6 ‰	5,6 ‰	5,6 ‰
aliquota abitazioni e relative pertinenze concesse in uso gratuito a titolo di comodato a parenti in linea retta entro il secondo grado	8,6 ‰	8,6 ‰	8,6 ‰
aliquota abitazioni e relative pertinenze tenute a disposizione (secondo case) e case vacanze (strutture ricettive con le caratteristiche della civile abitazione gestite per la produzione e l'offerta al pubblico di servizi per l'ospitalità)	10,60 ‰	10,60 ‰	10,60 ‰
Tutti gli altri immobili	10,50 ‰	10,50 ‰	10,50 ‰

Comune di Orvieto

Il regolamento per la disciplina dell'IMU (Imposta Municipale Propria), è stato approvato con delibera del Consiglio comunale n. 67 dell'8 settembre 2014 e modificato con delibera del Consiglio comunale n. 26 del 29 settembre 2015.

Per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, i rimborsi, gli interessi e il contenzioso non vi sono regolamenti ad hoc. Le attività di accertamento e riscossione sono svolte dal Comune al quale spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

Il Comune svolge le attività necessarie al controllo dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi e le attività di controllo per la corretta applicazione del tributo. A tal fine può inviare al contribuente questionari, utilizzare dati presentati per altri fini, accedere ai locali ed alle aree assoggettabili al tributo, mediante personale debitamente autorizzato dal Funzionario Responsabile. Per tali operazioni, il Comune ha facoltà di avvalersi degli accertatori, del proprio personale dipendente, di soggetti privati o pubblici di provata affidabilità e competenza, con il quale medesimo può stipulare apposite convenzioni (art. 20).

I versamenti non devono essere eseguiti quando l'imposta annuale complessivamente dovuta risulta inferiore a 10,00 euro.

Previsioni di diritto sostanziale: la base imponibile è ridotta del 50 per cento per i fabbricati di interesse storico o artistico e per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati. Lo stato di inagibilità o inabitabilità può essere accertato dall'ufficio tecnico comunale, o da parte del contribuente dietro presentazione di una perizia accertante l'inagibilità o l'inabilità, redatta da un tecnico abilitato.

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Tipologia di immobile	2014	2015	2016
A1 – A8 – A9	3,50‰	3,50‰	3,50‰
Aree edificabili	10,60 ‰	10,60 ‰	10,60 ‰
Altri fabbricati	10,60‰	10,60‰	10,60‰
Detrazione per abitazione cat. A1-A8-A9	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00
Terreni agricoli		7,60 ‰	

Comune di Perugia

Il regolamento per la disciplina della IUC (Imposta Unica Comunale, componenti IMU e TASI e TARI), è stato approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. 10 dell'1/9/2014, modificato con deliberazione del Consiglio comunale n. 70 dell'11/4/2016.

Il Comune designa il funzionario responsabile a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale; il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato.

Aliquote per l'applicazione dell'Imposta Municipale Propria "IMU":

Fattispecie imponibile	2014	2015	2016
Abitazioni principali e relative pertinenze appartenenti alle categorie A/1, A/8 e A9	6 ‰	6 ‰	6 ‰
Alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per case popolari	6 ‰	6 ‰	6 ‰
Unità immobiliare posseduta da cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, a condizione che non risulti locata	10,6‰	10,6‰	
Aree edificabili	10,6‰	10,6‰	
Restanti unità immobiliari soggette all'Imposta municipale propria nella misura massima	10,6 ‰	10,6 ‰	10,6 ‰
dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e per le relative pertinenze, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, € 200,00.			

Comune di Spoleto

Il regolamento per la disciplina della IUC (Imposta Unica comunale, componenti IMU e TASI e TARI), è stato approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. 34 del 4/9/2014.

La Giunta Comunale designa il funzionario responsabile del tributo a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative allo stesso tributo, ove consentito dalle vigenti disposizioni di legge. La Giunta può altresì nominare responsabili differenti per i singoli tributi componenti l'imposta unica comunale.

Il Comune svolge le attività necessarie al controllo dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi e le attività di controllo per la corretta applicazione del tributo (art. 64). A tal fine può inviare al contribuente questionari, utilizzare, nel rispetto delle vigenti disposizioni di tutela del trattamento dei dati personali, ovvero richiedere ad uffici pubblici o ad enti di gestione di servizi pubblici, dati e notizie rilevanti nei confronti delle singole contribuenti. Può accedere ai locali ed alle aree assoggettabili al tributo, mediante personale debitamente autorizzato dal Funzionario Responsabile.

Per le operazioni di cui sopra, il Comune ha facoltà di avvalersi degli accertatori di cui ai commi 179-182, art. 1, della L. 296/2006, ove nominati, del proprio personale dipendente, di soggetti privati o pubblici di provata affidabilità e competenza, con il quale medesimo può stipulare apposite convenzioni.

Ai sensi dell'art. 50 della L. 27/12/1997, n. 449 si applica all'imposta unica comunale l'istituto dell'accertamento con adesione, così come disciplinato dal vigente regolamento comunale in materia, emanato sulla base dei principi dettati dal Decreto Legislativo 218/1997.

In caso di mancato integrale pagamento dell'avviso di cui al precedente articolo 64, entro il termine di 60 giorni dalla notificazione, si procederà alla riscossione coattiva secondo le modalità consentite dalle normative vigenti.

I versamenti non devono essere eseguiti quando l'imposta annuale complessivamente dovuta risulta inferiore a 12,00 euro.

Le rateizzazioni e le dilazioni di pagamento possono essere concesse a domanda dell'interessato in base alle norme riportate nel regolamento comunale delle entrate.

Previsione di diritto sostanziale: la base imponibile è ridotta del 50 per cento per i fabbricati di interesse storico o artistico, per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili, per gli edifici che per le loro caratteristiche, quali la vetustà della costruzione accompagnata dalla mancanza delle parti ornamentali e di finitura del fabbricato (mancanza di infissi, di allaccio alle opere di urbanizzazione primaria, ecc.), non siano compatibili all'uso per il quale erano destinati.

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Descrizione	2014	2015	2016
a) Prima abitazione e sue pertinenze al massimo una per ognuna delle Categorie C/2, C/6 e C/7, relativa alle categorie A1, A8, A9	0,60%	0,60%	0,60%
b) Abitazioni concesse in uso gratuito a parenti in linea retta di primo grado (genitore-figlio/figlio genitore) e sue pertinenze aliquota pari 0,06% in meno di quella stabilita dall'art. 13 comma 6 del D.L. 201/2011 e successive modifiche ed integrazioni	0,70%	0,70%	0,70%
c) Immobili concessi in locazione a canone concordato regolarmente registrati incremento dello 0,09% dell'aliquota stabilita dall'art. 13 comma 6 del D.L. 201/2011 e successive modifiche ed integrazioni	0,85%	0,85%	0,85%
d) Immobili di proprietà dell'A.T.E.R. e delle cooperative edilizie a proprietà indivise assegnati ai soci aliquota pari 0,30% in meno di quella stabilita dall'art. 13 comma 6 del D.L. 201/2011 e successive modifiche ed integrazioni	0,46%	0,46%	0,46%
e) Aree fabbricabili incremento dello 0,05% dell'aliquota stabilita dall'art. 13 comma 6 del D.L. 201/2011 e successive modifiche ed integrazioni	0,81%	0,81%	0,81%
f) Immobili ad uso produttivo classificati nella categoria catastale D) incremento dello 0,21% dell'aliquota stabilita dall'art. 13 comma 6 del D.L. 201/2011 e successive modifiche ed integrazioni	0,97% di cui,76% a favore Stato e 0,21% a favore Comune	0,97% di cui,76% a favore Stato e 0,21% a favore Comune	0,97% di cui,76% a favore Stato e 0,21% a favore Comune
g) Per tutti gli altri immobili ad esclusione delle tipologie indicate alle lettere a), b), c), d), e), f) incremento dello 0,30% dell'aliquota stabilita dall'art. 13 comma 6 del D.L. 201/2011 e successive modifiche ed integrazioni	1,06%	1,06%	1,06%
g) DETRAZIONE: Detrazione da applicare all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, sottoposta all'imposta, fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta (art. 13 comma 10 del D.L. 201/2011 e successive modifiche ed integrazioni)	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00
h) DETRAZIONE: Detrazione da applicare alle unità immobiliari di proprietà dell'A.T.E.R. e delle cooperative edilizie a proprietà indivise assegnati ai soci (art. 13 comma 10 del D.L. 201/2011 e successive modifiche ed integrazioni)	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00

Comune di Terni

Il regolamento per la disciplina IMU è stato approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. 151 del 9/7/2012, modificato con deliberazioni del Consiglio comunale n. 231 del 1/10/2013 e n. 51 del 8/9/2014.

Sulle somme dovute per imposta non versate alle prescritte scadenze e sulle somme da rimborsare ai contribuenti, si applicano gli interessi moratori stabiliti dall'art. 16-bis del Regolamento sull'attività tributaria del Comune.

Le sanzioni dell'imposta municipale propria sono graduate in base a quanto stabilito dal Regolamento sull'attività tributaria del Comune.

La riscossione dell'imposta municipale propria si svolge secondo le previsioni del Regolamento sull'attività tributaria del Comune⁴⁵.

La possibilità di fruire delle aliquote ridotte, eventualmente deliberate dal consiglio comunale, è subordinata alla presentazione delle apposite comunicazioni richieste nella medesima deliberazione di approvazione delle aliquote (art. 7).

La base imponibile è ridotta del 50 per cento per i fabbricati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni (art. 8).

⁴⁵ **Riscossione dei tributi comunali – Dal Regolamento COMUNALE SPECIFICO SULL'ATTIVITA' TRIBUTARIA DEL COMUNE DI TERNI:**

Salvo diversa disposizione di legge, la riscossione spontanea dei tributi viene gestita direttamente dal Comune. Il Comune può deliberare l'affidamento in concessione a soggetti terzi abilitati; la riscossione coattiva è svolta dal Comune, o dal soggetto cui sia stato deliberato l'affidamento delle relative funzioni. **I controlli finalizzati al recupero della evasione tributaria** possono essere effettuati sulla base di criteri annualmente stabiliti dalla Giunta Comunale, sulla base della capacità operativa dell'ufficio, in relazione alla struttura organizzativa. Ai fini dello svolgimento dell'attività di **liquidazione ed accertamento**, l'Amministrazione può praticare accessi, ispezioni e verifiche fiscali negli immobili oggetto di imposizione tributaria, nei casi e con le modalità previste dalle norme vigenti. E'istituito un **compenso incentivante** a favore del personale dell'ufficio tributi, da finanziarsi sul gettito dell'Imposta Comunale sugli Immobili. La misura e la disciplina per l'erogazione di tale incentivo è stabilita dalla Giunta comunale.

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Descrizione	2014	2015	2016
Aliquota per abitazione principale e relative pertinenze (solo per i contribuenti proprietari di abitazioni censite nelle categorie A/01 A/08 e A/09)	5,5‰	5,5‰	5,5‰
Aliquota altri immobili	9,6‰	9,6‰	9,6‰
Aliquota per le unità immobiliari censite nella categoria catastale D/7 (fabbricati industriali), utilizzate esclusivamente dal proprietario come bene strumentale per la propria attività di impresa	7,6‰	7,6‰	7,6‰
Aree edificabili			
Aliquota per le unità immobiliari censite nella categoria catastale C1 (negozi o botteghe), utilizzate direttamente dal proprietario come bene strumentale per la propria attività di impresa la cui superficie destinata alla vendita al dettaglio non ecceda metri quadri 100,00	8,6‰	8,6‰	8,6‰
Aliquota per le unità immobiliari censite nella categoria catastale C3 (laboratori, arti e mestieri), utilizzate direttamente dal proprietario per la propria attività di impresa come bene strumentale la cui superficie destinata all'attività artigianale non ecceda metri quadri 75,00	8,6‰	8,6‰	8,6‰
DETRAZIONE: Detrazione da applicare all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, sottoposta all'imposta	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00

Comune di Todi

Il regolamento per la disciplina della IUC (Imposta Unica Comunale, componenti IMU e TASI e TARI), è stato approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. 43 del 28/07/2014, successivamente modificato con deliberazioni del Consiglio comunale n. 33 del 28/07/2015 e n. 14 del 26/04/2016.

La Giunta comunale designa il funzionario responsabile del tributo a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale.

Il Comune svolge le attività necessarie al controllo dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi e le attività di controllo per la corretta applicazione del tributo. A tal fine può inviare al contribuente questionari, utilizzare, nel rispetto delle vigenti disposizioni di tutela del trattamento dei dati personali, ovvero richiedere ad uffici pubblici o ad enti di gestione di servizi pubblici, dati e notizie rilevanti nei confronti delle singole contribuenti. Può accedere ai locali ed alle aree assoggettabili al tributo, mediante personale debitamente autorizzato dal Funzionario Responsabile.

Ai sensi dell'art. 50 della L. 27/12/1997, n. 449 si applica all'imposta unica comunale l'istituto dell'accertamento con adesione, così come disciplinato dal vigente regolamento comunale in materia, emanato sulla base dei principi dettati dal Decreto Legislativo n. 218/1997.

In caso di omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'imposta unica comunale risultante dalla dichiarazione alle prescritte scadenze viene irrogata la sanzione del 30% dell'importo omesso o tardivamente versato.

I versamenti non devono essere eseguiti quando l'imposta annuale complessivamente dovuta risulta inferiore a 16,00 euro.

In caso di mancato integrale pagamento dell'avviso di cui al precedente articolo 64, entro il termine di 60 giorni dalla notificazione, si procederà alla riscossione coattiva secondo le modalità consentite dalle normative vigenti.

Previsioni di diritto sostanziale: la base imponibile è ridotta del 50 per cento per i fabbricati di interesse storico o artistico, per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili.

La base imponibile è ridotta del 50 per cento per le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado che le utilizzano come abitazione principale.

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Categorie di Immobili	Aliquota IMU 2014	Aliquota IMU 2015	Aliquota IMU 2016
A/2 - A/3 -A14 - A/5 - A/6 destinate ad abitazioni principali (le pertinenze sono ammesse nella misura massima di una unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7).	Esenti	Esenti	Esenti
A/1-A18-A/9 destinate ad abitazioni principali e pertinenze (le pertinenze sono ammesse nella misura massima di una unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali C/2, C/6 e U7).	0,35	0,35	0,35
Aree fabbricabili	0,96	0,96	0,96
A/10 - Uffici e studi privati	0,96	0,96	0,96
C/1- Negozi e botteghe	0,92	0,92	0,92
C/3- C/4-C15 - Laboratori e locali di deposito - fabbricati per arti e mestieri	0,92	0,92	0,92
0/1- D12-D/7-D/8 - Opifici - Alberghi e pensioni - fabbricati costruiti o adattati per esigenze di attività industriale - fabbricati costruiti o adattati per esigenze di attività commerciale	0,76 (stato) + 0,16 (comune) = 0,92	0,76 (stato) + 0,16 (comune) = 0,92	0,76 (stato) + 0,16 (comune) = 0,92
D/5 - Istituti di credito cambio ed assicurazione	0,76 (stato) + 0,30 (comune) = 1,06	0,76 (stato) + 0,30 (comune) = 1,06	0,76 (stato) + 0,30 (comune) = 1,06
C/2-C/6-C/7 - Magazzini e locali di deposito - stalle, scuderie, rimesse ed autorimesse - tettoie chiuse o aperte	1,06	1,06	1,06
Fabbricati rurali ad uso strumentali	Esenti	Esenti	Esenti
Altri fabbricati in categoria "A"	1,06	1,06	1,06

Comune di Umbertide

Il regolamento per la disciplina dell'IMU, è stato approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. 35 del 07/08/2014, successivamente modificato con deliberazione del Consiglio comunale n. 27 del 29/07/2015.

La Giunta comunale designa il funzionario responsabile del tributo a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale.

Il Comune svolge le attività necessarie al controllo dei dati contenuti nelle dichiarazioni presentate dai soggetti passivi e le attività di controllo per la corretta applicazione del tributo. A tal fine può inviare al contribuente questionari, utilizzare, nel rispetto delle vigenti disposizioni di tutela del trattamento dei dati personali, ovvero richiedere ad uffici pubblici o ad enti di gestione di servizi pubblici, dati e notizie rilevanti nei confronti delle singole contribuenti. Può accedere ai locali ed alle aree assoggettabili al tributo, mediante personale debitamente autorizzato dal Funzionario Responsabile.

Ai sensi dell'art. 50 della L. 27/12/1997, n. 449 si applica all'imposta unica comunale l'istituto dell'accertamento con adesione, così come disciplinato dal vigente regolamento comunale in materia, emanato sulla base dei principi dettati dal Decreto Legislativo 218/1997.

Non si procede alla notifica di avvisi di accertamento o alla riscossione coattiva qualora l'importo complessivamente dovuto è inferiore a 30,00 euro. I versamenti non devono essere eseguiti quando l'imposta annuale complessivamente dovuta risulta inferiore a 2,50 euro.

In caso di mancato integrale pagamento dell'avviso di cui al precedente articolo 64, entro il termine di 60 giorni dalla notificazione, si procederà alla riscossione coattiva secondo le modalità consentite dalle normative vigenti.

Previsioni di diritto sostanziale: la base imponibile è ridotta del 50 per cento per i fabbricati di interesse storico o artistico, per i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili.

Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo nonché per le relative pertinenze, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, 200 euro rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione (art. 10).

Aliquote per l'applicazione dell'IMU:

Fattispecie immobile	Aliquota IMU 2014	Aliquota IMU 2015	Aliquota IMU 2016
Abitazione principale (escluse A/1-A/8-A/9) e pertinenze (C/2 – C/6 – C/7)	Escluse	Escluse	Escluse
Fattispecie equiparate all'abitazione principale	Escluse	Escluse	Escluse
Abitazione principale (A/1-A/8-A/9) e pertinenze (C/2 – C/6 – C/7)	5 per mille	5 per mille	5 per mille
Altri immobili	8,6 per mille	8,6 per mille	8,6 per mille
Fabbricati Categoria D	7,6 per mille statale 1,0 per mille comunale	7,6 per mille statale 1,0 per mille comunale	7,6 per mille statale 1,0 per mille comunale
Fabbricati Categoria C/1	8,6 per mille	8,6 per mille	8,6 per mille
Fabbricati rurali ad uso strumentale	Esenti	Esenti	Esenti
Abitazione principale (escluse A/1-A/8-A/9) con RC < o = €. 250,00	Esente	Esente	Esente
Abitazione principale (escluse A/1-A/8-A/9) e pertinenze (C/2 – C/6 – C/7) con RC > €. 250,00	Esente	Esente	Esente
Fattispecie equiparate all'abitazione principale	Esente	Esente	Esente
Abitazione principale (A/1-A/8-A/9) e pertinenze (C/2 – C/6 – C/7)	€ 200,00	€ 200,00	€ 200,00

4. CONSIDERAZIONI UTILI IN MERITO ALLA FRUIBILITA' DEI DATI

Prima di affrontare, nel successivo paragrafo, l'analisi dei dati riguardanti la gestione dell'IMU si rendono necessarie alcune considerazioni preliminari, utili per orientare correttamente l'approccio alla conoscenza delle vicende gestionali del tributo.

Si è constatato infatti come ricorrenti errori di impostazione ed improprietà varie rendano poco significative le rappresentazioni statistiche dei dati, fino a condizionare la conoscenza delle vicende amministrative e i risultati della gestione tributaria.

Le puntualizzazioni e considerazioni svolte nel presente paragrafo - è bene sottolinearlo - sono utili per avviare un percorso di conoscenza ed evidenziare (con ciò senza superare definitivamente) alcuni limiti alla conoscenza dei numeri reali.

Si prenda, a titolo esemplificativo, la *vexata quaestio* dell'indice di riscossione dei tributi locali, generalmente oggetto di valutazioni negative che si è soliti esprimere pur in assenza di validi criteri per la sua quantificazione. Il calcolo di tale indice, ove riferito alle riscossioni “nell'anno di competenza delle imposte”⁴⁶, si attesta spesso su percentuali non trascurabili, superiori anche all'80 per cento.⁴⁷ Da qui un obiettivo disorientamento, che tuttavia non esime dal valutare comunque in negativo la *performance* dei Comuni⁴⁸.

Con riserva di evidenziare al successivo par. 5 l'inattendibilità dell'indice così impostato ad esprimere la reale capacità di riscossione dei Comuni, qui di seguito si propone, a titolo meramente esemplificativo, un elenco di puntualizzazioni utili, ancorché apparentemente elementari:

⁴⁶ Come si dirà al par. 5 il riferimento all'anno di competenza – non coincidente con quello di riferimento del tributo, ossia con il periodo d'imposta – porta a valorizzare il coacervo di tributi accertati nel corso di un determinato anno, ancorché relativi a diversi periodi d'imposta.

⁴⁷ Cfr. Tabella 1.

⁴⁸ Cfr. Il Sole 24 del 5 novembre 2017, articolo “Città a rischio default: il flop della riscossione”.

A. sotto il termine “accertamento” si rinvencono fattispecie affatto diverse tra loro che attengono, da una parte, alla contabilità degli enti e, in particolare, allo stanziamento e alla rendicontazione in bilancio delle entrate tributarie, dall'altra, all'attività di controllo. Sotto quest'ultimo profilo, il predetto termine è comunemente adoperato per indicare sia il procedimento di accertamento sia l'atto terminale del medesimo (avviso di accertamento);

B. l'iscrizione in bilancio delle entrate tributarie presenta anch'essa aspetti e presupposti diversi a seconda che intervenga in sede di stanziamento ovvero di rendicontazione. A differenza dello stanziamento, che è espressione di previsioni basate su serie storiche, l'accertamento richiede la puntuale determinazione del credito tributario, basato sul principio della competenza finanziaria rafforzata;

C. alcuni tributi come la TARI, normalmente liquidati d'ufficio dai Comuni, vengono riscossi tramite ruolo o, più spesso, mediante liste di carico. Per questa tipologia di entrata, il principio 3.7.1 stabilisce che l'accertamento e l'imputazione debbano avvenire nell'esercizio in cui il ruolo o la lista di carico sono emessi, a condizione però che la scadenza del pagamento sia fissata entro il termine previsto per l'approvazione del rendiconto. Può tuttavia accadere che il contribuente non ottemperi alla richiesta “bonaria” di pagamento inoltrata dal Comune sulla base delle liste di carico.⁴⁹ Con la conseguenza che le somme non pagate, già oggetto di accertamento e imputazione all'esercizio di formazione delle liste di carico, confluiscono tra i residui attivi e, in parte, nel FCDE.

Al recupero delle predette somme non pagate⁵⁰ si provvede con l'emissione di apposito avviso di accertamento. Le somme in tal modo accertate vanno imputate all'esercizio di emissione del predetto avviso, a condizione che la scadenza del pagamento cada entro il termine per l'approvazione del rendiconto (v. par. 2.4);

⁴⁹ Di solito, i Comuni allegano alla richiesta di pagamento un bollettino precompilato di conto corrente postale.

⁵⁰ Non è configurabile, in tal caso, una vera e propria attività di “contrasto dell'evasione”, che prevede ontologicamente il raggiungimento di un obiettivo.

D. al contrario, il recupero dell'evasione concerne tipicamente situazioni legate all'omissione o infedeltà della dichiarazione oppure all'omissione, alla tardività o all'insufficienza del versamento (comma 161, legge 296/2006) e presuppone la notifica di un avviso di accertamento. Si tratta, ad evidenza, di entrate per le quali non è stato effettuato in precedenza alcun accertamento contabile;

E. emerge netta, a questo punto, la differenza tra l'avviso di accertamento TARI, le cui somme hanno già costituito oggetto di accertamento contabile basato sulle liste di carico, e l'avviso di accertamento IMU, emesso per il recupero di tributi mai accertati in precedenza⁵¹;

F. tributi diversamente strutturati e da gestire secondo procedimenti differenziati non possono essere accomunati e, quindi, trattati e rendicontati allo stesso modo. E' netta la differenza, sotto i richiamati profili, tra l'IMU (liquidata dai contribuenti, con eventuale intervento dell'ente in funzione di ripristino dell'obbligazione non assolta spontaneamente) e l'imposta di soggiorno (riscossa dai gestori delle strutture ricettive⁵², nei confronti dei quali è indirizzata esclusivamente l'attività di controllo degli enti creditori); oppure tra la stessa IMU e la TARI (di norma, liquidate e chieste in pagamento sulla base di liste di carico dai Comuni) o l'imposta sulle pubbliche affissioni (di solito, affidata in concessione a soggetti privati e da questi gestita in esclusiva, anche nella fase contenziosa). Le differenze strutturali dei diversi tributi, incidenti sulle modalità di contabilizzazione e riscossione, andrebbero valorizzate già in sede di programmazione dei controlli e, quindi, nella rendicontazione e analisi dei relativi dati. Diversamente, anche i giudizi sulla capacità di recupero dell'evasione, specie se la riscossione, in tutto o in parte prevalente, è realizzata grazie all'adempimento spontaneo dei contribuenti

⁵¹ Il precedente accertamento IMU, riguardante somme riscosse per autoliquidazione, è effettuato in base al criterio di cassa e non ricomprende, ad evidenza, quelle recuperate con l'avviso di accertamento.

⁵² Essi assumono, pertanto, le funzioni di agente contabile, essendo tenuti alla resa del conto giudiziale (Cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite, 22 settembre 2016, n. 22/QM)

(così è, ad esempio, per la TARI), rischiano di risultare approssimativi e poco attendibili;

G. anche la riscossione, intesa come atto o procedimento volto ad introitare il tributo nelle casse dell'ente, andrebbe esaminata ed apprezzata in relazione alle diverse modalità che ne consentono la realizzazione. Si consideri che la riscossione può avvenire:

- mediante versamento spontaneo da parte dei contribuenti (ad esempio, IMU);
- a seguito di preventiva liquidazione e richiesta di pagamento da parte dell'ente (così è, di norma, per la TARI);
- d'iniziativa del contribuente che, successivamente alla scadenza del termine di versamento, pone rimedio alla propria omissione con il versamento del tributo, degli interessi e di una sanzione ridotta (c.d. ravvedimento operoso, consentito finché non intervenga la notifica dell'avviso di accertamento)⁵³;
- a seguito di notifica dell'avviso di accertamento, in adesione agli istituti deflativi del contenzioso (acquiescenza,⁵⁴ accertamento con adesione, reclamo-mediazione, conciliazione giudiziale) o, in alternativa, mediante esecuzione forzata conseguente all'iscrizione a ruolo delle somme dovute o ad ingiunzione fiscale;⁵⁵

H. per un'adeguata conoscenza e analisi degli aspetti caratterizzanti la gestione dei tributi, si rende altresì necessario separare la relativa trattazione in funzione del periodo d'imposta di riferimento e delle diverse fasi che ne caratterizzano la gestione. Il riferimento al periodo d'imposta consente di enucleare e differenziare il trattamento di plurime ed autonome obbligazioni tributarie, per ciascuna delle quali avviare distinti procedimenti gestionali e, se del caso, far valere autonomi profili di responsabilità politica, manageriale e amministrativa. La disaggregazione

⁵³ V. art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, come modificato dall'art. 1, comma 637, lettera b della legge n. 190/2014.

⁵⁴ Nel rinviare al par. 2.2, che propone una sintetica presentazione degli istituti deflativi del contenzioso, preme evidenziare in questa sede, come l'acquiescenza possa essere indotta anche da apposita comunicazione del Comune, successiva alla notifica dell'avviso di accertamento (c.d. avviso bonario)

⁵⁵ A differenza degli istituti deflativi del contenzioso che, sia pure in misura diversa, consentono una riduzione delle sanzioni, la riscossione coattiva prevede il pagamento integrale delle somme evidenziate nell'avviso di accertamento.

delle vicende dei tributi in funzione del periodo d'imposta di riferimento è alla base, in particolare, di una ordinata ed efficiente programmazione e consuntivazione dei controlli, che fornisca informazioni anche sulla efficienza ed efficacia degli accertamenti effettuati. Per converso, le usuali prospettazioni che, sulla falsariga delle relazioni al bilancio, riferiscono l'analisi al dato complessivo, senza indugiare sulle vicende dei singoli periodi d'imposta, non consentono neppure di rilevare possibili decadenze dall'esercizio della potestà di controllo⁵⁶;

I. pare altresì opportuno che le vicende del tributo riferite ad un determinato periodo d'imposta vadano esaminate con riguardo alle varie fasi dell'unitario procedimento gestionale, che attiene alla presentazione della dichiarazione, alla liquidazione, al versamento e al controllo; quest'ultima fase, a sua volta, andrebbe esaminata nei diversi momenti del contenzioso e della riscossione;

L. per quanto riguarda la riscossione coattiva, i Comuni possono autonomamente decidere di gestirla direttamente oppure di affidarla all'agente nazionale della riscossione⁵⁷ (che vi provvede tramite ruolo) oppure ad un concessionario privato iscritto all'albo di cui all'articolo. 53, comma 1, del D.lgs. 15 novembre 1997, n. 446 (che procede tramite ingiunzione fiscale).

L'insieme dei richiamati aspetti caratterizzanti la struttura e il procedimento di gestione dei tributi non può essere disatteso neppure a fini di rappresentazione e analisi dei relativi dati, senza pregiudicare una adeguata conoscenza delle vicende amministrative.

Che vi sia spazio per migliorare i tradizionali metodi di rappresentazione dei dati, si desume - come si vedrà - dalla non univocità delle ricognizioni usualmente proposte nonché dalla difficoltà dei Comuni di corrispondere a richieste di disaggregazione dei dati, pure essenziale per acquisire informazioni attendibili e significative sul reale andamento della gestione.

⁵⁶ Informazioni utili all'analisi della gestione possono desumersi, in particolare, dalla distanza temporale dell'accertamento rispetto al momento di perfezionamento dell'obbligazione riferita a ciascuno periodo d'imposta.

⁵⁷ Attualmente, Agenzia delle entrate - Riscossione

5. RICOGNIZIONE E ANALISI DEI DATI IMU PRESSO I COMUNI DELLA REGIONE UMBRIA

5.1 Le entrate tributarie relative al 2015

Di seguito si riportano i dati della gestione tributaria relativi all'esercizio 2015 nei comuni oggetto di osservazione, così come risultanti dai rendiconti approvati dai predetti Comuni nonché dalle relazioni sul rendiconto 2015 predisposte dagli organi di revisione ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167 della legge finanziaria per il 2006.⁵⁸ Il riferimento alla generalità dei tributi, anziché all'IMU, si è reso necessario per mettere a fuoco determinati aspetti caratterizzanti la gestione tributaria, sulla base di dati (disponibili solo in forma aggregata, ma) comparativamente più attendibili.⁵⁹ L'analisi dei dati riferiti all'IMU sarà comunque proposta nel successivo paragrafo, sia pure per cogliere altri profili gestionali e, in alcuni casi, evidenziarne la scarsa attendibilità.

L'accertamento delle entrate tributarie

La sottostante tabella 1 “*Andamento entrate tributarie (titolo I) - esercizio 2015*” compendia i dati dell'accertamento tributario (Titolo I) risultanti dai rendiconti dell'esercizio 2015 approvati dai Comuni della regione Umbria con più di 15.000 abitanti.

Dal raffronto, in particolare, dei dati dell'accertamento (col. 2) con quelli della riscossione in conto competenza (col. 3), emerge un indice medio di riscossione del 71,50 per cento.

Più contenuto è, invece, l'indice di riscossione in conto residui (col. 3/ter), pari al 47,16 per cento, a conferma della maggiore difficoltà nel riscuotere ciò che il

⁵⁸ L'organo di revisione è chiamato a compilare il questionario predisposto dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti.

⁵⁹ Il proposito iniziale di circoscrivere l'analisi, proposta in questo paragrafo, ai dati riguardanti l'IMU è stato abbandonato, stante l'indisponibilità o palese inattendibilità dei relativi dati in possesso dei Comuni. Ciò non esclude l'utilità dell'indagine centrata sull'IMU che verrà proposta nei successivi paragrafi.

contribuente non ha inteso pagare nell'anno di imputazione dell'accertamento e che, di norma, costituisce oggetto di iscrizione a ruolo.

L'elevato indice di riscossione in conto competenza non è ascrivibile, se non in parte esigua, alla capacità di recupero dell'evasione da parte dei Comuni, ma essenzialmente alla riscossione spontanea dei contribuenti in sede di autoliquidazione (dell'IMU) ovvero di iscrizione a ruolo di tributi che non prevedono l'autotassazione (ad esempio, TARI).

È evidente come, in assenza di tale specificazione, i dati compendati in Tabella non esprimano significato univoco in ordine alla capacità di riscossione dei Comuni.

Ciononostante è sulla base di simili rappresentazioni che spesso ci si esprime sulla capacità di contrastare l'evasione fiscale, magari per evidenziarne l'inadeguatezza.⁶⁰

Non è questo tuttavia che qui si vuole evidenziare, quanto le diffuse resistenze ad approfondire i temi dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali e, in particolare, a disaggregare i relativi dati, in modo da ricavare prospettazioni utili alla comprensione del reale andamento della gestione tributaria. Come si è detto al precedente paragrafo 4, l'analisi ponderata dell'attività di contrasto dell'evasione è ostacolata dalla difficoltà di disaggregare i dati dell'accertamento distintamente per tipologia di tributo e per singolo periodo d'imposta.

⁶⁰ Spesso si esprimono giudizi negativi sulla capacità di recupero dell'evasione, pur in presenza di indici di riscossione molto elevati, quasi che fosse possibile e normale riscuotere la totalità dei tributi accertati, ignorando i margini "fisiologici" di insolvibilità dei contribuenti.

Tabella 1 – Andamento entrate tributarie (Titolo I) - Esercizio 2015 -

COMUNE	Stanziamenti definitivi 1	Accertamenti c/comp.za 2	% 3 (2/1)	Riscossioni c/comp.za 4	% 5 (3/2)	Residui 1.1.2015 6	Residui riscossi nel 2015 7	% 8 (7/6)
ASSISI	17.701.937,00	17.560.051,74	99,20%	14.347.536,34	81,71%	6.163.848,05	1.155.222,44	18,74%
BASTIA UMBRA	12.492.485,65	12.532.477,85	100,32%	9.355.287,22	74,65%	4.910.115,80	1.519.853,08	30,95%
CASTIGLIONE DEL LAGO	9.826.182,32	9.686.107,63	98,57%	7.215.024,55	74,49%	5.097.324,48	2.049.033,43	40,20%
CITTA' DI CASTELLO	26.342.912,50	26.304.680,62	99,85%	19.925.513,50	75,75%	12.671.840,29	7.744.940,78	61,12%
CORCIANO	15.511.045,23	15.588.472,87	100,50%	11.075.115,74	71,05%	6.013.233,35	2.954.082,70	49,13%
FOLIGNO	32.863.141,04	31.437.671,12	95,66%	24.350.158,93	77,46%	12.259.221,35	8.291.249,13	67,63%
GUALDO TADINO	9.150.000,00	9.004.930,18	98,41%	6.153.676,42	68,34%	2.872.509,16	1.909.277,14	66,47%
GUBBIO	17.938.620,49	17.744.323,12	98,92%	14.237.658,33	80,24%	7.708.602,40	4.537.564,33	58,86%
MARSCIANO	11.727.650,96	11.700.892,33	99,77%	9.483.185,27	81,05%	4.350.532,79	1.628.627,74	37,44%
NARNI	14.351.419,86	14.116.885,86	98,37%	9.544.848,48	67,61%	7.151.346,41	3.712.554,43	51,91%
ORVIETO	15.794.518,39	15.895.113,69	100,64%	12.974.726,44	81,63%	8.169.763,52	3.697.525,64	45,26%
PERUGIA	135.159.709,22	136.585.450,28	101,05%	102.800.904,40	75,26%	71.965.927,30	20.653.680,30	28,70%
SPOLETO	26.313.803,00	24.855.258,61	94,46%	6.294.607,27	25,33%	17.670.675,00	17.841.269,71	100,97%
TERNI	89.604.927,54	85.181.859,90	95,06%	56.751.090,50	66,62%	48.038.060,99	24.358.209,28	50,71%
TODI	11.040.039,84	11.156.262,91	101,05%	8.666.263,65	77,68%	6.087.182,80	1.975.143,86	32,45%
UMBERTIDE	8.895.540,00	8.980.523,21	100,96%	7.374.365,36	82,12%	4.239.013,95	2.263.798,88	53,40%
TOTALE	454.713.933,04	448.330.961,92	98,60%	320.549.962,40	71,50%	225.369.197,64	106.292.032,87	47,16%

Comune di Corciano Prot. n. 2941 del 22-01-2018 arrivo Cat. 4 Cl. 6 Prog. Fasc.

Fonte: dati estratti dai Rendiconti 2015 pubblicati nei siti istituzionali dei Comuni.

Riscossione dell'IMU nel recupero dell'evasione

Benché esprimano il tentativo di approfondire la conoscenza della gestione tributaria, neppure i dati prospettati dai revisori dei Comuni, nel questionario predisposto dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti ai sensi dell'art.1, commi 166 e ss. della L. 266/2005, sembrerebbero corrispondere appieno alle esigenze di conoscenza prima evidenziate.

La successiva Tabella 2 (*“Andamento entrate recupero evasione”*) che, per l'anno 2015, riepiloga i predetti dati, evidenzia l'indice di riscossione in conto competenza calcolato sugli accertamenti di competenza relativi all'attività di recupero dell'evasione tributaria. A tal fine, i prospetti compilati dai revisori riportano a cifra unica il totale degli accertamenti e delle riscossioni riferiti alla totalità dei tributi, senza tener conto dei diversi procedimenti seguiti per la riscossione di ciascuno di essi e, in particolare, senza distinguere la riscossione spontanea da quella realizzata, sulla base di avvisi di accertamento, nei confronti di quanti non abbiano inteso assolvere spontaneamente l'obbligazione tributaria.⁶¹

Ne consegue la non adeguata significatività della ricognizione di cui alla successiva Tabella 2, confermata peraltro dagli indici di riscossione, molto differenziati tra loro, realizzati dai Comuni in osservazione.

Come accennato al precedente par. 4, occorre considerare, tra l'altro, che l'indice di riscossione varia in funzione dei diversi criteri di imputazione contabile degli accertamenti, con la conseguenza che la riscossione di entrate accertate e correttamente imputate al 2015, in conformità al principio di competenza illustrato al par. 2.4, potrebbero “fisiologicamente” rendersi esigibili oltre il termine di approvazione del rendiconto e, per ciò stesso, non incidere sull'indice di riscossione

⁶¹ La trattazione congiunta, ad esempio, dei dati in esame riferiti promiscuamente all'IMU, alla TARSU/TIA/TARES, alla COSAP/TOSAP e agli ALTRI TRIBUTI, fornisce informazioni non univoche sulla capacità propria dei Comuni di combattere il fenomeno dell'evasione tributaria.

degli accertamenti di competenza⁶²; ove si consideri altresì l'indeterminatezza dei criteri di accertamento, perduranti almeno fino all'emanazione del D.M. correttivo 4 agosto 2016 (cfr. par. 2.4.2), si accentua il rischio che l'indice di riscossione possa correlarsi a dati non omogenei né significativi e che lo stesso risulti, pertanto, poco attendibile.

Per l'insieme dei motivi rappresentati sarebbe poco prudente affermare con decisione che, a differenza dei Comuni di:

- Spoleto (con indice di riscossione del 2,19 per cento),
- Gubbio (8,36 per cento) e
- Umbertide (8,84 per cento),

i Comuni di:

- Castiglione del Lago (56,77 per cento) e
- Orvieto (56,51 per cento)

hanno dimostrato una superiore capacità di contrastare l'evasione tributaria.

Accantonamento al Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE)

Per analoghi motivi è poco attendibile anche la congruità dell'accantonamento al FCDE.

Ciò si desume direttamente dai dati evidenziati nella Tabella 2 e, in particolare, dalla estrema variabilità, tra i Comuni in osservazione, del rapporto tra accantonamento e accertamento di competenza (col. 5).

L'indice di accantonamento al FCDE è compreso infatti nella forbice tra:

- il 47,70 e l'83,65 per cento, nei Comuni di Città di Castello, Corciano, Perugia, Spoleto e Umbertide;
- il 5,12 e il 29,82 per cento, negli altri Comuni.

⁶² Senza configurare alcun ritardo, il versamento delle somme accertate potrebbe effettuarsi, ad esempio, in esito al procedimento di accertamento con adesione, ben oltre quindi la scadenza del termine di impugnazione e dello stesso termine di approvazione del rendiconto, ovvero in attuazione di piani di rateizzazione riconosciuti dal Comuni.

Anche ai fini della corretta valutazione della “dubbia e difficile esazione” delle entrate e, quindi, della valutazione di congruità dell'accantonamento al FCDE, non si può prescindere, infine, dalle peculiarità dei singoli tributi, apprezzati nei diversi momenti che ne caratterizzano il procedimento gestionale.

Tabella 2 – Andamento entrate “Recupero evasione” - Esercizio 2015

COMUNE	Accertamenti 1	Riscossioni c/competenza 2	% 3 (1/2)	F.C.D.E. Accantonamento competenza esercizio 2015 4	% 5 (4/1)	F.C.D.E. Rendiconto 6
ASSISI	441.757,09	86.418,42	19,56%	-	0,00%	-
BASTIA UMBRA	1.159.558,89	134.969,10	11,64%	199.160,77	17,18%	808.549,28
CASTIGLIONE DEL LAGO	420.148,34	238.519,04	56,77%	75.436,00	17,95%	101.820,45
CITTA' DI CASTELLO	1.862.445,00	392.386,00	21,07%	897.740,72	48,20%	2.726.706,56
CORCIANO	2.000.208,34	584.188,68	29,21%	954.136,72	47,70%	1.482.495,68
FOLIGNO	1.849.763,56	378.337,68	20,45%	-	0,00%	3.021.081,50
GUALDO TADINO	766.908,64	232.993,11	30,38%	70.269,71	9,16%	296.953,59
GUBBIO	792.000,00	66.178,43	8,36%	78.322,00	9,89%	190.040,41
MARSCIANO	606.874,65	160.491,34	26,45%	54.870,03	9,04%	1.105.066,13
NARNI	5.680.758,07	1.681.113,67	29,59%	707.955,97	12,46%	2.915.390,29
ORVIETO	1.196.216,51	676.017,80	56,51%	-	0,00%	-
PERUGIA	6.285.503,97	1.450.360,60	23,07%	3.647.458,05	58,03%	17.140.856,07
SPOLETO	1.141.807,35	24.985,10	2,19%	955.084,94	83,65%	14.458.000,00
TERNI	1.411.212,21	-	0,00%	-	0,00%	-
TODI	481.014,42	90.365,62	18,79%	24.650,00	5,12%	1.178.329,17
UMBERTIDE	253.661,31	22.425,19	8,84%	193.068,01	76,11%	527.010,23
TOTALE	26.349.838,35	6.219.749,78	23,60%	7.858.152,92	29,82%	45.952.299,36

Fonte: dati estratti dai Questionari dell'Organo di Revisione sul Consuntivo 2015.

5.2 Dati della gestione IMU nelle comunicazioni dei Comuni

Con il proposito di estendere l'indagine a determinate vicende dell'IMU, non tutte osservabili attraverso i dati pubblicati ma che dovrebbero comunque desumersi dalla contabilità degli enti, è stato chiesto ai comuni prescelti di fornire ulteriori dati, successivamente assemblati dalla Sezione ed esposti nelle tabelle di seguito illustrate.

5.3 Accertamento in autoliquidazione - Raffronto coi versamenti tramite F24

La sottostante tabella 3 mette a raffronto i dati dell'accertamento IMU per autoliquidazione, così come comunicati dai Comuni in osservazione (col. 1), con gli importi versati spontaneamente dai contribuenti tramite mod. F24, come consultabili, limitatamente all'anno 2016, dal sito del Ministero dell'economia e delle finanze-Dipartimento delle finanze (col. 2). Quest'ultimi rappresentano il punto di partenza per il corretto accertamento dell'IMU autoliquidata, quantificabile secondo il criterio di cassa ossia in base ai versamenti eseguiti dai contribuenti. La mancata corrispondenza dei dati a raffronto non dipende necessariamente dalla inattendibilità delle comunicazioni, bensì dalla circostanza che l'accertamento è calcolato al netto della quota di alimentazione del Fondo di Solidarietà Nazionale, oltre che dalla quota IMU (versata tramite F24) riservata allo Stato.⁶³

⁶³ Il riferimento è alla quota del tributo relativa ad immobili ad uso produttivo classificati nella categoria "D", cui si è fatto riferimento al par. 2. Nella pubblicazione del MEF non si specifica se i dati sono riportati al netto o al lordo di tale quota.

Tabella 3 - Autoliquidazione IMU - periodo d'imposta 2016

COMUNI	ACCERTAMENTO PER AUTOLIQUIDAZIONE (comunicato dai Comuni) 1	VERSAMENTI PER AUTOLIQUIDAZIONE (pubblicato nel MEF) 2
Perugia	38.350.201,09	46.414.598,00
Terni	14.554.791,32	22.344.565,00
Foligno	7.624.390,70	10.225.148,00
Città di Castello	7.592.279,21	9.237.607,00
Spoletto	7.894.238,89	8.748.201,00
Gubbio	6.458.279,26	8.207.300,00
Assisi	6.270.904,00	7.286.905,00
Bastia Umbra	2.960.430,00	4.102.453,00
Orvieto	NON DISPONIBILE	6.642.591,00
Corciano	2.657.199,21	3.599.781,00
Narni	3.212.400,00	4.192.468,00
Marsciano	2.413.000,00	3.230.634,00
Todi	4.026.131,97	4.925.212,00
Umbertide	2.176.764,55	2.860.597,00
Gualdo Tadino	2.477.752,39	2.995.464,00
Castiglione del Lago	NON DISPONIBILE	3.933.390,00

5.4 Accertamenti per autoliquidazione e per recupero evasione fiscale - Raffronto

L'incidenza in percentuale degli importi accertati su quelli autoliquidati dai contribuenti potrebbe fornire informazioni sia pure tendenziali sull'indice di evasione del tributo o, più precisamente, sull'efficacia dell'attività di recupero dell'evasione.

I volumi dell'accertato per recupero dell'evasione, se osservati in rapporto con quelli dell'autoliquidazione, entrambi riportati nelle Tabelle da 4/1 a 4/16, non evidenziano incidenze percentuali non uniformi nei diversi Comuni.

Con riguardo ai periodi d'imposta dal 2011 al 2015, l'imposta evasa evidenziata negli accertamenti dei comuni di Perugia (periodo 2012), Corciano (2012) e Todi (2014) rappresenta rispettivamente soltanto il 4,67, il 3,82 e l'1,93 per cento dei corrispondenti importi in autoliquidazione. La stessa incidenza sale al 16,91; 16,87; 17,79; 27,08; 24,65 e 23,22 per cento rispettivamente nei Comuni di Foligno (2014), Spoleto (2014), Bastia Umbra (2012), Narni (2014), Marsciano (2013) e Gualdo Tadino (2011).⁶⁴

La non uniformità dei dati si riscontra anche tra i diversi periodi d'imposta di un medesimo comune: in particolare, pur avendo registrato per alcuni periodi d'imposta buone *performance* di controllo, hanno conseguito, per altri periodi, risultati deludenti i Comuni di

- Foligno (9,49 per cento per il periodo d'imposta 2013),
- Spoleto (9,79 per cento per il 2013),
- Bastia Umbra (nessun accertamento per 2014, 2015 e 2016),
- Marsciano (nessun accertamento per il 2014, 2015 e 2016),
- Gualdo Tadino (nessuno accertamento dal 2012 al 2016).

⁶⁴ Non hanno comunicato accertamenti per recupero dell'evasione, con riferimento ai periodi d'imposta riportato in parentesi, i Comuni di Perugia (2016), Terni (2016), Gubbio (2015 e 2016), Bastia Umbra (2014, 2015 e 2016), Marsciano (2014, 2015 e 2016), Todi (2015 e 2016), Umbertide (2016) e Gualdo Tadino (2012, 2013, 2014, 2015 e 2016).

Il dato univoco che emerge dall'esito della ricognizione effettuata è la non uniforme incidenza dell'attività di recupero sul fenomeno dell'evasione, verosimilmente diffusa in misura più o meno uguale tra i comuni in osservazione.

Benché non possa escludersi che gli indici siano inficiati dalla parziale erroneità dei dati comunicati, la ricognizione condotta sul periodo d'imposta presenta comunque il vantaggio di far emergere situazioni, per tanti aspetti preoccupanti, che la usuale reportistica non è in grado di mettere a fuoco. È evidente, in particolare, come l'analisi centrata sull' "accertamento di competenza", in quanto fornisce informazioni sulla complessiva attività di controllo svolta nel corso di un determinato esercizio senza altre distinzioni, si posizioni soltanto alla superficie di un fenomeno complesso, quale è il contrasto dell'evasione.

Tabella 4/1 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI PERUGIA

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	25.312.865,87	50.748.829,83	39.075.258,61	37.993.533,60	38.798.033,02	38.350.201,09	230.278.722,02
Accertamento evasione 2	1.734.513,64	2.358.468,38	3.581.875,05	2.579.942,48	2.262.630,27	0,00	12.517.429,82
% 3 (2/1)	6,85	4,67	9,17	6,80	5,83	0,00	5,43

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/2 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI TERNI

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	15.649.604,57	27.968.000,00	18.317.984,87	18.825.042,87	18.725.000,00	14.554.791,32	114.040.423,63
Accertamento evasione 2	2.136.992,04	2.269.856,47	1.614.012,08	1.297.915,00	1.215.979,00	-	8.534.754,59
% 3 (2/1)	13,65	8,11	8,81	6,89	6,49	-	7,48

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/3 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI FOLIGNO

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	6.682.522,14	10.012.553,20	10.600.002,14	6.359.048,00	5.691.114,80	7.624.390,70	46.969.630,98
Accertamento evasione 2	671.254,00	849.687,00	1.005.102,00	1.074.987,00	506.777,00	1.658,00	4.109.465,00
% 3 (2/1)	10,05	8,49	9,49	16,91	8,91	0,03	8,75

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/4 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI CITTA' DI CASTELLO

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	5.194.594,98	10.089.319,00	6.857.601,34	6.607.522,23	6.715.547,36	7.592.279,21	43.056.864,12
Accertamento evasione 2	396.756,00	890.813,00	1.026.962,00	672.150,00	122.474,00	51.096,00	3.160.251,00
% 3 (2/1)	7,64	8,83	14,98	10,18	1,83	0,68	7,34

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/5 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI SPOLETO

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	6.000.000,00	8.451.000,00	9.384.678,17	7.420.416,73	6.850.000,00	7.984.238,89	46.090.333,79
Accertamento evasione 2	2.298.936,00	1.100.000,00	917.846,76	1.251.606,14	467.191,00	2.903.348,68	8.938.928,58
% 3 (2/1)	3,84	13,02	9,79	16,87	6,83	36,37	19,39

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/6 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI GUBBIO

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	4.591.134,28	8.000.000,00	5.943.153,99	5.855.000,00	5.610.000,00	6.458.279,26	36.457.567,53
Accertamento evasione 2	279.328,00	733.675,28	1.074.651,49	561.046,34	-	-	2.648.701,11
% 3 (2/1)	6,08	9,17	18,08	9,58	-	-	7,26

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/7 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI ASSISI

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	5.050.000,00	7.767.136,00	7.870.000,00	4.966.077,00	4.950.000,00	6.270.904,00	36.874.117,00
Accertamento evasione 2	641.496,61	938.230,29	720.000,00	435.000,00	491.925,35	327.899,79	3.554.552,04
% 3 (2/1)	12,70	12,08	9,15	8,76	9,94	5,23	9,64

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/8 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI BASTIA UMBRA

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	3.369.780,00	3.755.440,00	2.616.723,00	2.423.250,00	2.478.190,00	2.960.430,00	17.603.813,00
Accertamento evasione 2	444.854,00	667.831,00	810.410,00	0,00	0,00	0,00	1.923.095,00
% 3 (2/1)	13,21	17,79	30,98	0,00	0,00	0,00	10,92

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/10 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI CORCIANO

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	3.537.030,72	6.738.237,00	4.181.990,64	2.657.373,17	2.190.807,03	2.657.199,21	21.962.637,77
Accertamento evasione 2	713.397,42	257.067,93	227.168,98	159.859,54	89.589,00	-	1.447.082,87
% 3 (2/1)	20,17	3,82	5,44	6,02	4,09	-	6,59

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/11 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI NARNI

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	2.693.574,00	4.361.134,00	3.262.806,00	3.218.818,00	3.458.900,00	3.212.400,00	20.207.632,00
Accertamento evasione 2	326.425,00	624.034,00	649.914,00	871.479,00	1.462.621,00	1.214.984,00	5.149.457,00
% 3 (2/1)	12,12	14,31	19,92	27,08	42,29	37,83	25,48

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/12 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI MARSCIANO

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	2.565.000,00	4.154.746,10	3.040.000,00	2.725.608,22	3.001.608,00	2.413.000,00	17.899.962,32
Accertamento evasione 2	361.402,00	609.299,00	749.107,00	-	-	-	1.719.808,00
% 3 (2/1)	14,09	14,67	24,65	-	-	-	9,61

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/13 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI TODI

	PERIODO D'IMPOSTA						
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTALE
Accertamento autoliquidazione 1	2.833.991,44	4.436.488,00	3.400.000,00	3.261.123,16	3.311.498,95	4.026.131,97	21.269.233,52
Accertamento evasione 2	252.203,25	185.331,29	244.223,49	62.942,55	2.921,21	0,00	747.621,79
% 3 (2/1)	8,90	4,18	7,18	1,93	0,09	0,00	3,51

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/14 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto - COMUNE DI UMBERTIDE

	PERIODO D'IMPOSTA						TOTALE
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Accertamento autoliquidazione 1	2.353.016,13	2.669.300,00	3.589.960,11	2.006.675,18	2.041.879,56	2.176.764,55	14.837.595,53
Accertamento evasione 2	136.458,60	252.248,47	249.484,42	132.266,93	204.481,55	0,00	974.939,97
% 3 (2/1)	5,8	9,45	6,95	6,6	10,02	0,00	6,57

Fonte: dati comunicati dal Comune.

Tabella 4/15 - Accertamento per autoliquidazione e per recupero evasione ICI/IMU - Rapporto -**COMUNE DI****GUALDO TADINO**

	PERIODO D'IMPOSTA						TOTALE
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Accertamento autoliquidazione 1	2.171.544,19	3.794.000,00	3.651.000,00	2.389.008,76	2.350.000,00	2.477.752,39	16.833.305,34
Accertamento evasione 2	504.198,00	-	-	-	-	-	504.198,00
% 3 (2/1)	23,22	-	-	-	-	-	2,99

Fonte: dati comunicati dal Comune.

5.5 Indice di riscossione degli accertamenti per recupero dell'evasione fiscale.

L'indice di riscossione, dato dal rapporto tra l'importo riscosso (colonna 2 della Tabella n. 5) e quello accertato (col. 1), può essere calcolato separatamente per periodo d'imposta oppure avendo riguardo ai dati cumulativi risultanti dalla sommatoria dei valori relativi a più periodi d'imposta. Esso è tuttavia tanto più significativo quanto più distante è il periodo d'imposta osservato. Avendo presente che i Comuni, secondo una prassi non propriamente conforme ai criteri di buona amministrazione,⁶⁵ usano esercitare la potestà di accertamento a ridosso del termine di decadenza (il dato non è desumibile dalla Tabella 5), può ritenersi che al 31 dicembre 2016 l'IMU sottratta a imposizione del periodo d'imposta 2011, di norma abbia già costituito oggetto di accertamento e che la riscossione dei relativi importi sia stata già realizzata o, quanto meno, si trovi in avanzata fase di realizzazione. Si vuol dire che, se calcolato sugli accertamenti del periodo d'imposta 2011, normalmente da più tempo eseguiti o, quanto meno, eseguiti prima degli accertamenti dei successivi periodi d'imposta, l'indice di riscossione del tributo è comparativamente più significativo. Per converso, rischia di risultare inattendibile e poco significativo l'indice di riscossione (come anche il giudizio sulla capacità di riscossione) calcolato sull'accertato del periodo d'imposta 2016 e, in parte, del 2015. Questo inconveniente traspare dalle analisi che riferiscano l'indice di riscossione all'ammontare degli accertamenti in conto competenza (o in conto residui relativi a crediti tributari accertati in anni recenti), senza considerare che la riscossione dei tributi sottratti a imposizione non sempre avviene nello stesso anno di notifica dell'avviso di accertamento, specie se consegue all'adozione di laboriose misure esecutive. Premesse tali considerazioni, è comparativamente più attendibile l'indice di riscossione calcolato sugli accertamenti relativi, ad esempio, ai periodi d'imposta dal 2011 al 2014, per i quali di norma gli atti di riscossione sono stati avviati e in buona parte portati a termine. L'assunto trova conferma nella sintesi di Tabella 5,

⁶⁵ L'azione di controllo, se avviata a distanza di molti anni dalla consumazione della violazione, rivela un minore tasso di deterrenza e di efficacia anche ai fini della riscossione.

che relativamente al periodo d'imposta 2015 evidenzia, per tutti i Comuni con l'unica eccezione di Perugia, indici di riscossione nettamente inferiori a quelli dei periodi precedenti. Può notarsi infatti come gli indici più elevati si riscontrino sul periodo d'imposta 2011, mentre sui successivi si riducano progressivamente.

Va da sé che la fase della riscossione fa seguito all'accertamento, in assenza del quale l'indice non viene evidenziato. Così è per i Comuni di:

- Gualdo Tadino, la cui azione di contrasto dell'evasione IMU è ferma al 2011;
- Bastia Umbra, Marsciano e Gualdo Tadino, che non presentano accertamenti per i periodi d'imposta successivi al 2013;
- Gubbio, con accertamenti fino al 2014;
- Perugia, Terni, Corciano, Todi e Umbertide, i cui accertamenti si fermano al periodo d'imposta 2015.

Limitatamente ai periodi d'imposta 2011, 2012 e 2013, le migliori *performance* di riscossione sono ascrivibili ai Comuni di:

- Narni (con indici rispettivamente del 76,23; 57,62 e 80,20 per cento),
- Foligno (54,50; 30,27 e 32,02),
- Gubbio (34,16; 40,73 e 27,23),
- Bastia Umbria (38,27; 38,44 e 26,84).

In coda alla graduatoria i Comuni di:

Terni (5,44; 2,93; 1,80 e 1,69 per cento rispettivamente per i periodi 2012, 2013, 2014 e 2015);

Todi (1,31 per cento per il 2013 e 5,11 per il 2014);

Umbertide (4,99; 3,26; 4,60 e 1,73 rispettivamente per il 2012, 2013, 2014 e il 2015);

Gualdo Tadino (4,65 per il 2012);

Corciano (6,19 per il 2012).

Quanto sopra sulla base dei dati comunicati dai Comuni, la cui attendibilità peraltro andrebbe concretamente verificata, almeno nei casi in cui si susseguono senza apparente coerenza, come può notarsi, in particolare, per i Comuni di:

- Terni, il cui l'indice di riscossione del 2012, pari al 20,95 per cento, si riduce drasticamente in tutti i periodi d'imposta successivi;
- Umbertide, con indice in netta discesa rispetto al 30,03 per cento del 2012;
- Todi che, dopo la deludente *performance* dei periodi d'imposta precedenti, evidenzia per il 2015 un sorprendente indice di riscossione che sfiora il 100 per cento. Pur con i limiti di attendibilità prima accennati, l'indice medio di riscossione sembra collocarsi in una forbice tra il 20 e il 30 per cento che si rivela palesemente inadeguato allo scopo di contrastare con la necessaria efficacia l'evasione del tributo.

L'analisi della riscossione centrata sul periodo d'imposta oggetto di accertamento consente altresì di valutare la tempestività dell'azione di recupero, essendo noto che gli atti esecutivi avviati a distanza di molti anni dalla scadenza del termine previsto per l'autotassazione rischiano di risultare infruttuosi nei confronti di soggetti il cui patrimonio nel frattempo potrebbe essersi ridotto o anche disperso.

L'indagine mirata sul singolo periodo d'imposta consente altresì di monitorare il termine di decadenza dell'accertamento che, ai sensi dell'art. 1, comma 161, della legge n. 296/2006, scade il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il contribuente avrebbe dovuto versare il tributo. Sotto questo aspetto, non emergono criticità per il periodo d'imposta 2011, avendo tutti i comuni provveduto nei termini (entro il 31 dicembre 2016) ad emettere i relativi accertamenti. Sono tuttavia numerosi i Comuni che sembrano avviare le procedure di accertamento *in extremis*, ossia nel corso dell'anno in cui scade il termine utile per l'accertamento. I dati comunicati confermano che tale prassi è seguita dai Comuni di:

- Gualdo Tadino, i cui accertamenti si fermano al 2011);
- Bastia e Marsciano, che non hanno eseguito accertamenti per i periodi d'imposta successivi al 2013;
- Terni, i cui indici di riscossione particolarmente ridotti per i periodi d'imposta successivi al 2011 fanno presumere che la relativa azione di recupero accertamento sia stata espletata in minima parte.

Tabella 5 - Indici di riscossione dell'IMU accertata per recupero dell'evasione

COMUNE	PERIODO D'IMPOSTA								
	2011			2012			2013		
	ACCERTAMENTI 1	RISCOSSIONI 2	% 3 (2/1)	ACCERTAMENTI 1	RISCOSSIONI 2	% 3 (2/1)	ACCERTAMENTI 1	RISCOSSIONI 2	% 3 (2/1)
Perugia	1.734.513,64	N.P.		2.358.468,38	322.300,49	13,66	3.581.875,05	342.153,40	9,55
Terni	2.136.992,04	447.693,62	20,95	2.269.856,47	123.519,22	5,44	1.614.012,08	47.380,00	2,93
Foligno	671.254,00	365.821,00	54,50	849.687,00	257.247,00	30,27	1.005.102,00	321.824,00	32,02
Città di Castello	396.756,00	118.709,46	29,92	890.813,00	256.954,71	28,84	1.026.962,00	160.010,04	15,58
Spoletto	2.298.936,00	651.886,28	28,35	1.100.000,00	274.196,00	24,93	917.846,76	540.343,01	58,87
Gubbio	279.328,00	95.422,00	34,16	733.675,28	298.847,20	40,73	1.074.651,49	292.626,65	27,23
Assisi	641.496,61	146.424,80	22,82	938.230,29	98.824,37	10,53	720.000,00	177.180,87	24,61
Bastia Umbra	444.854,00	170.232,00	38,27	667.831,00	256.708,00	38,44	810.410,00	217.545,00	26,84
Orvieto									
Corciano	713.397,42	172.873,30	24,23	257.067,93	15.908,00	6,19	227.168,98	31.549,00	13,89
Narni	326.425,00	248.846,84	76,23	624.034,00	359.595,55	57,62	649.914,00	521.215,89	80,20
Marsciano	361.402,00	137.469,00	38,04	609.299,00	64.513,00	10,59	749.107,00	81.528,00	10,88
Todi	252.203,25	29.121,88	11,55	185.331,29	22.314,00	12,04	244.223,49	3.213,13	1,31
Umbertide	136.458,60	51.892,32	30,03	252.248,47	12.584,93	4,99	249.484,42	8.125,38	3,26
Gualdo Tadino	504.198,00	23.470,00	4,65	N.P.	N.P.		N.P.	N.P.	
Castiglione del Lago									

Fonte: dati comunicati dai Comuni

COMUNE	PERIODO D'IMPOSTA									TOTALE (dal 2011 al 2016)		
	2014			2015			2016					
	ACCERTAMENTI 1	RISCOSSIONI 2	% 3 (2/1)	ACCERTAMENTI 1	RISCOSSIONI 2	% 3 (2/1)	ACCERTAMENTI 1	RISCOSSIONI 2	% 3 (2/1)	ACCERTAMENTI 1	RISCOSSIONI 2	% 3 (2/1)
Perugia	2.579.942,48	323.864,70	12,55	2.262.630,27	306.295,00	13,54	-	-		12.517.429,82	1.294.613,59	10,34
Terni	1.297.915,00	23.387,00	1,80	1.215.979,00	20.589,00	1,69	-			8.534.754,59	662.568,84	7,76
Foligno	1.074.987,00	167.066,00	15,54	506.777,00	46.298,00	9,13	1.658,00	-		4.109.465,00	1.158.256,00	28,18
Città di Castello	672.150,00	90.465,53	13,46	122.474,00	14.138,00	11,54	51.096,00	-		3.160.251,00	640.277,74	20,26
Spoletto	1.251.606,14	560.637,89	44,79	467.191,00	90.953,14	19,47	2.903.348,68	-		8.938.928,58	2.118.016,32	23,69
Gubbio	561.046,34	88.518,58	15,78	N.P.	N.P.		-	-		2.648.701,11	775.414,43	29,27
Assisi	435.000,00	99.598,17	22,61	491.925,35	36.280,25	7,37	327.899,79	-		3.554.552,04	558.308,46	15,71
Bastia Umbra	N.P.	N.P.		N.P.	N.P.		N.P.	-		1.923.095,00	644.485,00	33,51
Orvieto												
Corciano	159.859,54	20.719,00	12,96	89.589,00	DATO NON FORNITO		N.P.	-		1.447.082,87	241.049,30	16,66
Narni	871.479,00	16.945,97	1,94	1.462.621,00	13.890,38	0,95	1.214.984,00	-		5.149.457,00	1.160.494,63	22,54
Marsciano	N.P.	N.P.		N.P.	N.P.		N.P.	-		1.719.808,00	283.510,00	16,48
Todi	62.942,55	3.214,88	5,11	2.921,21	2.917,21	99,86	0,00	-		747.621,79	60.781,10	8,13
Umbertide	132.266,93	6.086,95	4,60	204.481,55	3.537,37	1,73	N.P.	-		974.939,97	82.226,95	8,43
Gualdo Tadino	N.P.	N.P.		N.P.	N.P.		N.P.	-		504.198,00	23.470,00	4,65
Castiglione del Lago												

5.6 Trattamento sanzionatorio: rapporto tra sanzione e tributo

Il livello ridotto di disaggregazione dei dati disponibili non consente di indagare sulla corretta gestione del trattamento sanzionatorio riservato ai contribuenti. Sarebbe interessante risalire alla prassi operativa effettivamente seguita dai comuni che, come è noto, sono tenuti a sanzionare le condotte illecite, in conformità alla legge e secondo criteri uniformi.

Sarebbero illegittime, per converso, eventuali prassi che escludano l'applicazione delle sanzioni correlate ai tributi oggetto di accertamento.

Si ricorda che la corretta applicazione delle sanzioni assolve, nel sistema dei tributi fondato sull'autotassazione, alla ineliminabile funzione di indurre i contribuenti all'assolvimento spontaneo dell'obbligazione tributaria. Qualora tale funzione di deterrenza venisse meno ovvero risultasse affievolita, i contribuenti sarebbero indotti a rinviare la definizione dell'obbligazione alla successiva fase di accertamento, peraltro eventuale e neppure gravata da significative sanzioni.

Trattamenti sanzionatori non corretti, sotto il profilo, ad esempio, della puntuale applicazione delle norme in tema di riduzioni delle sanzioni, diversificate in funzione della tempestività nei pagamenti, si riflettono in negativo, oltre che sull'uniformità di trattamento dei contribuenti e sull'efficacia dei controlli, anche sulla certezza e puntualità della riscossione.⁶⁶

In sintesi, l'accertamento della maggiore imposta non può andare disgiunto dalla puntuale applicazione delle sanzioni, ancorché diversamente determinate nel loro ammontare in applicazione degli istituti deflativi del contenzioso (acquiescenza o adesione all'accertamento, definizione della controversia in sede di reclamo-mediazione ovvero conciliativa).

Dai dati compendiatati nella Tabella 6, comunicati soltanto da alcuni dei Comuni in osservazione, si direbbe che l'incidenza della sanzione irrogata sull'ammontare

⁶⁶ Come illustrato al par. 2, le sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento sono ridotte al 30, al 35 o al 40/50 per cento a seconda che la definizione dell'atto, mediante contestuale pagamento delle somme dovute, intervenga in sede rispettivamente di acquiescenza/accertamento con adesione, reclamo-mediazione o conciliazione giudiziale.

dell'IMU accertata si attesta su valori non uniformi. Di seguito si evidenzia l'indice medio in esame riferito ai Comuni di:

Perugia: 43,48 per cento

Terni: 14,81 per cento

Gubbio: 28,94 per cento

Corciano: 32,63 per cento

Todi: 25,60 per cento

Umbertide: 36,66 per cento

La diversa entità delle sanzioni applicate più che ad orientamenti erronei dei Comuni potrebbe più semplicemente ricondursi alla non corretta applicazione delle relative norme.

Come riferito al par. 4, le sanzioni correlate ai tributi accertati variano in funzione del tipo di violazione contestata:

- a) l'omessa dichiarazione è sanzionata con la pena pecuniaria dal 100 al 200 per cento del tributo accertato;
- b) per incompleta o infedele dichiarazione si applica la pena pecuniaria dal 50 al 100 per cento della maggiore imposta accertata;
- c) l'omesso versamento di tributi evidenziati in dichiarazione è sanzionato con la pena pecuniaria pari al 30 per cento dell'imposta non versata.

Tale disciplina, modellata sulla falsariga delle sanzioni previste per i tributi periodici erariali (imposte sul reddito e IVA), tiene conto del disvalore della violazione, considerata più grave se comporta l'occultamento in dichiarazione della base imponibile, meno grave se si sostanzia nell'omesso versamento di imposte commisurate agli stessi imponibili evidenziati dal contribuente in dichiarazione. Si dà il caso tuttavia che siffatta differenziazione risulti meno netta ai fini dell'IMU, la cui dichiarazione, salvo modificazioni della base imponibile intervenute nel periodo d'imposta, di norma riflette una valenza pluriennale. Da qui la necessità di valutare volta per volta se il tributo dovuto (e non versato) è commisurato ad un

imponibile risultante o meno dall'unica o dalle plurime dichiarazioni presentate. Solo in presenza dell'occultamento della base imponibile di riferimento, infatti, si giustifica la più elevata sanzione della pena pecuniaria dal 100 al 200 per cento (in caso di infedele dichiarazione, dal 50 al 100 per cento) del tributo non versato.

Anche alla luce delle menzionate argomentazioni teoriche resta tuttavia difficile comprendere l'elevata incidenza delle sanzioni correlate all'accertamento eseguito dal Comune di Perugia sul periodo d'imposta 2011, pari al 70,2 per cento. Né per il Comune di Terni sembra trovare giustificazione la ridotta incidenza percentuale delle sanzioni sul medesimo periodo d'imposta, pari al 14,8 per cento, che non sia l'improbabile constatazione, in via pressoché esclusiva, di violazioni che non configurino occultamento della base imponibile.

Tabella 6 - Accertamento Tributo e sanzione - Rapporto (periodi d'imposta dal 2011 al 2016)

PERIODO D'IMPOSTA		COMUNE					
		PERUGIA	TERNI	GUBBIO	CORCIANO	TODI	UMBERTIDE
2011	TRIBUTO 1	988.770,50	1.142.423,04	279.288,00	452.541,17	185.611,37	100.436,04
	SANZIONE 2	694.500,39	169.197,88	N.P.	176.752,47	54.008,53	29.456,50
	% 3(2/1)	70,24	14,81		39,06	29,10	29,33
2012	TRIBUTO 1	1.630.996,26	N.P.	545.158,33	169.562,20	138.789,96	187.236,84
	SANZIONE 2	665.990,76	N.P.	161.822,49	52.597,65	40.865,37	56.184,90
	% 3(2/1)	40,83		29,68	31,02	29,44	30,01
2013	TRIBUTO 1	2.549.691,88	N.P.	824.733,01	149.840,83	208.933,81	188.673,13
	SANZIONE 2	985.990,11	N.P.	232.469,00	46.480,14	32.865,59	56.365,01
	% 3(2/1)	38,67		28,18	31,02	15,73	29,87
2014	TRIBUTO 1	1.881.397,90	N.P.	432.013,24	105.443,47	48.799,12	79.698,14
	SANZIONE 2	685.903,43	N.P.	125.065,55	32.708,23	13.728,68	51.069,10
	% 3(2/1)	36,46		28,95	31,02	28,13	64,08
2015	TRIBUTO 1	1.721.895,27	N.P.	N.P.	59.092,97	2.921,21	156.956,96
	SANZIONE 2	537.492,12	N.P.	N.P.	18.330,45	N.P.	47.087,09
	% 3(2/1)	31,21			31,02		30,00
2016	TRIBUTO 1	0,00	N.P.	N.P.	0,00	N.P.	0,00
	SANZIONE 2	0,00	N.P.	N.P.	0,00	N.P.	0,00
	% 3(2/1)						

Fonte: dati comunicati dai Comuni.

5.7 La riscossione coattiva

Non è agevole per i Comuni quantificare la quota parte di riscossione realizzata in esito alle procedure di recupero forzato. Ciò che consentirebbe di apprezzare l'efficacia della riscossione coattiva calcolando un separato indice di riscossione riferito agli importi recuperati tramite iscrizione a ruolo o ingiunzione fiscale.

Premesso che tutti i Comuni in osservazione hanno dichiarato di aver affidato la riscossione coattiva alle cure dell'Agente nazionale della riscossione (già Equitalia s.p.a.), si dovrebbe concludere, stando ai dati comunicati di cui alla tabella 7, che i Comuni di Terni, Foligno, Città di Castello, Spoleto e di Gubbio, abbiano introitato le somme accertate senza ricorrere alla riscossione coattiva.

È più verosimile ritenere, invece, che i Comuni siano poco attenti alle vicende della riscossione coattiva, quasi che le loro competenze venissero a cessare con l'affidamento dei ruoli all'Agente della riscossione. Di qui la obiettiva difficoltà di reperire e comunicare i dati richiesti.

L'indisponibilità dei relativi dati o quanto meno la difficoltà nel reperirli, fa ritenere che, a dispetto dell'importanza che la riscossione coattiva riveste a supporto dell'attività di contrasto dell'evasione e della *tax compliance*, alla stessa non vengano riservate le necessarie attenzioni. Ne è conferma la scarsa propensione a monitorare e conoscere gli esiti della riscossione coattiva affidati a soggetti esterni all'amministrazione comunale.

Dalla ricognizione proposta al presente paragrafo, nonché dalla regolamentazione del servizio (cfr. par. 3.2), come anche dai controlli annuali sulla regolarità contabile, sembra delinarsi un ruolo scarsamente attivo dei Comuni nella gestione della riscossione coattiva, con un conseguente inadeguato apporto delle proprie strutture amministrative alla realizzazione degli obiettivi di riscossione coattiva.

E' auspicabile, al contrario, che i Comuni instaurino rapporti di reciproca collaborazione con il soggetto affidatario della riscossione coattiva. Si ricorda che l'azione di recupero dell'evasione tributaria deve essere spinta anche oltre

l'iscrizione a ruolo dei tributi evasi. In particolare, ancor prima della presentazione delle comunicazioni di inesigibilità⁶⁷, al fine di incrementare l'efficacia delle azioni esecutive, l'Ente potrà monitorare costantemente gli esiti della riscossione coattiva e, sulla base anche di periodiche comunicazioni concordate con l'agente della riscossione, esercitare la potestà, riconosciuta alla generalità degli enti creditori dall'art. 19, comma 4, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, di comunicare al predetto concessionario l'esistenza di beni da sottoporre ad esecuzione e segnalare possibili azioni cautelari ed ogni altra azione prevista dalla legge a tutela dei propri crediti.

In assenza di attendibili dati di riferimento, anche in questo caso, ogni sorta di valutazione circa la capacità di riscossione rischia di essere approssimativo e, per ciò stesso, fuorviante. Superfluo aggiungere che, nella perdurante assenza dei predetti dati, anche le opzioni di competenza dei Comuni sulla gestione della riscossione coattiva continueranno ad esercitarsi in assenza di adeguate motivazioni.⁶⁸

E' pur vero che manca tuttora una disciplina unitaria e completa dei meccanismi di riscossione coattiva, cui la legge delega fiscale n. 43 del 2014, sul punto non esercitata, aveva inteso rimediare. E' auspicabile, in particolare, una più puntuale regolamentazione dei mezzi istruttori e delle procedure, funzionale all'esigenza di realizzare una effettiva parità di trattamento dei contribuenti, indipendentemente dal soggetto preposto alla riscossione.⁶⁹

⁶⁷ L'art. 19 del D.Lgs. 112 del 1999 prevede l'invio delle comunicazioni di inesigibilità entro il terzo anno successivo alla consegna del ruolo. Tale termine di fatto non è stato mai applicato. A seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 193 del 2016 "*Le comunicazioni di inesigibilità relative a quote affidate agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, anche da soggetti creditori che hanno cessato o cessano di avvalersi delle società del Gruppo Equitalia Spa, sono presentate, per i ruoli consegnati negli anni 2014 e 2015, entro il 31 dicembre 2019 e, per quelli consegnati fino al 31 dicembre 2013, per singole annualità di consegna partendo dalla più recente, entro il 31 dicembre di ciascun anno successivo al 2019.*" Ne consegue che, ad esempio, per i ruoli del 2000 il termine di presentazione delle comunicazioni andrà a scadere nel 2033

⁶⁸ In risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-00491 presentata dall'on. Zanetti il 2 luglio 2013, il rappresentante del Governo ha riferito che "*decorso un decennio dall'affidamento del carico all'agente della riscossione, il dato del riscosso tenda strutturalmente ad attestarsi intorno al 20 per cento.*"

⁶⁹ Tale esigenza, allo stato, non può dirsi soddisfatta neppure sotto il profilo del pagamento degli oneri della riscossione che, come noto, nel caso di riscossione tramite ruolo vengono addossati ai contribuenti morosi nei

Tabella 7 - Riscossione coattiva tramite iscrizione a ruolo - Soggetto che ha provveduto alla riscossione

COMUNE 1	PERIODO D'IMPOSTA				
	2011 2	2012 3	2013 4	2014 5	2015 6
Perugia	N.P.	Comune, Equitalia	Comune, Equitalia	Comune	Comune
Terni	Comune	Comune	Comune	Comune	Comune
Foligno	N.P.	Comune	Comune	Comune	Comune
Città di Castello	Comune	Comune	Comune	Comune	Comune
Spoletto	Comune	Comune	Comune	Comune	Comune
Gubbio	Comune	Comune	Comune	Comune	N.P.
Assisi	Equitalia, Ag. delle Entrate				
Bastia Umbra	Comune, Equitalia	Comune, Equitalia	Comune	N.P.	N.P.
Orvieto					
Corciano	Comune, Equitalia	Comune	Comune	Comune	Comune
Narni	Comune	Comune	Comune	Comune	Comune
Marsciano	Comune, Equitalia	Comune	Comune	N.P.	N.P.
Todi	Comune	Comune	Comune	Comune	Comune
Umbertide	Comune, Ag. delle Entrate	Comune	Comune	N.P.	N.P.
Gualdo Tadino	Comune, Equitalia	Comune	Comune	Comune	Comune
Castiglione del Lago					

pagamenti, mentre negli altri casi, al medesimo Comune e, dunque, anche ai contribuenti adempienti. Nel definire i piani di rateizzazione dei carichi pendenti, con particolare riferimento al numero di rate concedibili, i Comuni non sempre assicurano trattamenti uniformi a quelli che, in conformità a disposizioni di legge, sono applicati dall'Agente della riscossione. Sarebbe altresì interessante conoscere il trattamento sanzionatorio applicato concretamente nelle procedure di riscossione non basate sui ruoli.

5.8 Indici di impugnazione degli accertamenti

L'incidenza percentuale del valore delle controversie sull'ammontare complessivo dell'IMU accertata misura l'indice di litigiosità dei contribuenti e, di riflesso, fornisce indicazioni sulla condivisione e credibilità oltre che sulla qualità dell'attività di accertamento.

Va da sé che la significatività anche dell'indice in esame dipende dalla attendibilità dei dati di riferimento e dalla capacità dei Comuni di governare e monitorare sistematicamente i fatti gestionali in tutte le fasi del procedimento di controllo.

Non senza perplessità in merito alla completezza ed affidabilità dei dati comunicati dai Comuni, dalla Tabella seguente si evince una propensione assai ridotta al contenzioso, con un indice di impugnazione nella maggior parte dei casi non superiore al 5 per cento, di per sé fisiologico e non indicativo di particolari criticità gestionali.

Andrebbero, invece, approfonditi gli indici di impugnazione particolarmente elevati del Comune di Corciano (pari al 40,22; 55,21 e 98,51 per cento rispettivamente per i periodi d'imposta 2012, 2013 e 2014), nonché la totale assenza di contenzioso nei Comuni di Bastia Umbra, Umbertide e Todi.

Tabella 8 - Indice di impugnazione degli accertamenti (valori corrispondenti al solo tributo) - periodi d'imposta dal 2011 al 2016

COMUNE	PERIODO D'IMPOSTA								
	2011			2012			2013		
	VALORI ACCERTATI 1	VALORI IN CONTENZIOSO 2	% 3 (2/1)	VALORI ACCERTATI 1	VALORI IN CONTENZIOSO 2	% 3 (2/1)	VALORI ACCERTATI 1	VALORI IN CONTENZIOSO 2	% 3 (2/1)
Perugia	988.770,50	82.308,50	8,32	1.630.996,26	82.916,22	5,08	2.549.691,88	73.460,96	2,88
Terni	1.142.423,04	142.735,10	12,49	*2.269.856,47	111.322,92	4,90	*1.614.012,08	82.083,98	5,08
Foligno	*671.254,00	4.118,62	0,61	*849.687,00	25.827,35	3,04	*1.005.102,00	18.611,36	1,85
Città di Castello	*396.756,00	614,00	0,15	*890.813,00	2.477,00	0,28	*1.026.962,00	7.344,00	0,71
Spoletto	*2.298.936,00	10.992,00	0,48	*1.100.000,00	3.282,00	0,30	*917.846,76	0,00	0,00
Gubbio	279.328,00	420,00	0,15	545.158,33	1.235,00	0,23	824.733,01	2.757,00	0,33
Assisi	*641.496,61	0,00	0,00	*938.230,29	1.355,00	0,14	*720.000,00	1.211,00	0,17
Bastia Umbra	*444.854,00	0,00	0,00	*667.831,00	0,00	0,00	*810.410,00	0,00	0,00
Orvieto									
Corciano	452.541,17	8.654,25	1,91	169.562,20	68.200,00	40,22	149.840,83	68.200,00	45,51
Narni	*326.425,00	22.942,00	7,03	*624.034,00	42.871,00	6,87	*649.914,00	49.938,00	7,68
Marsciano	*361.402,00	4.902,00	1,36	*609.299,00	8.044,00	1,32	*749.107,00	11.308,00	1,51
Todi	185.611,37	0,00	0,00	138.789,96	0,00	0,00	208.933,81	0,00	0,00
Umbertide	100.436,04	1.503,71	1,50	187.236,84	0,00	0,00	188.673,13	0,00	0,00
Gualdo Tadino	*504.198,00	5.373,00	1,06	0,00	0,00		0,00	0,00	
Castiglione del Lago									

Fonte: dati comunicati dai Comuni.

(*) L'importo è comprensivo di tributo, sanzione ed interesse.

COMUNE	PERIODO D'IMPOSTA								
	2014			2015			2016		
	VALORI ACCERTATI 1	VALORI IN CONTENZIOSO 2	% 3 (2/1)	VALORI ACCERTATI 1	VALORI IN CONTENZIOSO 2	% 3 (2/1)	VALORI ACCERTATI 1	VALORI IN CONTENZIOSO 2	% 3 (2/1)
Perugia	1.881.397,90	71.362,69	3,79	1.721.895,27	60.587,79	3,52	0,00	0,00	
Terni	*1.297.915,00	67.292,06	5,18	*1.215.979,00	54.641,00	4,49	0,00	0,00	
Foligno	*1.074.987,00	0,00	0,00	*506.777,00	0,00	0,00	*1.658,00	0,00	0,00
Città di Castello	*672.150,00	0,00	0,00	*122.474,00	0,00	0,00	*51.096,00	0,00	0,00
Spoletto	*1.251.606,14	0,00	0,00	*467.191,00	0,00	0,00	*2.903.348,68	0,00	0,00
Gubbio	432.013,24	0,00		0,00	0,00		0,00	0,00	
Assisi	*435.000,00	1.197,00	0,27	*491.925,35	1.191,00	0,24	*327.899,79	0,00	0,00
Bastia Umbra	0,00	0,00		0,00	0,00		0,00	0,00	
Orvieto									
Corciano	105.443,47	58.215,00	55,21	59.092,97	58.215,00	98,51	0,00	0,00	
Narni	*871.479,00	3.817,00	0,44	*1.462.621,00	0,00	0,00	*1.214.984,00	0,00	0,00
Marsciano	0,00	0,00		0,00	0,00		0,00	0,00	
Todi	48.799,12	0,00	0,00	2.921,21	0,00	0,00	0,00	0,00	
Umbertide	79.698,14	0,00	0,00	156.956,96	0,00	0,00	0,00	0,00	
Gualdo Tadino	0,00	0,00		0,00	0,00		0,00	0,00	
Castiglione del Lago									

5.9 Gestione dei residui attivi

E' noto che l'ammontare dei residui attivi corrisponde alla differenza tra l'IMI/ICI accertata, al netto delle cancellazioni, e quella riscossa.

La successiva Tabella 9 mette a nudo la inattendibilità dei dati comunicati dai Comuni nei numerosi casi in cui il dato dei residui non corrisponde alla differenza tra accertato (al netto delle cancellazioni) e riscosso (nella tabella indicato tra parentesi).

Resterebbe da chiarire, sulla base di approfondimenti non compatibili con lo scopo di questa indagine, quale sia il dato (accertato, riscosso, cancellato o residuo) che abbia dato causa a tale discordanza.

Tabella 9 - Gestione dei residui IMU

COMUNE	PERIODO D'IMPOSTA											
	2011				2012				2013			
	ACCERTATO 1	RISCOSSO 2	CANCELLATO 3	RESIDUO 4 (1-2-3)	ACCERTATO 1	RISCOSSO 2	CANCELLATO 3	RESIDUO 4 (1-2-3)	ACCERTATO 1	RISCOSSO 2	CANCELLATO 3	RESIDUO 4 (1-2-3)
Perugia	1.734.513,64	N.P	N.P	N.P	2.358.468,38	322.300,49	N.P	*2,036,167,89	3.581.875,05	342.153,40	N.P	*3.239.721,65
Terni	2.136.992,04	447.693,62	0,00	1.689.298,42 (470.834,00)	2.269.856,47	123.519,22	0,00	2.146.337,25 (11.675,62)	1.614.012,08	47.380,00	0,00	1.566.632,08 (1.193.399,93)
Foligno	671.254,00	365.821,00	17.156,5	288.276,50 (236.318,50)	849.687,00	257.247,00	1.951,00	590.489,00 (451.002,05)	1.005.102,00	321.824,00	2.716,00	680.562,00 (530.433,00)
Città di Castello	396.756,00	118.709,46	0,00	278.046,54 (396.756,00)	890.813,00	256.954,71	14.095,53	619.762,76 (890.813,00)	1.026.962,00	160.010,04	0,00	866.951,96 (1.026.962,00)
Spoletto	2.298.936,00	651.886,28	0,00	1.647.049,72 (626.951,47)	1.100.000,00	274.196,00	0,00	825.804,00 (471.028,90)	917.846,76	540.343,01	0,00	377.503,75 (621.371,64)
Gubbio	279.328,00	95.422,00	0,00	183.906,00 (183.968,00)	733.675,28	298.847,20	0,00	434.828,08 (246.314,13)	1.074.651,49	292.626,65	0,00	782.024,84 (532.106,36)
Assisi	641.496,61	146.242,80	75,00	495.178,81 (155.664,31)	938.230,29	98.824,37	245,00	839.160,92 (266.340,36)	720.000,00	177.180,87	0,00	542.819,13 (283.855,50)
Bastia Umbra	444.854,00	170.232,00	0,00	274.622,00	667.831,00	256.708,00	0,00	411.123,00	810.410,00	217.545,00	0,00	592.865,00
Orvieto				0,00				0,00				0,00
Corciano	713.397,42	172.873,30	0,00	540.524,12	257.067,93	15.908,00	0,00	241.159,93	227.168,98	31.549,00	0,00	195.619,98
Narni	326.425,00	248.846,84	0,00	77.578,16 (72.009,00)	624.034,00	359.595,55	0,00	264.438,45 (137.636,00)	649.914,00	521.215,89	0,00	128.698,11 (463.806,00)
Marsciano	361.402,00	137.469,00	0,00	223.933,00	609.299,00	64.513,00	0,00	544.786,00	749.107,00	81.528,00	0,00	667.579,00
Todi	252.203,25	29.121,88	0,00	223.081,37	185.331,29	22.314,00	0,00	163.017,29	244.223,49	3.213,13	0,00	241.010,36
Umbertide	136.458,60	51.892,32	0,00	84.566,28 (0,00)	252.248,47	12.584,93	0,00	239.663,54 (0,00)	249.484,42	8.125,38	0,00	241.359,04 (0,00)
Gualdo Tadino	504.198,00	23.470,00	0,00	480.728,00	N.P	N.P	0,00		N.P	N.P	0,00	
Castiglione del Lago				0,00				0,00				0,00

(*) Dato non comunicato dai Comuni ma calcolato per differenza.

1. Il dato in parentesi, comunicato dai Comuni, è indicato se diverso da quello che si ottiene sottraendo dall'importo di col.1 gli importi di col.2 e col.3.

COMUNE	PERIODO D'IMPOSTA							
	2014				2015			
	ACCERTATO 1	RISCOSSO 2	CANCELLATO 3	RESIDUO 4 (1-2-3)	ACCERTATO 1	RISCOSSO 2	CANCELLATO 3	RESIDUO 4 (1-2-3)
Perugia	2.579.942,48	323.864,70	N.P	*2.256.077,78	2.262.630,27	306.295,00	N.P	*1.956.335,27
Terni	1.297.915,00	23.387,00	0,00	1.274.528,00 (1.833.197,68)	1.215.979,00	20.589,00	0,00	*1.195.390,00
Foligno	1.074.987,00	167.066,00	0,00	907.921,00 (690.862,00)	506.777,00	46.298,00	0,00	460.479,00 (243.496,00)
Città di Castello	672.150,00	90.465,53	0,00	581.684,47 (672.150,00)	122.474,00	14.138,00	0,00	108.336,00 (122.474,00)
Spoletto	1.251.606,14	560.637,89	144.454,27	546.513,98 (839.975,00)	467.191,00	90.953,14	0,00	376.237,86 (371.886,18)
Gubbio	561.046,34	88.518,58	0,00	472.527,76 (343.494,66)	N.P	N.P	N.P	N.P
Assisi	435.000,00	99.598,17	7.258,00	328.143,83	491.925,35	36.280,25	0,00	455.645,10 (319.058,42)
Bastia Umbra	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Orvieto				0,00				0,00
Corciano	159.859,54	20.719,00	0,00	139.140,54	89.589,00	0,00	0,00	89.589,00
Narni	871.479,00	16.945,97	0,00	854.533,03 (406.220,00)	1.462.621,00	13.890,38	0,00	1.448.730,62 (967.313,00)
Marsciano	N.P	N.P	N.P	N.P	N.P	N.P	N.P	N.P
Todi	62.942,55	3.214,88	0,00	59.727,67	2.921,21	2.917,21	0,00	4,00 (0,00)
Umbertide	132.266,93	6.086,95	0,00	126.179,98 (0,00)	204.481,55	3.537,37	0,00	200.944,18 (0,00)
Gualdo Tadino	N.P	N.P	0,00		N.P	N.P	0,00	
Castiglione del Lago				0,00				0,00

5.10 Organizzazione e controllo di gestione

La modesta attenzione al tema dell'evasione tributaria traspare altresì dalle carenti iniziative assunte dai Comuni sul piano della organizzazione del relativo servizio. Scarsamente avvertita è la necessità di definire un sistema di pianificazione, programmazione e controlli a supporto dell'azione di contrasto dell'evasione. Tanto si desume sia dalle generiche ed insufficienti previsioni dei relativi regolamenti adottati dai Comuni ai sensi dell'articolo 52 del D.lgs n. 446 del 15.12.1997, sia dalle diffuse criticità riscontrate dalla Sezione nell'esame dei referti sul sistema dei controlli interni, trasmessi dai Sindaci ai sensi dell'articolo 148 del TUEL.

Come può desumersi dalla ricognizione proposta al par 3.2, i regolamenti approvati dai Comuni in osservazione si limitano il più delle volte a riproporre, con scarsa sistematicità, le previsioni della legge statale: né i regolamenti né altri atti amministrativi si fanno carico dell'esigenza di definire un sistema di programmazione e controllo o, quanto meno, di approfondire alcune delle più rilevanti questioni connesse con l'attività di recupero dell'evasione, a iniziare dalla costituzione di una banca dati ben strutturata ed attendibile.

Per incrementare la propensione all'autoliquidazione e migliorare il rapporto con i contribuenti, non si può prescindere dallo sviluppo di un modello organizzativo efficiente che garantisca il recupero dei tributi evasi sulla base di un insieme strutturato di azioni ed obiettivi condivisi tra organi politici e strutture organizzativa.

Nei piani di lavoro dovrebbero trovare spazio, tra l'altro:

- la dotazione organica e la formazione del personale impiegato, avendo presente che la produttività del servizio non è proporzionale alla numerosità del personale addetto;
- l'assistenza dei contribuenti basata sulla carta dei servizi, che si avvalga anche dei più innovativi strumenti di comunicazione personalizzata;
- lo sviluppo della capacità di gestire le informazioni;

- la verifica di attendibilità delle basi imponibili per il calcolo dei tributi, alla stregua delle risultanze delle dichiarazioni dei contribuenti e della banca dati degli immobili situati nel Comune;
- la costituzione e bonifica di una banca dati alimentata, in particolare, dalle risultanze del catasto, dalle dichiarazioni tramite DOCFA, dalle informazioni sull'uso degli immobili e sul valore normale dei terreni edificabili;
- la riduzione dei tempi di accertamento;
- l'utilizzo degli strumenti deflativi del contenzioso;
- la gestione dei piani di rateizzazione;
- il mantenimento, controllo e governo delle attività esternalizzate, mediante la definizione di regole, procedure e direttive;
- l'analisi dei costi/benefici attesi da eventuali esternalizzazioni;
- le forme di monitoraggio e controllo della riscossione coattiva;
- la definizione e conseguente assegnazione degli obiettivi ai responsabili;
- l'organizzazione dei controlli interni di gestione, centrata sullo sviluppo della capacità di monitoraggio e delle professionalità specializzate.

Nel quadro delle strategie volte ad incrementare il tasso di adesione spontanea all'obbligazione tributaria, con positivo impatto sui rapporti con i contribuenti e sull'equità dell'imposizione, i Comuni potrebbero altresì valutare - in sede di approvazione delle aliquote - eventuali riduzioni della pressione fiscale, subordinando l'iniziativa al conseguimento di determinati risultati nell'azione di contrasto dell'evasione.⁷⁰

⁷⁰ Il comma 431 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 ha istituito nello, nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, il "Fondo per la riduzione della pressione fiscale", alimentato, tra l'altro, dalle maggiori entrate che si stima di incassare dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale.

6. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

1. Come evidenziato al paragrafo 1, la capacità di gestire e introitare le proprie entrate è la premessa d'obbligo per incrementare i livelli di autonomia finanziaria degli enti. L'efficacia dell'azione di contrasto dell'evasione tributaria vale altresì a ristabilire, nel sistema tributario, i principi di uguaglianza e di capacità contributiva. La stessa può essere intesa, infine, come presupposto logico dei numerosi vincoli ed obblighi posti agli enti locali con le leggi di manovra finanziaria e di coordinamento della finanza pubblica.

2. In occasione dei controlli sui rendiconti dei Comuni, la Sezione ha avuto modo di rilevare come il processo di armonizzazione, già nella prima fase di applicazione generalizzata, abbia evidenziato diffuse difficoltà riconducibili soprattutto al settore delle entrate e, in particolare, alla gestione di cospicui residui attivi (risorse che si sperava di riscuotere negli anni successivi), alle analisi propedeutiche al riaccertamento straordinario dei medesimi e al loro accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità in parte proporzionale alle mancate riscossioni, tutte riconducibili in prevalenza alla incerta capacità di accertamento e riscossione delle entrate tributarie.

3. Dall'esame sistematico dei diversi aspetti che caratterizzano la gestione tributaria dell'IMU, affrontato in particolare al par. 5, sono ora emersi numerosi profili di criticità nella rendicontazione dei risultati, la cui rimozione si pone come adempimento preliminare alla conoscenza delle reali vicende amministrative riferite alla generalità dei tributi. Il quadro d'assieme delineato - benché approfondito con riguardo solamente ad uno dei tributi di competenza - è emblematico di un generale disorientamento che osta, nell'immediato, alla definizione di programmi mirati al miglioramento delle *performance* gestionali e, in prospettiva, a quel mutamento di approccio, più volte auspicato, su cui è fondato il progetto del federalismo fiscale.

4. Le riflessioni svolte dalla Sezione in sede di controllo di regolarità contabile dei Comuni dell'Umbria trovano in tal modo una sintesi nella rappresentazione unitaria

delle dinamiche gestionali e nelle riflessioni suggerite dall'analisi dei relativi dati che, sia pure riferite all'IMU, hanno valenza di principio su tutti i tributi comunali. Ciò consentirà, in prospettiva, di fare il punto sul raggiungimento degli obiettivi e sullo stato di avanzamento del progetto di progressivo abbandono dei trasferimenti, volto all'affermazione dell'autonomia finanziaria degli enti locali.

5. L'esame condotto sulla base delle tradizionali fonti di cognizione (rendicontazioni dei risultati conseguiti e relazioni ai bilanci) non consente di assumere informazioni univoche e, quindi, di formulare giudizi attendibili in ordine alla adeguatezza dell'attività di contrasto dell'evasione fiscale svolta dai Comuni. Tale conclusione discende dai numerosi limiti che caratterizzano la usuale rappresentazione dei dati di riferimento. Le criticità riscontrate rilevano sotto i profili di seguito evidenziati:

a) le dinamiche dell'azione amministrativa presentano aspetti affatto diversi in funzione della specificità del tributo di riferimento e, in particolare, delle diverse modalità di accertamento e di riscossione dei singoli tributi. Diverso rilievo va attribuito alla riscossione, laddove sia previsto il versamento spontaneo in base alla dichiarazione presentata dai contribuenti o alla compilazione di liste di carico. Sotto tale aspetto, l'analisi congiunta delle vicende amministrative di tributi assoggettati a procedimenti di riscossione diversi tra loro, è destinata ad evidenziare esiti poco significativi e a volte disorientanti;

b) ancorché riferite al medesimo tributo, le analisi possono risultare parimenti deviate, laddove osservino la riscossione sotto il profilo delle entrate complessivamente introitate, senza distinguere i dati dell'autotassazione da quelli relativi al recupero dell'evasione, essendo evidente come soltanto quest'ultimi esprimano una qualche capacità di riscossione accreditabile all'ente;

c) anche il tentativo di valutare l'efficacia dell'azione di controllo sulla base degli importi riscossi nello stesso esercizio di effettuazione degli accertamenti (accertamento e riscossione in conto competenza) può generare disorientamento,

qualora i dati considerati si riferiscano promiscuamente anche ad accertamenti che fisiologicamente si rendono esigibili nei successivi periodi d'imposta. Riferire il giudizio di efficacia anche a tali accertamenti, infatti, contribuisce a deprimere l'indice di riscossione, peraltro destinato ad aumentare successivamente, grazie alle riscossioni degli anni successivi, che l'analista non può trascurare;

d) un elevato (ma poco significativo) indice di riscossione in conto competenza, invece, potrebbe correlarsi all'accertamento di tributi che in via ordinaria vengono assolti dietro richiesta del Comune, in assenza di violazione da parte dei contribuenti; in tal caso è improprio ricondurre all'attività di recupero dell'evasione la mera compilazione di una lista di carico o un semplice invito a pagare, recapitato a contribuente che non ha commesso alcuna violazione e che, per ciò stesso, solo impropriamente può essere considerato un evasore;

e) è altresì noto come in tanti casi l'importo accertato in un determinato anno (c.d. accertamento di competenza), a motivo del tardivo avvio dei controlli, non coincida con quello di riferimento del tributo, ossia con il periodo d'imposta, bensì con il coacervo di tributi relativi a più periodi d'imposta pregressi, per i quali le difficoltà di riscossione di norma aumentano proporzionalmente alla distanza che separa l'accertamento dal periodo d'imposta. Anche questo è un dato che non può sfuggire all'analisi di efficacia dell'attività di riscossione;

f) è stata riscontrata una non adeguata propensione dei Comuni a seguire le vicende della riscossione coattiva affidata a soggetti esterni all'amministrazione comunale. Il ruolo passivo dei Comuni nella gestione della riscossione coattiva porta altresì a svalutare non solo i rapporti di reciproca collaborazione con il soggetto affidatario dei ruoli, ma anche la stessa conoscenza degli esiti delle relative procedure, con la conseguenza che ogni sorta di valutazione circa la capacità di riscuotere coattivamente i tributi accertati rischia di essere approssimativo e, per ciò stesso, fuorviante.

6. La difficoltà di conoscere i dati reali e significativi dell'accertamento e della riscossione dei tributi, emersa in occasione della ricognizione di cui al par. 5, è riconducibile in parte anche all'incertezza delle regole di accertamento e imputazione a periodo evidenziate al par. 2.4. In presenza degli evidenziati limiti ed ostacoli alla conoscenza dei dati reali dell'attività di controllo, diventa poco conducente anche il tentativo di conoscere l'effettivo indice di riscossione.

7. Le aspettative di miglioramento dei servizi amministrativi in tema di accertamento e riscossione dei tributi locali, cui i Comuni fanno affidamento specie nella predisposizione dei piani di pre-dissesto, dovrebbero radicarsi in un contesto di comportamenti e regole di azione unitarie e ben definite, oltre che in comportamenti ben collaudati, essendo pacifico che l'autonomia degli enti deve potersi esplicare con riguardo anche alle indicazioni di prassi amministrativa e alle disposizioni di tipo formale o procedimentale, che concorrono direttamente al consolidamento di una cultura dell'accertamento. In assenza di tali presupposti, si riscontra una obiettiva difficoltà nel risalire ai criteri e metodi di gestione dei tributi, spesso interpretati a soggetto dai singoli comuni, con possibili ripercussioni negative sui risultati di amministrazione e sulla stessa tutela dei cittadini più propensi al rispetto delle norme fiscali.

8. La revisione dei criteri di gestione dei tributi locali, più volte auspicata, deve anzitutto indurre le amministrazioni a dotarsi di un efficiente servizio di controllo interno, funzionale all'esigenza di fornire i dati e gli elementi utili alla predisposizione di adeguati piani di lavoro e al governo dei tributi in ciascuna delle fasi in cui si articola il relativo procedimento di accertamento e riscossione. Ciò a iniziare dalla reportistica che, come si è visto, palesa evidenti limiti strutturali, tali da rendere difficile il tentativo di conoscere le situazioni in atto e le dinamiche gestionali. Raramente i Comuni avvertono la necessità di disaggregare le voci di bilancio, così da evidenziare, ad esempio, la dimensione complessiva dell'accertamento dei tributi e dei residui attivi con riferimento ai rispettivi anni di

formazione, nonché l'eventuale ritardo nell'attivazione del procedimento di accertamento e l'effettivo indice di riscossione.

9. Tale indice, infatti, se calcolato – come spesso accade – ponendo a raffronto l'ammontare dei tributi a residuo con il riscosso nell'anno di riferimento oppure l'importo del tributo accertato nell'anno di competenza con il riscosso nel medesimo anno, evidenzia risultati che potrebbero risultare poco significativi e comunque non idonei a conoscere il reale andamento dell'azione di recupero dei tributi. Al contrario, una segmentazione dell'analisi centrata sulle vicende, nei diversi esercizi, del tributo relativo a un determinato periodo d'imposta, potrà offrire elementi utili per misurare la capacità di riscossione, separatamente per tributo, nelle diverse dimensioni temporali, evidenziando indici ad attendibilità progressiva nel tempo, ma anche eventuali ritardi ed omissioni nelle diverse fasi del procedimento amministrativo.

10. E' auspicabile che siffatta articolata prospettazione delle vicende dei singoli tributi, in quanto funzionale a concrete esigenze gestionali e conoscitive, possa trovare spazio anche negli schemi di bilancio e nelle ricognizioni preordinate ai controlli interni ed esterni agli enti locali. La rinnovata importanza dei tributi nell'ambito del federalismo fiscale, infatti, dovrebbe trovare coerente e puntuale conferma nelle rappresentazioni contabili: l'autonomia finanziaria degli enti esprime un valore sociale da presidiare innanzitutto nella conoscibilità e trasparenza delle azioni amministrative (v., da ultimo, Corte Costituzionale n. 247/2017).

11. Benché, in considerazione della complessità degli aspetti e delle differenze strutturali che caratterizzano i diversi tributi locali, la Sezione abbia convenuto, per il momento, di concentrare l'analisi sui dati dell'ICI/IMU, si confida nell'interesse dei Comuni a valorizzare l'insieme delle considerazioni svolte nella presente relazione per lo sviluppo di una cultura della riscossione applicata alla generalità dei tributi locali.

La presente relazione sarà trasmessa ai Comuni e, per le eventuali valutazioni di competenza, alla Regione, alle Province, all'ANCI ed UPI dell'Umbria.